

ORGANIZADORES:

Estevão Horvath

José Maurício Conti

Fernando Facury Scaff

**DIREITO FINANCEIRO,
ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO**

**ESTUDOS EM HOMENAGEM A
REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA**

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, primavera de 2014
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Antonio Marcos Cavalheiro;
Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: Ronaldo Santos Soares e Tarsila Marchetti

Capa: Eduardo Nallis Villanova

HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira – São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ISBN 85-7674-738-3

1. Direito Financeiro. 2. Direito Econômico. 3. Direito Tributário. Contratos I. Título

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Financeiro
2. Brasil: Direito Econômico
3. Brasil: Direito Tributário. Contratos

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

9.

**DIREITO FINANCEIRO *VERSUS* DIREITO
TRIBUTÁRIO. UMA DICOTOMIA
DESNECESSÁRIA E CONTRAPRODUCENTE**

Estevão Horvath

Professor da Faculdade de Direito da USP, Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Doutor e Pós-Doutor em Direito pela Universidade Autônoma de Madri. Livre-Docente em Direito Financeiro e Tributário pela USP. Procurador do Estado de São Paulo.

Neste livro em homenagem a Regis de Oliveira, pareceu-me adequado tratar de assunto de cunho mais acadêmico, porque fundamental para a compreensão do Direito Financeiro e do Direito Tributário.

1. A UNIDADE DO DIREITO

Começo por reiterar o óbvio, que, apesar de sê-lo, nem sempre é lembrado: o Direito é uno; os seus diversos "ramos" coexistem, convivem simultaneamente. Assim, em rigor, não há ramos estanques do Direito.

Partir-se desta premissa implica entender que os elementos de que se constitui o Direito estão, de algum modo, interligados, não se podendo coletar somente um ou alguns deles para, com base neles, solucionar a questão jurídica apresentada ou descrever como esta situação é tratada pelo Direito positivo.

Já Nawiasky ensinava que as normas jurídicas (que, para ele, se identificavam com proposições jurídicas) "não se encontram isoladas, ainda que justapostas, senão questões associadas umas com as outras, constituindo uma unidade fechada, um sistema"¹.

2. SISTEMA

O saudoso Geraldo Ataliba define sistema como "o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos". Nesse diapasão, para o mestre, sistema normativo "é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum"².

O sistema, por seu turno, pode subdividir-se em subsistemas. No Direito, podemos, v.g., falar em subsistema constitucional tributário, subsistema constitucional financeiro, e assim em diante.

Ao dizer que o Direito constitui um sistema, acha-se implícito que os seus elementos – que são as normas jurídicas – inter-relacionam-se horizontal e verticalmente. Significa isso que as normas jurídicas correspondentes mais especificamente a um que a outro subsistema jurídico vigoram simultaneamente num determinado momento histórico e, por isso mesmo, não têm

1 NAWIASKY, Hans. *Teoría general del derecho*. Tradução da 2.ª ed., em língua alemã por José Zafrá Valverde. Madrid: Ediciones Rialp, 1962, p. 42.

2 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 19.

como não se relacionarem reciprocamente, influenciando no funcionamento do sistema como um todo.

3. ORDENAMENTO E SISTEMA

Gregorio Robles trabalha com as ideias paralelas de ordenamento e sistema. Ordenamento seria o “texto jurídico tal e como é gerado pelas autoridades, que são aquelas que tomam as decisões jurídicas”³; o sistema, por sua vez, seria construído pela dogmática jurídica, ou, ainda no dizer desse autor, “a dogmática jurídica (ou Ciência do Direito em sentido estrito) tem por tarefa a de apresentar, em forma sistematicamente construída e conceptualmente rigorosa, o material ou texto bruto. A dogmática constrói, assim, o sistema”⁴.

Esta construção parece-nos digna de atenção e de grande utilidade na compreensão do que ocorre com o mundo das normas jurídicas (estas, agrupadas em função de um norte comum) contidas nos textos jurídicos. Tal como o sistema, também as normas são construídas pelo cientista do Direito. Com efeito, uma vez que se compreenda que os elementos que formam o sistema do direito positivo são as normas jurídicas e que estas são “a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo”⁵, haveremos de convir que é o cientista do Direito que as constrói, engendrando, também, o sistema jurídico.

O mesmo autor assevera que “a dogmática jurídica não é uma descrição do Direito, senão que produz uma reelaboração do ordenamento construindo o sistema”⁶.

Se assim é, torna-se mais evidente perceber que, ao criar a norma jurídica, o cultor do Direito poderá, por exemplo, elaborar uma norma tributária e outra financeira; no entanto, ambas pertencerão a um mesmo sistema “S”, que conterà simultaneamente as duas. Daí que, embora Direito Tributário e Direito Financeiro sejam considerados dois ramos diferentes do Direito, a interpretação das suas respectivas normas tenha de ser realizada de forma coordenada. Isto se passa, em rigor, com todas as normas jurídicas; entretanto, faz-se refe-

3 ROBLES, Gregorio. *El derecho como texto (cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998. p. 23.

4 *Id.*, loc. cit.

5 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 19. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8.

6 Farremata o mestre espanhol: “Tanto as normas quanto o sistema são, em realidade, o resultado da construção dogmática” (ROBLES, Gregorio. *Op. cit.*, p. 25).

rência aos dois campos jurídicos porquanto eles possuem uma especial proximidade de matéria, quando em cotejo com outros ramos jurídicos.

Bobbio afirma categoricamente: “não poderíamos falar de um ordenamento jurídico se não o consideramos como algo unitário”⁷. O mestre italiano, acolhendo a teoria de elaboração gradual do ordenamento jurídico de Kelsen, conclui que

[...] a norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem um ordenamento jurídico [...] em outras palavras, por mais numerosas que sejam as fontes do Direito em um ordenamento complexo, este ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente [...] todas as fontes do Direito convergiriam a uma única norma.⁸

Penso poder sustentar, com fulcro nas lições acima, que os conceitos de sistema, ordenamento, interpretação sistemática e unidade do Direito encontram-se umbilicalmente ligados. Não importando o autor que tenha cuidado do assunto, nem a sua própria terminologia, a conclusão converge para um mesmo ponto, qual seja o de que o Direito é uno, valendo a observação de Eros Grau de que “cada norma é parte do todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”⁹.

Isso leva, também, a relacionar a ideia de sistema com aquela de interpretação sistemática. Esta seria – como está a indicar a sua denominação – realizar a exegese de uma determinada regra, colocando-a em confronto com o todo do universo jurídico. Carlos Maximiliano a designa por *processo interpretativo*, o qual consiste em comparar o dispositivo sujeito a exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto. Nas suas palavras: “Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma”¹⁰.

Paulo de Barros Carvalho averba ser o método sistemático

[...] o momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade

7 BOBBIO, Norberto. *Teoría general del derecho*. Tradução para o castelhano de Eduardo Rozo Acuña. Madrid: Editorial Debate, 1993. p. 173. (Série de direito dirigida por Gregorio Peces-Barba).

8 Id., loc. cit.

9 GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros Ed., 1996. p. 19.

10 MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 7. ed., Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1961. pp. 164-165.

dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. *O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.*¹¹

Diante do exposto, parece ser inegável a conexão entre a visão do Direito como sistema, a interpretação denominada sistemática e a unidade do Direito.

4. A “DEPARTAMENTALIZAÇÃO” DO DIREITO

Costuma-se dividir o Direito em partes:

Repetindo que o Direito é um só, mas curvando-se à realidade de que o todo se forma de várias partes distintas e integrantes entre si, os jurisconsultos utilizam-se da fatigada metáfora da árvore, de cujo tronco uno se esgalham sucessivas ramos no milagre de renovação da natureza. Cresce, desdobrando-se, subdividindo-se, ainda que as frondes, batidas pelo mesmo sol, se alimentem da raiz comum.¹²

A razão para a referência ao tema está na aparente contradição em dizer que o Direito é uno e, ao mesmo tempo, verificar que existem vários ramos do Direito. Quer-me parecer que o caminho para solucionar essa perplexidade começa pela determinação daquilo que se entenda por autonomia.

No Dicionário Houaiss da língua portuguesa, o significado que primeiro aparece – e é o que nos interessa ressaltar – é o de autonomia como “capacidade de se autogovernar”. Teria um ramo do Direito essa aptidão? Apresso-me em responder: depende. Se por autogoverno se compreende a qualidade de uma fração do Direito de se bastar por si mesma, concluir-se-á que ele não possui essa autonomia. Por outro lado, a pretender que um ramo jurídico, em razão de sua grande especialização, se destaca do todo, para ser considerado e analisado em separado, dir-se-á, nesse sentido, que ele possui autonomia.

A autonomia de qualquer ramo do conhecimento pode passar a ideia de isolamento, de independência, relativamente a quaisquer outros, como adverte

11 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 99. Grifos nossos.

12 BALEEIRO, Aliomar, no prefácio ao livro *Introdução ao direito tributário*, de Amílcar Falcão, 1959.

Soares Martínez¹³. Isso, no entanto, não deve ser considerado em termos absolutos, pois, como lembra este professor de Lisboa,

[...] não há ramos de conhecimento que prescindam de ligações e dependências. Por maioria de razão, dentro da ordem jurídica tem de encontrar-se uma unidade incompatível com qualquer idéia de autonomia absoluta de algum, ou alguns, dos seus ramos.¹⁴

A divisão do Direito em “ramos” existe somente em função de melhor poder estudar aquela determinada parcela do Direito, isto é, separa-se o Direito Agrário do Direito Civil, exemplificativamente, para possibilitar uma especialização, um aprofundamento daquela fração do Direito. Da mesma forma que um estudante de Medicina tem aulas de Cardiologia, Ortopedia, Oftalmologia, em cadeiras separadas, e não pode se olvidar de que o coração, os ossos e os olhos fazem parte do corpo humano, o estudioso do Direito não deve se descuidar e deixar de lado o ponto de partida do Direito como pertencente a um e mesmo sistema. Não é porque um jurista se diga civilista ou criminalista que ele pode permitir-se esquecer que estes respectivos campos normativos integram o corpo maior, que é o Direito, *tout court*.

O que se pretende evidenciar é que a subdivisão do Direito em “ramos”, assim como a Medicina em várias matérias, é meramente convencional. Em princípio, o coração e os olhos não funcionam fora do corpo humano, assim como o Direito Civil ou Administrativo não existem fora do sistema jurídico – ou do Direito como tal.

O que ocorre, em rigor, é que os diversos “ramos” do Direito podem conter princípios informadores que lhes sejam peculiares, que iluminem a interpretação das suas regras de modo relativamente próprio, particular, “diferente” do que seria de praxe em outras ramificações jurídicas. Um contrato privado, v.g., tem regras interpretativas distintas das utilizadas para a exegese de um “contrato administrativo”.

Sainz de Bujanda ensina, com a costumeira proficiência:

[...] os ramos do Direito não são, em suma, *senão formas de apresentação* de conglomerados normativos, delimitados pelo tipo de realidades que ordenam e que juridicamente configuram. Assim contemplados, *o encadeamento lógico-jurídico de suas instituições não se reconduz às peculiaridades técnicas internas de cada uma destas, senão à missão que,*

13 MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 9. ed., Coimbra: Almedina, 1997. p. 8.

14 Id., loc. cit.

*em conjunto, desempenham, e da qual o ordenamento não se desentende, senão que, ao contrário, define e potencializa.*¹⁵

A segregação do Direito somente pode justificar-se quando se têm em vista objetivos meramente didáticos. Torna-se mais fácil e produtivo seccionar um objeto de grandes proporções em partes menores para melhor examinar aquela porção, sempre sem perder a noção do todo.

Este proceder exsurge de maneira clara quando se contempla a história do Direito no decorrer dos tempos. Toda vez que uma determinada matéria adquire um grau de complexidade que dificulta a sua apreensão dentro do todo no qual está inserida, há uma tendência em destacá-la desse todo, visando ao seu estudo em apartado. Isso, por sua vez, traz como consequência a criação de um novo “ramo” jurídico. Tal aconteceu com o Direito Urbanístico, o Direito Fundiário, o Direito do Consumidor, o Direito da Informática etc., e também com o Direito Financeiro e com o Tributário.

Alfredo Augusto Becker, após fazer digressão acerca da palavra “autonomia”, com clareza e contundência a nosso ver definitivas, ensina:

*Pela simples razão de não poder existir uma regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, 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.*¹⁶

Também Hugo de Brito Machado entende ser o Direito uno, não se devendo falar de nenhum ramo do Direito. Para ele, como de igual modo para nós, a divisão do Direito em “departamentos” é não apenas conveniente¹⁷, mas necessária, para efeitos didáticos.

5. AUTONOMIA CIENTÍFICA E AUTONOMIA DIDÁTICA

No âmbito jurídico fala-se, geralmente, em autonomia científica e autonomia didática. Nem sempre, entretanto, os diversos autores que versaram o

15 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*, v. VI. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962-1973. p. 430. Primeiro grifo do original; e o segundo, nosso.

16 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972. pp. 28-29. Grifos do original.

17 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros Ed., 2009. p. 53.

assunto se entendem quanto a essa classificação. Como não há total coincidência no uso das expressões “autonomia científica” e “autonomia didática” de um ramo do Direito, mister se faz convencionarmos a aceção que daremos a cada uma delas¹⁸.

Parece que, em geral, costuma-se referir à autonomia “científica” como querendo significar um ramo quase estanque do Direito, com princípios próprios e que possui um método também peculiar de tratamento. A autonomia “didática” estaria presente toda vez que se pretende, simplesmente, destacar uma parte do universo jurídico para melhor e mais aprofundadamente estudá-la (a exemplo do que ocorre no estudo da Medicina).

Vista por este prisma a questão da *autonomia*, nada impede que se diga ser um ramo do Direito, *ao mesmo tempo*, autônomo científica e didaticamente. Diríamos até que, *no sentido aqui fixado*, a pré-falada autonomia didática decorre da autonomia científica.

Nessa linha de raciocínio, por exemplo, o Direito Financeiro é autônomo relativamente ao Direito Administrativo, tanto científica quanto didaticamente. Possui esta parte do ordenamento jurídico princípios próprios e, embora os diversos pontos que constituem o seu objeto (Receitas Públicas, Despesa Pública, Orçamento, Dívida Pública, especialmente) não possam ser analisadas exatamente com a utilização dos mesmos métodos, aqueles princípios (como o da legalidade, o da supremacia do interesse público sobre o particular, o da indisponibilidade dos bens e interesses públicos, *v.g.*) aplicam-se a todos os mencionados itens componentes da disciplina.

A mesma sorte acompanha o Direito Tributário, que também é autônomo com referência ao Direito Financeiro e, num segundo grau, ao Direito Administrativo.

Talvez se possa dizer que, *no significado aqui adotado*, a chamada autonomia científica *coincide* com a autonomia didática. Isso não quer dizer, ressalte-se enfaticamente, que exista *independência* de alguma parcela do Direito com referência ao todo. Como já se viu, o Direito é uno.

Cada autor dirá quase o mesmo, de acordo com o que sejam a sua visão e as suas premissas. Andrea Amatucci não diverge do pensamento acima expos-

18 Falsita estabelece importante premissa, quando afirma que “a discussão sobre a autonomia ou heteronomia do Direito Tributário pode protrair-se ao infinito se não se procede preliminarmente a uma definição ‘estipulativa’ do conceito-base da discussão, isto é, se não se alcança um acordo sobre a noção de um setor disciplinar” (FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*. Parte Generale, 6. ed., Pádua: CEDAM, 2008, p. 7).

to, ainda que se valha de outra linguagem e outra terminologia para referir-se ao assunto aqui versado. Ensina o mestre italiano de Bari:

El Derecho financiero goza de una autonomía científica que se fundamenta, ante todo, en su unidad metodológica. Adicionalmente, los principios que lo informan son unitarios, como lo evidencian la *reserva de ley* y el papel redistributivo de los ingresos mediante las leyes tributarias, presupuestales, de gasto y financieras en general. El Derecho Tributario, por su parte, cuenta con una *autonomía científica*, porque los principios de *capacidad contributiva*, *progresividad*, *igualdad sustancial* y *reserva de ley* son unitarios y deben ser rigurosamente atendidos con motivo del ejercicio de *poder tributario* y de la *potestad tributaria*. Pero no cuenta con una autonomía metodológica, puesto que, en este aspecto, y sin perjuicio de la coincidencia de principios que aquí se ha destacado, recibe, de modo fundamental, la impronta del Derecho Financiero.

Así las cosas, se tiene que mientras el Derecho Financiero tiene una autonomía científica *plena*, el Derecho Tributario ostenta una autonomía científica *relativa*: si bien cuenta con principios unitarios, no sigue los lineamientos de una metodología exclusiva.

Interessante a forma de colocar a diferença de grau de autonomia se comparados o Direito Financeiro e o Direito Tributário. Se levássemos o raciocínio do autor citado anteriormente às últimas consequências, teríamos que admitir que, gozando o Direito Tributário de autonomia científica apenas relativa, porquanto não possui uma metodologia própria que o aparte do Direito Financeiro, este último tampouco desfrutaria de autonomia científica plena, pois recebe a indelével marca do Direito Administrativo.

Como se nota, de acordo com a premissa adotada pelo autor e, neste caso, com aquilo que ele entenda por *autonomia*, concluirá pela sua existência ou não ou, ainda, pela existência parcial desta característica.

Falsitta observa que o *problema da autonomia do Direito Tributário* surgiu “porque historicamente o Direito Tributário foi apresentado ora como ‘ramo’ da Ciência das Finanças, ora como setor do Direito Administrativo”. “*Ciò è tanto vero da potersi con sicurezza constatare che fino all’inizio del nostro secolo [século XX] le più accreditate tratazioni di diritto tributario risalivano o a scienziati di finanza o ad amministrativista*”¹⁹.

Casalta Nabais assevera, parecendo identificar, ao menos até certo ponto ambas as autonomias [científica e didática], que “ninguém hoje tem dúvidas em afirmar a autonomia científica e didática do direito dos impostos, mesmo face ao direito administrativo”²⁰. No entanto, este professor de Coimbra se dá pressa em completar dizendo que essa autonomia “é, em todo caso relativa, uma vez que, tendo por fundamento o reconhecimento de princípios jurídico-constitucionais próprios e uma lógica de sistema típica, não pode pôr em causa a sua adequada inserção na ordem jurídica geral e, especialmente, na ordem jurídico-pública”²¹.

Eurico De Santi e Vanessa Canado, respondendo à questão por eles mesmos formulada, consistente em saber se “existe autonomia entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro”, afirmam:

Não. A chamada ‘autonomia didática’ é autolimitação que não encontra justificativa no nível do objeto (direito positivo). O direito é uno e contínuo no processo de causalidade jurídica. Cindi-lo implica mutilar sua inerente complexidade, causando prejuízo na análise de novos fenômenos e novas perspectivas do Direito Tributário.

Parece-me que referidos autores, ao não admitirem nem mesmo a autonomia *didática*, implicitamente estão recusando aos “ramos” do Direito qualquer tipo de autonomia (incluindo a *científica*).

Pérez Royo, por seu turno, chama a atenção para a tão decantada “autonomia” do Direito Financeiro, apontando que, pela circunstância de ser este ramo o objeto de estudo do jurista, diz-se que ele é *cientificamente* autônomo. São suas palavras: “La autonomía del Derecho Financiero en cuanto objeto de estudio (*lo que con palabras más grandilocuentes se define como autonomía científica*) se ha planteado históricamente en una doble dirección”. Ou seja, para ele, o simples fato de colocar um ramo jurídico como objeto de estudo (apartado de outros ramos, faz com que a doutrina fale em “autonomia científica”.

No mesmo sentido, Soares Martínez esclarece, que o problema da *autonomia* do Direito Financeiro, como ao de qualquer ramo do Direito, há de ser entendida em termos relativos, dada a unidade da ordem jurídica e que,

[...] pela afirmação de *autonomia* de uma disciplina jurídica não se pretende significar senão que os conceitos por ela elaborados são independentes das concepções particulares de outras disciplinas, sem

20 CASALTA NABAIS, José. *Direito fiscal*. 5. ed., Coimbra: Almedina, 2009, José Casalta Nabais - *Direito Fiscal*, p. 78.

21 *Id. ibid.*, em, pp. 78-79.

prejuízo de influências e ajustamentos determinados pela coexistência e por aquela unidade.

Amatucci, ao tratar do grau de autonomia do Direito Tributário, afirmando que este, embora possua uma autonomia científica, não contaria com uma autonomia metodológica, expõe, de modo claro e categórico, que “não deve surpreender esta peculiaridade da autonomia do Direito Tributário, já que é a consequência da relação existente entre Direito Tributário, Direito Financeiro e Ciência das Finanças [“Ciencia de la Hacienda”], e que é única no âmbito das relações entre os ramos do Direito e a Economia”.

Outro ponto importante a ser ressaltado é que, conforme, ainda, Pérez Royo anteriormente, a autonomia do Direito Financeiro, historicamente, é posta numa dupla direção: a) no tocante à distinção referentemente à análise própria de disciplinas não jurídicas e b) dentro do campo estritamente jurídico, visando a outros ramos do Direito Público²². Com efeito, vimos até aqui cuidando da autonomia entre os “ramos” do Direito; entretanto, previamente a esta, deve-se mencionar, ainda – mormente quando se cuida de Direito Financeiro e Tributário –, a sua independência com referência a ciências afins (tais como a Economia, a Política, a Sociologia, etc.), dadas as matérias de que cuidam de explicar.

Baleeiro resume com muita felicidade o pensamento aqui esposado, ao dizer:

Claro que autonomia não é um conceito hostil, ciumento e exclusivista.

Da própria unidade fundamental do Direito resultam vinculações entre os seus ramos mais distanciados. Com maior razão, há interdependência sensível naqueles ramos mais convizinhos pela própria origem nas atividades básicas do Estado, como evidentemente ocorre entre o Direito Administrativo e o Direito Financeiro.²³

Carlos Palao traz uma importante contribuição ao cuidar da autonomia do Direito Financeiro [diria eu, também, a do Direito Tributário]. Fundar-se-ia esta na tentativa de “depuração metodológica” no estudo da atividade financeira [à qual ele se reporta como *Hacienda Pública*], impondo-se que os aspectos jurídicos desta atuação sejam estudados com os instrumentos próprios da Ciência do Direito²⁴. Essa autonomia, segundo o autor,

22 PÉREZ ROYO, Fernando, Op. cit., p. 35.

23 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 18.

24 PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho financiero y tributario*. 2. ed., Madrid: Colex, 1987. p. 27.

[...] tem um alcance mais profundo: na realidade, careceria de consistência se as leis financeiras e tributárias fossem um simples revestimento formal de decisões baseadas exclusivamente em princípios econômicos ou técnicos. *Neste caso, tais leis seriam o que se chamou "leis de medida", isto é, meras decisões técnicas em forma de regra de Direito.*²⁵

A tal constatação o próprio catedrático da Universidade Autônoma de Madri prontamente se contrapõe, com base em lições de Sainz de Bujanda, que a *justiça* constitui um ponto de vista insuprimível sobre a atividade financeira, que realmente atribui autonomia e dá sentido ao Direito Financeiro²⁶.

Trotabas entende por autonomia [do Direito Fiscal] o assegurar a independência jurídica dessa disciplina, nos seguintes termos:

Do mesmo modo que, na organização romana, certas cidades do império podiam governar-se por suas próprias leis, e eram, *ipso facto*, autônomas, assim também, na organização jurídica moderna, certas disciplinas são regidas por normas que lhes são próprias, dizendo-se, então, que elas são autônomas.²⁷

Olhando para o passado, pode-se imaginar por que aconteceu a segregação do Direito Tributário, imediatamente do Direito Financeiro e mediatamente do Direito Administrativo. Como se tratasse de uma sucessão lógica, o cientista do Direito se apercebeu da dificuldade de analisar detidamente o todo da atividade financeira do Estado e tratou de especializar-se nas partes que se foram mostrando cada vez mais relevantes e complexas. O risco seria – e continua presente, como demonstra a experiência – chegar a uma especialização tão exagerada, a ponto de perder a visão do todo²⁸.

No meu modo de ver, a tão falada *autonomia* de um ramo jurídico nunca pode significar uma total independência do restante do ordenamento jurídico, por mais que possua métodos e princípios que lhes sejam peculiares. Nesse sentido, pode-se considerar o Direito Financeiro como autônomo em relação ao Direito Administrativo, e o Direito Tributário como autônomo em relação a esses dois últimos. Com efeito, o material com o qual cada um trabalha pos-

25 Id. *Ibid.*, p. 27. Grifou-se.

26 Id. *Ibid.*, pp. 27-28.

27 TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 26, pp. 34-59, out./dez. 1951, p. 43.

28 Isto sucede, desafortunadamente, também, em outras ciências, como na medicina, em que se percebe, com certa facilidade, o elevado grau de especialização de muitos médicos que, ao cuidarem com detença, da parte do corpo humano da qual se aperfeiçoaram, muita vez parecem esquecer-se que esta parte integra o corpo humano; perdem eles, aparentemente, a visão da relação entre a parte em que se especializaram e o corpo como um todo.

sui várias semelhanças – e até mesmo identidade –, mas também contém traços próprios, peculiares, e é objeto de um estudo *centrado* nessas características inerentes. A circunstância de possuírem matéria e princípios próprios não significa que não exista relação destes “departamentos jurídicos” entre si e com referência às demais partes do Direito, também. O que ocorre é que a primeira mencionada inter-relação é mais forte, pela razão de cada um daqueles ramos haver sido destacado de outro deles, passando a criar uma espécie de afunilamento: do Direito Administrativo surgiram – cada um em seu momento respectivo – o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

Assim, os princípios informadores do Direito Administrativo (e do Direito Público em geral, uma vez que aquele [o Direito Administrativo] está contido nesse universo) espriam-se tanto pelo Direito Financeiro quanto para o Direito Tributário. Isso, não obstante, não quer dizer que estas parcelas do universo jurídico também não sejam influenciadas – e não influenciem – pelos demais ramos jurídicos.

6. POSIÇÃO DO DIREITO FINANCEIRO NO UNIVERSO JURÍDICO

A tributação e o gasto público integram o Direito Financeiro e, uma vez fixada a ideia da unidade do Direito e visto que este se departamentaliza mormente por conta da especialidade, especificidade, complexidade e peculiaridade das respectivas matérias, vamos buscar o encaixe do Direito Financeiro no mundo jurídico.

Parece evidente que ele se situa no campo do que se convencionou denominar “Direito Público”, tendo cabido o seu enquadramento no Direito Administrativo, uma vez que a atividade por ele regida não deixa de ser uma atividade desenvolvida pela Administração Pública.

Dada a complexidade dessa matéria, cada vez mais saliente e percebida pelos estudiosos, passou ela a ser estudada separadamente.

Geraldo Ataliba é enfático ao afirmar que “o direito financeiro é mero capítulo do direito administrativo, que, por sua vez, é ramo do direito público”²⁹.

Observa Aliomar Baleeiro que,

[...] em verdade, as obras clássicas de Direito Administrativo reservam reduzidíssimo espaço e quase nenhuma preocupação àquela ativida-

29 ATALIBA, Geraldo. *Justiça formal, justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro*, p. 207.

de financeira, deixando transparecer que a sentiam estranha às suas cogitações, a despeito da enorme importância de que se reveste.³⁰

Pasquale Russo explica que a progressiva autonomização e a separação do Direito Tributário do Direito Administrativo vincula-se à crescente importância que o fenômeno tributário assumiu com o passar do tempo, importância essa que se pode compreender mais facilmente quando se tem presente a evolução da concepção do Estado e da sua finalidade³¹, em suma, do papel do Estado na sociedade, do modelo escolhido de maior ou menor intervenção. Pela óptica do tradicional Estado liberal, a intervenção deste na vida da sociedade haveria de ser da forma mínima indispensável, tomando para si alguns serviços públicos, mas deixando à iniciativa privada todo o resto. Assim, conseqüentemente, também era restrita a necessidade de meios financeiros necessários para o desenvolvimento das atividades públicas. Hoje, de uma forma ou de outra, o Estado interfere mais na atividade privada que em outros tempos, necessitando de mais recursos que antes para desempenhar suas funções.

Identificar o encaixe de um ramo no tronco jurídico facilita a compreensão desse ramo e, conseqüentemente, a sua interpretação. Dizer que o Direito Financeiro saiu do Direito Administrativo de forma imediata e do Direito Público por via indireta implica reconhecer que os princípios aplicáveis a estas últimas searas do Direito são obrigatoriamente aplicáveis, também, ao Direito Financeiro. Assim, grosso modo, os princípios da supremacia do interesse público sobre o particular e a indisponibilidade dos bens e interesses públicos informam, orientam e conduzem a exegese do Direito Financeiro, como, de resto, de todo o chamado Direito Público.

Giannini tem posição bastante expressiva e ao mesmo tempo completa da colocação do Direito Financeiro no mundo jurídico. Diz ele que o Direito Financeiro faz parte do Direito Público interno, mais precisamente: a) do *Direito Constitucional*, uma vez que compete ao Poder Legislativo, além de fixar as normas para o desenvolvimento da atividade financeira, autorizar anualmente ao Poder Executivo, mediante a aprovação do orçamento, a arrecadar as receitas e a repartir as despesas; e b) do *Direito Administrativo*, visto que constitui tarefa da Administração Pública o efetivo exercício da atividade financeira³².

Também Santi Romano enxergava dentro das manifestações da Administração (*amministrazione* – hoje diríamos “Administração Pública”) o

30 Id. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 4.

31 RUSSO, Pasquale. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Giuffrè, 1992. v. 1, p. 4.

32 GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1974. p. 3.

“provimento de meios financeiros ao Estado”³³. Assim, o Direito Financeiro integraria o Direito Administrativo, “embora venha tratado separadamente no ensino universitário e pela doutrina”, arrematando o autor: “o direito positivo [italiano] considera a atividade financeira do Estado e dos demais entes públicos como verdadeira e própria atividade administrativa”³⁴.

7. UNIDADE DO FENÔMENO FINANCEIRO

Importa ressaltar, desde já, a unidade do “fenômeno financeiro”, embora ele se exteriorize de forma multifacetada.

Consideramos “fenômeno financeiro” como expressão sinônima de “atividade financeira (do Estado)”, ou seja, aquela desempenhada visando à obtenção, gestão e gasto dos recursos públicos.

A visão que se queira ter da atividade financeira do Estado, para ser completa, deve abarcar aspectos políticos, iniludivelmente, além de sociais e econômicos. Todos esses aspectos são analisados pela Ciência das Finanças. Não obstante, não se deve confundir essa percepção com aqueles fenômenos propriamente ditos³⁵, isto é, em razão da complexidade destes, que abrangem aspectos políticos, econômicos e sociais, não se lhes podem equiparar aos fenômenos econômicos *stricto sensu*.

Reportando-se à unidade do fenômeno financeiro, Rodríguez Bereijo, *equiparando-a à conexão entre os ingressos e os gastos*, entende ser essa unidade trazida por um critério teleológico: “o do fim das normas e o interesse juridicamente protegido”³⁶. Nota-se a importância que este mestre atribui à pré-falada unidade, com a qual estamos totalmente de acordo. Basicamente, o lastro dessa afirmação está na relação – necessária e imprescindível – entre a tributação e o dever dos cidadãos de contribuírem para a despesa pública.

Em que pese à possibilidade – e, de certa forma, necessidade – de desmembrar-se os vários aspectos do denominado “fenômeno financeiro”, qualquer que seja o ponto de vista pelo qual se estude cada uma das partes resultantes, qualquer que seja a ciência que o tenha por objeto, nunca se pode perder de

33 ROMANO, Santi. *Corso di diritto amministrativo: principii generali*. 3. ed., riv. Padova: A. Milani, 1937. p. 10.

34 Id. *Ibid.*, p. 12.

35 Cf. JÈZE, Gastón. *Cours de finances publiques*, p. 23, que salienta: “la complexité des phénomènes financiers, leur caractère à la fois économique, politique et social, les séparent très nettement des phénomènes économiques proprement dits”.

36 RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho financiero*, cit., p. 72.

vista o conjunto desse fenômeno. Referimo-nos, aqui, especificamente, à tributação (abrangendo a instituição, fiscalização e arrecadação do tributo) e ao orçamento. Os princípios – e, por que não dizer? –, os valores que lhes estão subjacentes se imbricam de tal modo que não se poderia ter uma visão completa de cada uma das suas partes, caso não se vislumbrasse o conjunto da atividade financeira do Estado.

Assim é, por exemplo, que a eficiência da tributação não pode – nem deve – ser analisada em apartado à eficiência no gasto dos recursos públicos.

A Constituição da República prevê expressamente este princípio no *caput* do art. 37, que reza: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência* e, também, ao seguinte: [...]”. Desnecessário acentuar que, ao referir-se à Administração Pública, está o Texto Magno, implicitamente, reportando-se, também, ao Fisco – que é um dos “departamentos” da Administração – e aos órgãos que cuidam das finanças do Estado, tais como aqueles que elaboram as leis orçamentárias.

Lembre-se que a atividade financeira do Estado é uma parcela das atividades exercidas por este. Por conseguinte, as normas que regem as atividades da Administração Pública, em geral, dirigirão, do mesmo modo, a atividade financeira especificamente.

Costuma-se compreender o Direito Financeiro como abrangendo 1) as receitas públicas, 2) a despesa pública, 3) o orçamento e 4) o crédito público. Com efeito, esta subdivisão abarca a disciplina da atividade financeira do Estado em seu conjunto, consistente, como já se viu, na obtenção, gestão e gasto dos recursos públicos.

Assentada essa premissa, aparece a primeira potencial perplexidade, constituída pela coexistência do Direito Financeiro, de um lado, e do Direito Tributário, de outro. Expliquemo-lo.

Se uma das partes do Direito Financeiro é a regulação das receitas públicas e, se um tipo dessas receitas é a tributária, então este subitem pertence àquele ramo jurídico. Em outras palavras, se o Direito Financeiro pode ser definido como sendo o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a atividade financeira do Estado e se dentro dessa atividade está contida a de obtenção de receitas tributárias, então a disciplina jurídica desta deveria integrar o campo do Direito Financeiro. Se assim é, por que, então, fala-se em Direito Tributário quando se cuida da normação dessa atividade?

A resposta é simples: por mera convenção. Da mesma forma que se convencionou destacar o Direito Financeiro do Direito Administrativo, entendeu-se por bem "criar" o Direito Tributário, para melhor se estudar a atividade *tributária* do Estado. Esta, por sua vez, é constituída da instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos. Ora, é fácil perceber o grau de especificidade e de complexidade desse atuar do Estado, do que segue a dificuldade, para os cultores do clássico Direito Financeiro, em aprofundar-se em toda a matéria referente ao seu objeto, nele compreendido a obtenção de receitas tributárias.

Assim, foi-se formando, ao longo do tempo, aquilo que hoje é o Direito Tributário, em relação ao qual já se pretendeu atribuir autonomia científica ao ponto de se poder ter a sensação de que as suas normas pairavam soberana e isoladamente no universo jurídico. Nos dias de hoje, felizmente, este pensamento já se encontra, queremos crer, superado.

Dada essa realidade, que denominaríamos de histórica, podemos propor a seguinte classificação da matéria relativa às receitas e às despesas públicas: há um a) Direito Financeiro em sentido amplo, que abarca os tributos (e, portanto, o que chamamos de Direito Tributário), além das demais receitas do Estado, um b) Direito Tributário, que regula a obtenção de receitas tributárias e um c) Direito Financeiro em sentido estrito, que exclui as normas jurídicas respeitantes às receitas tributárias.

É nesse quadro que enxergamos a colocação, na Constituição da República, do Direito Financeiro em separado do Direito Tributário. Referimo-nos ao art. 24 da Lei Maior quando, ao tratar da competência concorrente entre a União e os Estados, diz competir "à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - *direito tributário, financeiro, previdenciário, econômico e urbanístico; [...]*".

Não se pode interpretar o Direito Financeiro e o Direito Tributário como "ramos" estanques. O que a Lei Maior pretende, ao dispor conforme se transcreveu acima, é deixar patente a existência de matérias outras, que não a tributária, dentro do campo do Direito Financeiro: o orçamento, o controle de contas, a disciplina da "responsabilidade fiscal", etc.

8. DIREITO FINANCEIRO E DIREITO TRIBUTÁRIO

Aproximando-nos mais do nosso campo de pesquisa, podemos mencionar o encaixe do "Direito Financeiro" dentro do Direito. Não se faz necessário remontar a um longínquo passado para ilustrar o que se pretende dizer. Basta referir que no final do século XIX e início do século XX, eram os adminis-

trativistas que se ocupavam da matéria que hoje é, reconhecidamente, tratada pelo Direito Financeiro.

Isso não deve surpreender, porquanto não é difícil perceber que receitas públicas, gasto público, orçamento de dívida pública, matérias tradicionalmente componentes do denominado Direito Financeiro referem-se à Administração Pública³⁷. Ora, o “ramo” jurídico que contém normas reguladoras desta última é o Direito Administrativo. As matérias atrás referidas, portanto, integram, classicamente, esta fatia do Direito. Por que, então, se diz que a disciplina jurídica de tais assuntos é dada pelo Direito Financeiro? A resposta é simples: por mera convenção.

Destacou-se do Direito Administrativo uma parcela – aquela correspondente às “Finanças Públicas” – bastante específica e cuja legislação passara a ser cada vez mais complexa, para estudá-la mais de perto, mais aprofundadamente e, por esta razão, convencionou-se dar a esse – então novo – ramo jurídico o nome de Direito Financeiro.

Albert Hensel, passando em revista o período histórico do surgimento do Direito Financeiro (período pós-Primeira Guerra Mundial), sustenta que o Direito Tributário pode ser

[...] concebido como uma parte do *Direito Financeiro* (o qual, por sua vez, pertence tanto ao Direito Constitucional quanto ao Direito Administrativo). O Direito Financeiro abarca toda a vida do Estado com relação às manifestações financeiras, quando estas sejam suscetíveis de consideração jurídica.³⁸

Sainz de Bujanda define o Direito Financeiro como

[...] la rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades

37 Somente a título ilustrativo, trazemos aqui uma definição legal do que sejam Administração e Administração Pública, ambas constantes da Lei nº 8.666/1993, em seu art. 6º, incisos XI e XII, a saber: “XI - Administração Pública - a administração direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo inclusive as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob controle do poder público e das fundações por ele instituídas ou mantidas; XII - Administração - órgão, entidade ou unidade administrativa pela qual a Administração Pública opera e atua concretamente”.

38 HENSEL, Albert. Op. cit., p. 3. Lembre-se que o tradutor da edição italiana observa que o título original da obra é *Steuerrecht*, que significa Direito dos Impostos, e que ele preferiu traduzir por Direito Tributário para seguir uma expressão corrente, embora mais lata (p. 1). No texto em italiano, o trecho transcrito é: “Il diritto tributario può inoltre essere concepito come una parte del *diritto finanziario* (il quale dal canto suo appartiene tanto al diritto costituzionale quanto al diritto amministrativo). Il diritto finanziario abbraccia tutta quanta la vita dello Stato in rapporto alle manifestazioni finanziarie, quando siano suscetibili di considerazione jurídica”.

públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.³⁹

Para Rubens Gomes de Sousa, é o Direito Financeiro que conceitua e institui juridicamente os tributos⁴⁰; depois disso, o Estado deve exercer as atividades necessárias para efetivar a sua arrecadação e fiscalização. Para esse último mister,

[...] formou-se, dentro do direito financeiro, um capítulo especial dedicado às regras jurídicas que disciplinam a criação, o desenvolvimento e a extinção de tais relações referentes à cobrança dos tributos e à sua fiscalização. Esse capítulo do direito financeiro, em razão da complexidade da matéria e da sua constante ampliação e especialização, adquiriu aos poucos uma situação de autonomia [...] e constitui atualmente um ramo particular do direito público, denominado *direito tributário*.⁴¹

Embora discordemos da ideia de que é o Direito Financeiro que “constitui e institui juridicamente” o tributo – visto que isso, segundo pensamos, também é tarefa do Direito Tributário –, é fato que este se destacou do Direito Financeiro, em razão da “complexidade da matéria e da sua constante ampliação e especialização”, como diz o mestre acima citado, ao que acrescentamos a especificidade da matéria.

O Direito Tributário cuida das receitas tributárias do Estado e somente destas, diferentemente do Direito Financeiro, daí por que se pode dizer que a relação entre ambos os “ramos” jurídicos é a de *parte* com referência ao *todo*. O Direito Tributário consiste em parte do que ficou conhecido como Direito Financeiro, tendo sido deste retirado e destacado, pelas razões que já mencionamos⁴².

Geraldo Ataliba averba: “o direito financeiro é o ramo do direito que rege a ação do Estado quando realiza receitas (contratuais ou coativas – estas tributárias), guarda e administra dinheiros e os despende (despesa públi-

39 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero I*. Introducción. Madrid: Ed. da Faculdade de Direito da Universidade Complutense de Madrid, 1985. v. 2, p. 15.

40 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 39. Edição póstuma.

41 Id. *Ibid.*, p. 40. Os primeiros grifos são nossos; e os segundos, do autor citado.

42 Pasquale Russo resume com bastante felicidade esta realidade: “Il diritto tributario si è dunque ad un certo momento distaccato dal diritto amministrativo; ma analogo fenomeno si è verificato ancor prima per il diritto finanziario, che disciplina la complessiva attività finanziaria dello Stato, sia sul versante delle entrate che su quello delle spese”, *Lezioni di diritto tributario: parte generale*, cit., p. 2.

ca)⁴³. Quanto ao Direito Tributário, o eminente professor o enquadra dentro do Direito Financeiro, como parte das receitas⁴⁴, o que corresponde integralmente ao nosso pensar.

A visão conjunta do fenômeno financeiro não passou despercebida a Sainz de Bujanda, ao observar que os diversos institutos jurídicos que constituem o aparato que, na Espanha, se denomina "Hacienda Pública" não provêm de certos setores do Direito, como do Direito Constitucional, do Direito Privado ou do Direito Administrativo, mas, pelo contrário, são figuras que, "pela sua própria razão de ser e, portanto, pela *peculiaridade do seu regime jurídico*, estão, *desde a sua origem*, chamadas a integrar-se em uma ordem real do Direito, inconfundível com qualquer outro"⁴⁵. Esta ordem é, por sua vez, a do Direito Financeiro.

9. DIREITO FINANCEIRO, DIREITO TRIBUTÁRIO E CIÊNCIA DAS FINANÇAS

Existe, inegavelmente, autonomia entre o Direito Tributário e o Financeiro em relação às Ciências das Finanças: os primeiros pertencem ao universo *jurídico*; e a segunda, ao *extrajurídico*. A Ciência do Direito Tributário, assim como a Ciência do Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, utilizam, cada qual, seu próprio instrumental e métodos particulares. Contudo, em última análise, todas elas integram a *realidade* em que vivemos e não existiriam *fora* dessa realidade, o que acarreta, forçosamente, a sua influência recíproca. Para o Direito importa saber até que ponto a influência da Ciência das Finanças foi assimilada pelo legislador (e se o foi).

A autonomia de um ramo do Direito não pode significar seu isolamento no tocante aos demais ramos. O Direito é um só, e, constituindo um sistema, seus elementos (seu "repertório", no dizer de Tercio Sampaio Ferraz Jr.) inter-relacionam-se inexoravelmente, sofrendo influências e complementação de sentido uns dos outros.

Destarte, não há como dizer, simplesmente, que o Direito Tributário vai até o momento da arrecadação do tributo (o que, por outro lado, constitui uma afirmação *verdadeira*), não importando o que será feito com os recursos arre-

43 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, cit., p. 217.

44 "São capítulos do direito financeiro, pois, a receita pública (e, como parte desta, o direito tributário), a gestão e a guarda dos dinheiros públicos, a contabilidade pública, o direito orçamentário, a despesa pública e a fiscalização e controle de toda esta atividade" (Id. *Ibid.*, pp. 217-218).

45 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero I*. Introducción, cit., pp. 13-14.

cadados. Isso pode não interessar ao que se *convencionou* entender por Direito Tributário, até mesmo em função da necessidade de delimitação do seu objeto, como, de resto, sucede em qualquer outro ramo do Direito. No entanto, esta circunstância – a destinação da arrecadação – importa, sim, indubitavelmente, ao *Direito* como um todo. Se a solução da questão está em outros ramos do Direito (no caso da arrecadação, no Direito Financeiro ou no Direito Administrativo) que não o Direito Tributário, ela não deixa de existir e o cidadão não pode se ver desamparado pela simples alegação de que, em termos de Direito Tributário, o problema não se coloca.

Penso que o mais significativo exemplo da perniciosidade dessa pretensa separação (entre Direito Tributário, Financeiro e Direito *tout court*) é o das contribuições, quando têm o produto da sua arrecadação destinado a fins outros que não os previstos constitucionalmente. A lei instituidora dessa exação pode ser firmal e juridicamente válida e ajustada aos ditames constitucionais. Sem embargo, uma exigência constitucional foi descumprida: a da obrigatoriedade da destinação da sua arrecadação para a finalidade para a qual foi criada. Não pode ser mediante o mero argumento de que este não é um problema afeto ao Direito Tributário que ele deixará de ter repercussão jurídica. Se a lei instituidora desse tributo previu a sua arrecadação, é ela válida e constitucional (caso não seja inconstitucional por outras razões, é evidente).

No entanto, se o produto da arrecadação foi desviado para outra finalidade que não a constitucionalmente exigida, esta tredestinação resulta ser inconstitucional, ainda que se não possa acoimar de inconstitucional a lei que a criou. Dir-se-á: então, isso nada tem a ver com o Direito Tributário. Efetivamente, seguindo a doutrina corrente, o campo de atuação Direito Tributário terminou quando a contribuição foi arrecadada. Não obstante, o destino a ser dado aos recursos cobrados influi decisivamente no Direito Financeiro e, mais diretamente, se quisermos subclassificar, no Direito Orçamentário. Não é pelo fato de cuidar-se de outro ramo do Direito que a matéria deixará de ser jurídica. Embora seja de cunho financeiro-orçamentário, a arrecadação *proveio de um tributo*, o que implica que, tendo sido encaminhada para outro fim que não o exigido pela Lei Maior, o *contribuinte pagou indevidamente* um tributo e tem direito à repetição. Não há como dizer, por conseguinte, em última análise, que a repercussão do destino da arrecadação – disciplinada pelo Direito Financeiro – não interessa ao Direito Tributário, até porque, no exemplo dado, a repetição dar-se-á com base no regramento do Código Tributário Nacional (art. 165 e seguintes).

Outro ponto ilustrativo da conexão Direito Financeiro – Direito Tributário consiste na *ligação entre receitas e despesas*. Normalmente, costuma-se centrar a atenção na tributação, verificando a justiça sob o pálio dessa atividade estatal. Examinam-se os princípios aplicáveis ao tributo, aferindo a constitucionalidade deste, a sua progressividade (ou regressividade), o respeito à capacidade contributiva, à legalidade, à anterioridade, etc., o que é tarefa sumamente relevante, sem a menor dúvida. Não obstante, esta atitude não costuma ser a prevalente no que se refere ao gasto do dinheiro público. Ora, não é difícil perceber que de muito pouco adianta obter uma justiça na tributação (quando esta existe, mesmo em pouca proporção)⁴⁶, se o dinheiro público se esvai, de forma arbitrária, ilegítima e ilegal (e/ou inconstitucional), por época da realização da despesa. Quer-se frisar o ponto de que *a tributação somente se justifica em face da necessidade do gasto público na direção da satisfação das necessidades públicas; o gasto público, por sua vez, somente existe porque houve a tributação*. Só por isso já resta evidente o enlace entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário.

Outros pontos certamente poderiam ser esmiuçados para a demonstração de que o “fenômeno financeiro” é uno e, conseqüentemente, o Direito Tributário e o Direito Financeiro guardam uma relação íntima e uma interconexão que não pode ser ignorada. O que se fez neste estudo foi apontar *algumas* situações que evidenciam a inter-relação mencionada.

À guisa de conclusão, creio poder afirmar que, em sendo unos o Direito e o “fenômeno financeiro”, a visão deste deve dar-se conjuntamente pelo Direito Tributário e pelo Direito Financeiro (além de por outras ciências afins). Ao menos a separação de ambos não deve ser encarada de modo estanque, como que, se invocado um deles, o outro resta olvidado. Tal atitude, no mais das vezes, ademais de não trazer nenhum benefício, é frequentemente contraproducente e dificulta a compreensão da atividade financeira do Estado como um todo, induzindo a uma interpretação manca do Direito na sua total complexidade.

46 A importância do destino dos recursos públicos é ressaltada por Regis de Oliveira que, entre outros pontos, intitula um dos itens do seu livro sobre “gastos públicos” com a sugestiva chamada: “A busca da felicidade como fundamento para a despesa [pública]” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos Públicos*, São Paulo: Ed, Revista dos Tribunais, 2012, pp. 37-39).