

ECONOMIA E SUA REPERCUSSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ECONOMICS AND ITS IMPACT IN TAX LAW

Alexandre Yoshio Hayashi

Resumo:

O presente artigo¹ oferece uma problematização a respeito da pertinência de conceitos econômico-financeiros no estudo jurídico-tributário, objetivando demonstrar que para o exame do fenômeno jurídico-tributário foi preciso desenvolver uma metodologia própria, longe de ser satisfeita pelos antigos preconceitos da Ciência das Finanças, que pretendia descrever fenômenos tão diversos (econômico-financeiros e jurídicos) com métodos, no mínimo, marcados pelo sincretismo (fazendo miscelânea de conceitos jurídicos e metajurídicos – econômico-financeiros).

Palavras-chave: Economia. Ciência das Finanças. Direito Tributário. História do Direito. Teoria Geral do Direito. Direito Comparado. Metodologia da Ciência do Direito. Interpretação Econômica.

Abstract:

This article sets forth a discussion concerning the relevancy of financial and economic concepts in the study of tax law, demonstrating the need of developing a proper methodology for the legal tax system examination, apart from the obsolete rules provide by the Financial Science which purported to depict such adverse phenomenon (economic, financial and legal) with method, at least, spotted by the object syncretism (blending both legal and meta-legal with economic and financial).

Keywords: Economics. Financial Science. Tax Law. History Law. General Theory of Law. Comparative Law. Scientific Legal Methodology. Economic Analysis of Law.

Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Pós-Graduado em Direito Administrativo Econômico e Direito Penal Econômico pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Advogado em São Paulo.

¹ Trata-se de adaptação de texto parcial extraído da monografia *Repercussão Econômica no Direito Tributário - Implicações no Reconhecimento dos Tributos Indiretos e do Contribuinte de Fato*, defendida perante o Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, aos 05 de novembro de 2001, sob a orientação dos professores Paulo de Barros Carvalho e Paulo Bergstrom Bonilha. O trabalho é dedicado à excelência da universidade pública e à memória dos professores Ruy Barbosa Nogueira, Geraldo Ataliba, Alfredo Augusto Becker e Lourival Vilanova. Tributamos, finalmente, sinceras homenagens aos colegas de geração acadêmica, cuja convivência resultou na maior parte das alegrias que nos permitiram estudar e trabalhar.

1. Colocação do Tema

No campo empírico tributário, a discussão acerca da aplicação da análise econômica sobre normas e fatos jurídicos parte de “sistemas de fundamentos óbvios”² por exemplo, de um lado (i) o senso comum e parte dos operadores do direito observam que alguns tributos, de fato, repercutem, sendo indubitável o reconhecimento jurídico do contribuinte de fato e a validade da classificação dos tributos em diretos e indiretos; por outro lado, (ii) os estudiosos que repugnam essa assertiva inferem ser óbvia a impertinência de conceitos metajurídicos (*verbi gratia*, econômicos) na inteligência do fenômeno jurídico tributário, sem maior profundidade para justificar essa afirmação apriorística.³

Nessa medida, constitui premissa do raciocínio jurídico esclarecermos se o “direito” encerra em si diversos objetos com naturezas correspondentemente diferentes, autorizando, por isso, a aplicação de sincretismo de objetos de outras ciências

² Como já bem advertia Alfredo Augusto Becker, “o Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se – não na superestrutura – mas precisamente naqueles fundamentos ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998. p. 11).

³ “No País, duas correntes de ensino são bem detectáveis, na propedêutica do direito tributário: aquela corrente dos que reduzem sua fenomenologia, pelo prisma jurídico, a objeto de uma ciência instrumental, desnecessário se fazendo o conhecimento da economia, contabilidade, finanças públicas e ciências que o influenciam, e a corrente dos que universalizam o fenômeno tributário, interpretando a instrumentalidade do direito à luz de todas as ciências que o impactam. À evidência, a produção literária, tanto dos formalistas quanto dos estruturalistas, termina por veicular a pessoal visão de seus autores, com que não poucas vezes a divergência doutrinária ultrapassa os limites da investigação científica, adentrando o campo das preferências e antipatias temáticas” (Ives Gandra Silva Martins, “Prefácio”, in AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. VII). Entre os autores nacionais que resumiram a literatura sobre a cientificidade do conhecimento jurídico, cf. LEAES, Luiz Gastão Paes de Barros. *A Ciência do Direito e a elaboração dos conceitos jurídicos*. *Revista de Direito Mercantil*, v. 81, p. 5-12; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio *A Ciência do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980; *Direito, Retórica e Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997; DINIZ, Maria Helena. *A Ciência Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996; *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 13-232; AGUILLAR, Fernando Herren. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999; BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da Pesquisa Científica – teoria e prática da monografia para os cursos de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2001; MARCHI, Eduardo César Silveira Vita. *Guia de Metodologia Jurídica* (teses, monografias e artigos). Lecce: Edizioni Del Grifo, 2001; BUENO, Cássio Scapinella. *Direito. Interpretação e Norma Jurídica: uma aproximação musical do direito*. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 111, p. 223-242, jul./set. 2003; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Direito e Processo*. In: *FUNDAMENTOS do Processo Civil Moderno*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. v. 1, p. 60; SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 121-137. Cf. GUIBOURG, Ricardo A. *Derecho, Sistema y Realidad*. Buenos Aires: Astrea, 1986; GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: Ed. Universitaria. 1985. “A posse da ciência é superior a qualquer outro tesouro; ela retira o pobre da gleba, enobrece o humilde com uma glória deslumbrante e confere à nobreza toda a elegância dos bons costumes” (frase atribuída a Mino da Colle, in Leo Moulin, *La vie des étudiants au moyen age*, 1991, trad. port. de BRAGA, M. I. *A Vida Quotidiana dos Estudantes na Idade Média*. Lisboa: Edição Livros do Brasil Lisboa, p. 14).

(sociologia, psicologia, história, política, economia *etc*); ou se o objeto jurídico é uma realidade específica que pode ser apreendido por um domínio científico.⁴ Para isso, não é demais revermos o desenvolvimento histórico-metodológico⁵ da disciplina “Direito Tributário”

2. Evolução Histórica-Metodológica do Direito Tributário

2.1. Primórdios do Direito Tributário e a Influência de Enno Becker

O singelo exame da história da disciplina “Direito Tributário” verifica que sua origem decorre de uma redução de complexidades – que todo conhecimento impõe, particularizando-se a interpretação das normas e dos fatos jurídico tributários, outrora objeto da “Ciência das Finanças”

Deveras, sem esgotarmos a pesquisa doutrinária, a guisa de exemplificação, sondemos a literatura de Aliomar Baleeiro: sua *Uma Introdução à Ciência das Finanças* demonstra que de naturezas diversas são os objetos da disciplina que antecedeu o Direito Tributário, que pretendia imprimir cientificidade a um estudo da atividade financeira do Estado, da Economia Política, da Política Fiscal e do Direito Tributário,⁶ em seu *Direito Tributário Brasileiro*, problematiza a questão da autonomia

⁴ “Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem 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 atribui 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 possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão” (A. A. Becker, *Teoria Geral cit.* <nota 2>, p.11).

⁵ “Um panorama da História da Ciência do Direito tem a virtude de nos mostrar como esta ciência, em diferentes épocas, se justificou teoricamente” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980. p. 18). Corrobora a vetusta lição de Waldemar Ferreira: “Nenhum jurista pode dispensar o contingente do passado a fim de bem compreender as instituições jurídicas dos dias atuais. Ninguém é capaz de dar passo à vanguarda, adiantando um sem deixar o outro pé na retaguarda. Diferentemente não se realizam caminhadas. De cada instituto se ministram, nas cátedras universitárias, retrospecto sucinto. Matéria inexistente que se possa explicar clara e seguramente sem a antecedência de notícia, abreviada ao menos, de seu desenvolvimento doutrinário e legislativo até adquirir seus aspectos contemporâneos” (FERREIRA, Waldemar. *História do Direito Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 1, p.1). Cf. preciso estudo do professor Alexandre Correia, “Premesse per una valutazione comprensiva della concezione storica del diritto”, in *Estratto da B.I.D.R. <<Vittorio Scialoja>>*, v. XII-XIII, nuova serie - I.II-LIV della collez. Milão: Giuffrè, 1948, raridade que devemos à generosidade do Doutor Thiago Augustus Santiago Neves. Cf., finalmente, interessantíssimo artigo do professor RODRIGUES, Dárcio Roberto Martins. Abstração e Sistematização na Iurisprudência Romana. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo, v. 97, p. 23-33, jan./dez. 2002.

⁶ Revista e atualizada por F. B. Novelli, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. Em verdade, a produção “doutrinária” de Ciência das Finanças no Brasil reproduziu os mesmos objetos e métodos da disciplina desenvolvida na Europa: “Les autres considèrent les phénomènes financiers tels qu'ils se présentent em

da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Direito Tributário,⁷ e, finalmente, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, assevera que a Ciência das Finanças contém subsídios para a inteligência de fenômenos jurídicos.⁸

Ruy Barbosa Nogueira, professor do primeiro curso curricular de Direito Tributário no Brasil (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - 1954),⁹ contribui para o presente relato histórico, expondo a carência do Direito Tributário por uma elaboração jurídico-sistemática da disciplina apartada da Ciência das Finanças.

Colega de geração de Rubens Gomes de Souza, ambos foram alunos do professor Tullio Ascarelli,¹⁰ que forneceu a bibliografia para os primeiros docentes de

fait, dans leur milieu *politique, social, économique, juridique*; ils les étudient comme des phénomènes *complexes*, avec tous les facteurs qui les conditionnent: ils prétendent faire ainsi de la *science des finances*. ("est le point de vue qui a mes préférences") (JÉZE, Gaston. *Cours de Science et Legislation Financières*. 6. ed. Paris: Marcel Giard, 1923. p. 18-19) (destaques originais).

7 Revista e atualizada por NOVELLI, F. B. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1-10.

8 Revista, complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996; e comentada por M. A. M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 705-709; 743-744. Dessa última seqüência de páginas, podemos explicitar a posição doutrinária de A. Baleeiro, assim: "Ainda que convictos da autonomia entre as duas disciplinas afins, cremos que o Direito Fiscal não pode prescindir dos subsídios teóricos e técnicos da Ciência das Finanças, ou, como ensina Giannini: 'Il diritto finanziario inoltre illustra il meccanismo giuridico più idoneo per tradurre in pratica i dettami della scienza finanziaria; le leggi della finanza servono di guida al legislatore e possono essere, alcune volte, utile strumento per l'interpretazione delle leggi finanziarie'" (p. 744). Reiterando esse posicionamento, mas utilizando-se de outro texto de doutrina de Giannini, diametralmente oposto à citação ora transcrita, encontramos a seguinte passagem do livro *Direito Tributário Brasileiro* (nota 7): "Giannini falou da 'deletéria fusão e confusão do Direito com a Ciência das Finanças' ou da 'estrutura jurídica com a essência econômica'. Nem fusão, nem confusão, por certo, mas vinculação íntima e originária, como Gangemi acentuou em réplica à afirmativa do Prof. Romanelli, em 1959, de que 'Ciência das Finanças e Direito Financeiro têm por objeto ordens de fatos completamente distintos'. Já o contestara, no Brasil, há mais de meio século, C. Maximiliano ['Em verdade não se presume inteligência dos textos positivos contrária aos princípios científicos; estes abrem o caminho para o exegeta. Se assim é de concluir a respeito das ciências em geral, com abundância, mais de razão do mesmo modo há de se afirmar em se tratando de ciência das finanças, matéria intimamente conexa com o Direito...']" (p. 5, com inserção da nota de rodapé n. 7; o texto em italiano de Giannini encontra-se reproduzido na p. 17 da mesma obra).

9 "Logo em 1954 a Faculdade de Direito da Universidade Católica contratou-me para lecionar e pudemos ali transformar 'Ciência das Finanças' em 'Ciência das Finanças e Direito Tributário', ensinando naquela Faculdade de 1954 a 1968 e, nesse entretanto, em 1963, prestamos livre-docência na Faculdade de Direito da USP no Largo de São Francisco e em 1965 o concurso de Cátedra. Para este último concurso, como disse Rubens, ele vestia a beca para ser o meu 'Advogado do Diabo'. Na verdade foi honrar-me com sua aprovação" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa; SOUZA, Rubens Gomes de. *Trinta Anos Amigo e Companheiro*. In: NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 7). Cf. ainda, de Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. VIII; "Sesquicentenário onze de agosto", in *Curso de Direito Tributário*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. XI a XII; "O Direito Tributário", in *Revista de Direito Mercantil*, n. 24, p. 21; "Aspectos da Evolução do Direito Tributário no Brasil", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, p. 119 a 128; "O surgimento e a evolução do ensino científico do Direito Tributário no Brasil", in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 97, São Paulo: Serviço Técnico de Imprensa da FDUSP, 2002, p. 719 a 728. Cf. Ana Luiza Martins e Heloisa Barbuy, *Arcadas – História da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco 1827-1997*. São Paulo: Alternativa e BM&F, 1998, p. 257.

10 "Em 1944, éramos apenas quartanistas, mas como companheiros de escritório acompanhamos esse trabalho [*Imposto de Renda e Lucros Extraordinários*]. Ascarelli, como dizia Rubens, fora o primeiro

Direito Tributário¹¹ no Brasil, cuja virtude era que “*não só conhecia profundamente a doutrina jurídico-tributária, mas sabia extrair, mesmo dentro do nosso direito tributário ainda não codificado, as premissas implícitas, pois era mestre da relação direito-economia*”¹² não se diferenciando, nesse sentido, do pensamento de Aliomar Baleeiro, que defendia o sincretismo de objetos na interpretação jurídica com o aproveitamento de “subsídios” de Ciência das Finanças.¹³

Com efeito, o desenvolvimento doutrinário do ramo didaticamente autônomo “Direito Tributário” justificou-se teoricamente com os primeiros estudos

cientista do direito tributário entre nós. Foi o primeiro também a nos indicar os melhores livros da literatura tributária, época em que no Brasil ainda quase nada havia de doutrina” (NOGUEIRA, R. B. O Direito Tributário. *Revista de Direito Mercantil* cit. <nota 9, supra> p. 22) (interpolamos). “Túlio (sic) Ascarelli, professor de Direito Comercial, com uma sólida formação acadêmica, foi responsável, em parte, por uma visão mais moderna na análise dos problemas de Direito Comercial, inclusive nas interligações entre o Direito Comercial e o Direito Tributário, de que dá conta o livro escrito, em colaboração com Rubens Gomes de Souza e J. B. Pereira de Almeida, *Imposto de Renda e Lucros Extraordinários*. A influência de Túlio (sic) Ascarelli sobre a formação de Rubens Gomes de Souza, e portanto, sobre o aparecimento dos estudos científicos do Direito Tributário no Brasil, não pode ser omitida” (Alberto Venâncio Filho, *Das Arcadas ao Bacharelismo – 150 anos de Ensino Jurídico no Brasil*, 2. ed., São Paulo: Perspectiva, Coleção Estudos, 1982, p. 311). Cf. Alfredo Augusto Becker, *Carnaval Tributário*, 2. ed., São Paulo: Lejus, 1999, p. 53 a 82; José Eduardo Monteiro de Barros, “Rubens Gomes de Souza”, in *Revista de Direito Público*, n. 25, p. 10 e 11; Gilberto de Ulhôa Canto, “Rubens Gomes de Souza – Traços de Sua Personalidade”, in *Proposições Tributárias – Coletânea de Trabalhos em Memória de Rubens Gomes de Souza*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 01 a 03; Aliomar Baleeiro, “Código Tributário Nacional, Segundo a Correspondência de Rubens Gomes de Souza”, in *Proposições Tributárias – Coletânea de Trabalhos em Memória de Rubens Gomes de Souza*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 07-33.

¹¹ Trecho de carta de Rubens Gomes de Souza: “Embora naquela época eu já tivesse dez anos de prática especializada em matéria tributária, foi de Ascarelli que recebi a base científica, sobre a qual pude, em seguida, modestamente, construir a minha própria elaboração. Dele tive, desde a indicação de bibliografia antes desconhecida no Brasil, até orientação doutrinária e alargamento de horizontes, muito além do campo estritamente tributário, que me permitiram fazer algo mais que o simples trato empírico de problemas fiscais em arrazoados forenses” (*apud* “A Contribuição de Tullio Ascarelli para a Formação da Doutrina Jurídico-Tributária do Brasil”, in *Revista de Direito Mercantil*, n. 38, p. 68). Ruy Barbosa Nogueira, por seu turno, testemunha que “a falta de livros doutrinários básicos era absoluta entre nós. Porém, Ascarelli não só dominava vários idiomas, mas conhecia a literatura mundial. Aconselhava a estudar línguas e ia indicando bibliografia. Lembra-me que dizia que os dois melhores manuais didáticos de Direito Tributário, em sua opinião, eram na Alemanha o *Steuerrecht* de Albert Hensel, cuja 3ª e última edição era de 1933 [com prefácio dedicado em ‘honra e reconhecimento’ de Enno Becker, Presidente da Suprema Corte Financeira do Reich <Cf. A. A. Becker, *Carnaval* cit. (nota 10), p. 134>] e na Suíça, mais atual, o *System der Steuerrechts*, de Ernest Blumenstein [autor também influenciado por E. Becker <Cf. nota 16, infra>], cuja 1ª edição era de 1944” (“A Contribuição de Tullio Ascarelli” in *Revista de Direito Mercantil* cit., p. 70 e 71) (interpolamos).

¹² R. B. Nogueira, “A Contribuição de Tullio Ascarelli”, in *Revista de Direito Mercantil* cit. (nota 11, supra), p. 70 e 71. Ainda nesse trecho do artigo que louva a memória do Professor Ascarelli, é descrito seu pioneirismo no estudo da tensão entre “o formalismo jurídico e o conteúdo econômico”: “É que ele já dominava essa temática geral da consideração econômica como princípio de interpretação, originária na literatura alemã – *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Als Auslegungsprinzip* – e mais especificamente a da ‘desconsideração da pessoa jurídica para efeitos fiscais – *Der Durchriff im Steuerrecht*, recentemente títulos de capítulos e obras de Wilhelm Hartz e de Arndt Raupach”

¹³ “A interpretação da lei, quer em via geral e doutrinária, quer em relação à solução de um caso concreto, deve, por um lado, ser ‘justa’ e ‘equitativa’ cabendo, para este efeito, ao intérprete, sempre guiado pela idéia

específicos, a partir da promulgação do Código Tributário alemão (*Reichsabgabenordnung* – RAO, de 13 de dezembro de 1919), elaborado a partir do Anteprojeto de Enno Becker, Presidente da 4ª Seção da Corte Suprema Financeira do *Reich*, que se valeu dessa autoridade para positivar a *consideração econômica* na interpretação das normas e dos fatos jurídicos tributários em seu parágrafo 4.º que preceituava o seguinte: "a interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações" ¹⁴

de justiça, aproveitar os conhecimentos econômicos e sociológicos os mais vastos; por outro lado, harmonizar-se com soluções preestabelecidas; o direito tem que ser estável, embora não possa ser imóvel; tem que se adaptar continuamente e ser, no entanto, certo" (Tullio Ascarelli, "A Idéia de Código no Direito Privado e a Tarefa da Interpretação", in *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1945, p. 77 e 78). Com efeito, há decisões judiciais que ainda corroboram a lição da doutrina tradicional acerca da pertinência da Ciência das Finanças para a aplicação do Direito. Interessante transcrevermos, nessa medida, rara decisão que dedica parte de seu fundamento a reflexões de Teoria Geral de Direito Tributário: "O sujeito situado no pólo passivo da relação jurídica tributária material – segundo a voz corrente da doutrina do direito tributário – é, ditas as coisas de maneira simplificada, aquele a quem cabe dirigir-se a um guichê de banco e entregar a prestação legalmente exigida. Mas, graças à *contribuição de ciências como a economia* e do próprio direito financeiro, essa visão estreita se expande, para reconhecer a presença de sujeição passiva em três distintas situações: como contribuinte de direito, como contribuinte de fato, ou, ainda, como contribuinte a um só tempo de direito e de fato, a abarcar em conjunto as duas situações anteriores" (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma, Despacho em Agravo de Instrumento n. 89.299, Relator Desembargador Federal Andrade Martins, julgado 23.09.1999, Diário da Justiça da União de 8.10.1999, p. 862-866; in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 51, p. 179 a 188) (destacamos).

"Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen" Transcrevemos a tradução de Liz Coli Cabral Nogueira, "A Consideração Econômica no Direito Tributário", in *Estudos Tributários*. Direção e Colaboração de R. B. Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 354. Sobre a literatura nacional referente ao assunto, além das manifestações dos autores acima referidos, cf., também, Heinrich Beisse, "Interpretação", in *Estudos Tributários*. Direção e Colaboração de R. B. Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 39 a 44; do mesmo autor, "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã", in *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 5 a 44; Gerd Willi Rothmann, "O Princípio da Legalidade Tributária", in *Direito Tributário – Estudos de Casos e Problemas*. Org. R. B. Nogueira. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1974, p. 137 a 180; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro cit.* (nota 3), p. 10 e 11; 211 a 225; Hugo de Brito Machado, *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 74; Alcides Jorge Costa, "Direito Tributário e Direito Privado", in *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coord. Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 221 a 237; José Eduardo Soares de Melo, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 151 a 153; "Interpretação e Integração da Legislação Tributária", in *Curso de Direito Tributário* (coord. I. G. Silva Martins). 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151 a 155; José Morschbacher, *A Restituição dos Impostos Indiretos*, Porto Alegre, Editora Síntese, 1977; Johnson Barbosa Nogueira, *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982; Sacha Calmon Navarro Coelho, "Interpretação Econômica em Direito Tributário – Prevalência do Conteúdo sobre a Forma – Impossibilidade no Direito Brasileiro – Princípio da Legalidade", in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 180 a 193; Zelmo Denari, "A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário", in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 343 a 351; Mizabel Abreu Machado Derzi, "Finalmente, um retorno a Aliomar Baleeiro? O falso dilema entre interpretação jurídica ou econômica"; "A interpretação impropriamente chamada 'econômica' e o respeito às formas, conceitos e institutos jurídicos. A tensão

Resumidamente, essa corrente doutrinária defendia a tese de que a interpretação das leis tributárias deveria orientar-se pela consideração do fato econômico que está subjacente ao fato jurídico, privilegiando-se a apreciação do conteúdo eminentemente econômico das normas e dos fatos jurídico-tributários.

Assim, o Direito Tributário deveria realizar dentro das formas do direito os fins econômicos propostos pelas outras ciências financeiras, tanto na apreciação da norma quanto do fato jurídico tributário: (i) fazendo corresponder o texto legal ao sentido econômico do fato jurídico tributário; e (ii) pesquisando o resultado econômico do fato jurídico tributário.¹⁵

Desde a promulgação do Código Tributário alemão e a partir da construção jurisprudencial da Corte Suprema alemã e doutrinária de Enno Becker, a consideração econômica gozou de prestígio não-só entre os estudiosos de Direito Tributário na Alemanha, repercutindo também no Exterior.¹⁶

No Brasil, os primeiros doutrinadores (Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira), socorrendo-se da literatura estrangeira, incorporaram a doutrina da *consideração econômica*, defendendo a utilização de "subsídios" de Ciência das Finanças na interpretação das normas e dos fatos jurídico-tributários.¹⁷

entre igualdade e segurança jurídica", in A. Baleeiro, *Limitações Constitucionais cit.* (nota 8), p. 301 a 306; 644 a 647 e 729 a 731; Heleno Taveira Tôres, *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 199 a 234; Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

¹⁵ G. W. Rothmann, "O Principio da Legalidade", in *Direito Tributário cit.* (nota 14), p. 170. Ainda que essa doutrina tenha sua aplicabilidade maior na "desconsideração da pessoa jurídica no direito tributário", isto é, no abuso de formas jurídicas de direito privado, visando economia fiscal, o fato da interpretação econômica pesquisar o conteúdo e os efeitos econômicos da norma e do fato jurídico tributário autoriza-nos, salvo melhor juízo, a vislumbrar nessa doutrina o fundamento teórico para se utilizar critério econômico-financeiro (repercussão econômica) para justificar uma classificação dos tributos em diretos e indiretos. Demonstra-se, outrossim, a pertinência dessa exposição, a fim de esclarecermos a premissa desse raciocínio e sua consequência no reconhecimento do contribuinte de fato, pelo efeito econômico-financeiro da translação do "encargo tributário"

¹⁶ Conforme anota José Eduardo Monteiro de Barros: "A influência dessa teoria não ficou na Alemanha. A Suíça logo se incorporou ao rol daqueles que adotavam a chamada interpretação econômica e o seu maior arauto foi Blumenstein. A Itália, através da plêiade de juristas, todos herdeiros da famosa Escola de Pávia - Griziotti criticou a teoria da interpretação econômica, por outros motivos, porque inventou uma interpretação econômica um pouco mais ampla, a chamada interpretação funcional do direito tributário - , com exceção de Griziotti, seguiu a teoria da interpretação econômica. Os seguidores de Griziotti também adotaram, principalmente Vanoni, que mais tarde, foi estudar na Alemanha e se tornou, depois, Ministro das Finanças, na Itália, e Dino Jarach, que é italiano, obrigado a deixar a Itália, acabou se radicando na Argentina" ("*Interpretação Econômica em Direito Tributário*", in *Interpretação no Direito Tributário*. Org. B. Ribeiro de Barros, Coord. G. Ataliba. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1975. p. 173).

¹⁷ "Essa teoria da interpretação econômica consolidou-se, definitivamente, na Alemanha, ganhou novas fronteiras, espalhou-se pela Suíça, entrou na Itália e, evidentemente, tinha que chegar ao Brasil. E, no Brasil, além de alguns estudos de Rubens Gomes de Souza - que não diz expressamente se aceita ou não essa teoria da interpretação econômica - é possível afirmar que essa teoria ganhou certa aceitação, porque

No plano legislativo, o professor Rubens Gomes de Souza, um dos autores do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, deixou consignado no Relatório da Comissão de Reforma, de que foi relator, que entre as fontes, coube a primazia do Código Tributário alemão para a sistematização do Direito Tributário pátrio, o que é destacado pelo professor Ruy Barbosa Nogueira: "*dai a importância desse diploma da cultura germânica para nosso direito tributário*"¹⁸

algumas passagens da obra do autor acima referido indicam a acolhida dessa teoria e, especialmente, o prof. Amílcar de Araújo Falcão, aceita-a plenamente. Percebe-se que os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional dão uma espécie de indicação de que o nosso direito positivo acolhe a teoria da interpretação econômica" (J. E. Monteiro de Barros, "Interpretação Econômica". in *Interpretação no Direito cit.* <nota 16>, p. 173. Cf., também, o artigo "As Influências Germânicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro" de Ricardo Lobo Torres, in *Revista de Direito Tributário*, v. 73, p. 76 a 85, especialmente o tópico 5. referente ao Código Tributário Nacional <p. 80>). Duas observações devem ser feitas para explicitar essa exposição histórica-evolutiva da disciplina: (i) a referência ao professor Amílcar de Araújo Falcão é deveras sublinhada por Alfredo Augusto Becker como um dos principais responsáveis pela difusão da interpretação econômica no Direito Tributário (*Teoria Geral cit.* <nota 2>, p. 127 e seguintes). De clareza solar, o Professor Araújo Falcão assim fundamentava seu posicionamento: "o fator relevante para a instituição do tributo não é a forma jurídica por que se exterioriza o fato gerador, mas, a realidade econômica, ou seja, a relação econômica que se efetua sob aquela forma externa./ A alusão à forma jurídica, portanto, representa uma fórmula elíptica através da qual, por motivos de concisão léxica, se pretende exprimir a relação econômica nela subjacente./ Dentro desse teor de idéias, parece irrepreensível a aptidão do intérprete e do aplicador a desenvolver considerações econômicas (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) na exegese da lei tributária (...)" ("Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária", in *Revista de Direito Administrativo*, n. 47, p. 7. Cf., também, do mesmo autor, "Interpretação e Integração da Lei Tributária", in *Revista de Direito Administrativo*, n. 40, p. 24; *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 70; *Introdução ao Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 67, 68, 73-74). Tal entendimento ainda hoje é reproduzido, *exempli gratia*, por Hamilton Dias de Souza, em estudo sobre as contribuições para a seguridade social no sistema constitucional brasileiro: "para bem analisar a natureza jurídica dessas contribuições, mister se faz previamente classificar as diferentes espécies de tributos, não em função de suas próprias características, mas tendo em vista os vários critérios adotados para a repartição dos encargos públicos. Com efeito, tal é necessário, pois a distinção em apreço foi logicamente elaborada em primeiro lugar pela Ciência das Finanças e, após, penetrou no terreno jurídico" ("Contribuições Especiais", in *Curso de Direito Tributário*, coord. I. G. Silva Martins. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 493). Em relação (ii) aos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, esses dispositivos cuidam da preservação da natureza dos institutos de direito privado, que não devem sofrer qualquer transformação ou transubstanciação (Cf. L. Amaro, *Direito Tributário cit.* <nota 14>, p. 10) na interpretação das normas e dos fatos jurídicos tributários. A. A. Becker alertava, quanto a esse tema, o "costume de aceitar como coisa 'óbvia' o pseudo-princípio de que a regra jurídica tributária teria finalidade diversa das regras jurídicas do direito privado", o que "tem gerado múltiplas confusões e doutrinas contraditórias" (*Teoria Geral cit.* <nota 2>, p. 125). Com efeito, o Direito Tributário é concebido como um "direito de superposição" (G. A. Micheli, *apud* R. A. Carrazza, *ICMS*. São Paulo, Malheiros, 7.ª edição, 2001, p. 40), que pode receber conceitos e assimilar institutos tais como são fornecidos por outros ramos jurídicos (Cf., do Professor Barros Carvalho, demonstração de interpretação da regra matriz de incidência tributária do imposto predial e territorial urbano (IPTU), que não prejudica a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos da "propriedade", de "posse", "domínio útil" e de "bem imóvel" de direito civil, bem como de "perímetro urbano", de direito administrativo, de "município" de direito constitucional <in *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2000, p. 14 e 15>). Isto porque, reiterando a lição de A. A. Becker, a ordem

Verifica-se, portanto, que os primeiros desenvolvimentos doutrinários de Direito Tributário no Brasil¹⁹ valeram-se da literatura estrangeira da primeira metade do século XX, marcada pela migração dos juristas para a economia.²⁰

2.2. Renovação dos Estudos Jurídico-Tributários no Brasil e Geraldo Ataliba

Historicamente, após Ruy Barbosa Nogueira conquistar a cátedra da disciplina "Direito Tributário" na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1965, os estudos jurídico-tributários no Brasil foram renovados na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo pela emergência do professor Geraldo Ataliba, que, ao mesmo tempo em que passou a ocupar a cadeira deixada pelo professor Ruy Barbosa Nogueira (que, por seu turno, sedimentou a doutrina tradicional acima descrita na Academia do Largo de São Francisco), juntamente com o professor Celso Antônio Bandeira de Mello criou, em um curto período de tempo, uma tradição de excelência acadêmica de estudos de Direito Público nessa universidade.²¹

A indubitável contribuição de Geraldo Ataliba na renovação dos estudos de Direito Tributário foi prestigiar a marginalizada doutrina de Alfredo Augusto Becker,²² consubstanciada na sua *Teoria Geral do Direito Tributário*, que impugnava as

jurídica é uma e indecomponível (*Teoria Geral cit.* <nota 2>, p. 125 e 126).

¹⁸ R. B. Nogueira, "O Direito Tributário", in *Revista de Direito Mercantil cit.* (nota 9), p. 14 e 15.

¹⁹ "Mais tarde, o prof. Laufenburger, de Paris, e o nosso patricio prof. Aliomar Baleeiro, puderam falar numa 'escola brasileira' do Direito Tributário, que ligaram ao meu nome com amistosa generosidade. Mas se essa escola existe, ela é fruto da semente plantada por Ascarelli, e é com orgulho e saudade que reivindico para sua memória mais esse serviço entre tantos outros que ele prestou ao Brasil, que sempre amou como uma segunda pátria" (R. B. Nogueira, "A Contribuição de Tullio Ascarelli", in *Revista de Direito Mercantil cit.* <nota 11>, p. 68 e 69).

²⁰ A. A. Becker, *Carnaval cit.* (nota 10), p. 144.

²¹ "Com Geraldo Ataliba desaparece um dos maiores publicista brasileiros, talvez o maior dos últimos tempos, que soube conceituar institutos, até então estudados exclusivamente segundo o Direito Privado, sob o ponto de vista do Direito Público, especialmente do direito constitucional, assim nas suas linhas maiores e tendo em vista o critério objetivo. (...) É da tradição do Supremo Tribunal Federal não prestar homenagens. Ao que sei, o único advogado que a Corte Suprema homenageou foi Rui Barbosa. Pois o Supremo Tribunal, no último dia 16, quando do sepultamento de Geraldo Ataliba, prestou homenagens. Nesse dia o Supremo Tribunal não pôde julgar questões constitucionais porque quatro de seus juizes, inclusive o presidente, Sepúlveda Pertence, foram se despedir do amigo, do mestre, do companheiro de idéias. O Supremo Tribunal, no dia 16, não teve quorum constitucional. Justa e merecida homenagem da Corte Suprema, a quem cabe guardar e proteger a Constituição, a quem mais a amou, respeitou e reverenciou" (Carlos Mário Velloso, "Geraldo Ataliba, Publicista Maior", in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 9 e 10).

²² "Geraldo Ataliba foi, sem dúvida, o grande responsável pela transformação do Direito Tributário (antes, um amontoado de noções econômicas, financeiras e pseudojurídicas), num 'ramo' de primeira grandeza do Direito. Deu-lhe dignidade constitucional, o mesmo que Michelangelo com aquele desprezado bloco de mármore, do qual retirou seu monumental Davi: de uma força comunicativa estonteante, de uma beleza impar, diante do qual os 'Davi's' precedentes tornaram-se toscos bonecos" (Roque Antonio Carrazza, "Homenagem a Geraldo Ataliba", in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 17); "No que tange à dogmática jurídico-tributária, aquilo que Becker foi no discurso, Ataliba foi na atuação pragmática.

premissas do raciocínio supostamente jurídico da doutrina tradicional, que aceita o sincretismo de objetos na interpretação de fenômenos jurídicos.²³

Em síntese, Alfredo Augusto Becker afirmava que "a doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito tributário"²⁴

inclusive para difundir a obra revolucionária do próprio Becker./ Conhecedor de Teoria Geral do Direito, pensou o Direito Tributário a partir de premissas de Direito Constitucional, matéria que sempre o apaixonou. Mas transitou também pelo Direito Administrativo, perfazendo uma conjunção de setores que lhe permitiu arroubos substanciais, para extrair teses que surpreenderam pela originalidade, pela autenticidade e pela consistência com que foram apresentadas, inovando nos três ramos do Direito Público [Constitucional, Administrativo e Tributário]" (Paulo de Barros Carvalho, "Geraldo Ataliba", in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 14) (interpolamos). Cf. Paulo de Barros Carvalho, "Alfredo Augusto Becker", in *Revista de Direito Tributário*, n. 62, p. 183 a 185.

²³ Era posição expressa do Professor Ruy Barbosa Nogueira: "A Ciência das Finanças estuda os fenômenos financeiros especulativamente, do ponto de vista econômico, político e jurídico, porque os meios de que serve o Estado para manter suas atividades financeiras são econômicos; as finalidades e os processos de sua atividade são políticos e finalmente os fenômenos por ela estudados repousam na sistemática jurídica./ Portanto, é na Ciência das Finanças que o Direito Tributário vai buscar muitos princípios econômico-financeiros para base da elaboração de seus institutos" (*Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. 38; Cf. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 3 a 5). Essa orientação do sincretismo metodológico prevalece na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, conforme podemos inferir da generalização das palavras do Professor Fábio Nusdeo, ex-chefe do Departamento de Direito Econômico e Financeiro (que foi criado pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, no qual está lotada a disciplina "Direito Tributário"), sobre o louvor de uma dissertação de mestrado orientada por essa "interdisciplinaridade" (aprovada *summa cum laude*): "Ele [o trabalho de mestrado] é fruto do labor desenvolvido no quadro dos programas de pós-graduação conduzidos pelo Departamento de Direito Econômico Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nos quais a linha mostra tem sido a de explorar pelo estudo teórico e pela pesquisa a intersecção dos planos econômico e jurídico, procurando-se o amálgama dos conceitos até agora neles desenvolvido separadamente. Por aí se chegará a uma eficaz e funcional exegese da norma legal aplicável à economia, a qual sempre, de uma maneira ou de outra, consubstancia uma dada política econômica, já que, no dizer de Carnelutti, o Direito é, fundamentalmente, um instrumento da política" ("Prefácio", in Sérgio Varella Bruna, *O Poder Econômico – e a Conceituação do Abuso em seu Exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 9 e 10) (interpolamos). Alfredo Augusto Becker depura a referência ao jurisconsulto com o seguinte alerta: "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 Carnelutti – tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves" (*Teoria Geral cit.* <nota 2>, p. 39). Cf. proposta em favor dessa "interdisciplinaridade", inspirada na doutrina denominada *Law, Economics and Organizations* (v. Richard A. Posner, *Economic Analysis of Law*. Boston, Toronto, London: Little, Brown and Company, 1998; Thierry Kirat, *Économie du Droit*. Paris: Éditions La Découverte, 1999), exposta em "Apresentação do Projeto 'Diálogos FEA e Largo de São Francisco' – Relevância para Transformação das Instituições no Brasil Contemporâneo", in *Revista de Direito Mercantil*, n. 126, p. 101 a 111. Restringindo a análise econômica do direito como teoria, exclusivamente analítica, sem atribuir-lhe caráter valorativo ou normativo, v. Calixto Salomão Filho, "Interesse Social: Concepção Clássica e Moderna", in *O Novo Direito Societário*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 28 a 31; Eduardo Secchi Munhoz, *Empresa Contemporânea e Direito Societário – Poder de*

Fazendo coro ao posicionamento doutrinário de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba reiterava que não era lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe o jurista a estudar: o direito positivo. Incurções pré ou metajurídicas seriam despropositadas, impertinentes para as meditações sobre os institutos jurídicos.²⁵

Conforme escreveu José Souto Maior Borges, em texto "À Guisa de Prefácio" da *Hipótese de Incidência Tributária*, obra fundamental de Geraldo Ataliba. "nos seus pareceres e artigos, publicados em nossas revistas especializadas, a sua figura se faz constante e inquietadora pelo que representa a sua rebeldia contra os preconceitos econômicos, políticos e financeiros que ainda hoje dificultam, senão emperram, o progresso dos estudos dogmáticamente jurídicos do tributo"

O suposto equívoco da interpretação econômica deitará raízes, assim, na consideração pelo jurista tradicional de dados pré-jurídicos (que foram importantes na criação da regra jurídica pelo legislador) na interpretação jurídica das normas e dos fatos jurídicos tributários. Alfredo Augusto Becker demonstrou que, muitas vezes, o "dado" oferecido pela Ciência das Finanças ao legislador é deformado, contradito quando o valor social escolhido pelo legislador é qualificado como elemento jurídico pelo fenômeno da jurisdicização.²⁶

Em outras palavras, o suposto erro da doutrina tradicional residiria essencialmente em não se fazer a fundamental distinção entre o "mundo dos fatos" ou "mundo do ser" (no qual pertencem os dados pré-jurídicos que informam a atividade legislativa) e o "mundo jurídico" ou "mundo do dever ser" (que constitui o objeto da

Controle e Grupos de Sociedade. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 16 a 26. No âmbito jurídico-tributário, ponderadas são as críticas de Heleno Taveira Tôres, in *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 213 a 219.

²⁵ *Teoria Geral cit.* (nota 2), p. 130. Explicitando melhor, aduzia Alfredo Augusto Becker: "No subconsciente de muitos modernos estudiosos do Direito Tributário existe enraizada, germinando e lançando frutos, a idéia errada de que o Direito Tributário só poderá atuar se os fatos econômicos forem desembaraçados da sobrecarga advéncia e artificial da estrutura jurídica que lhes estaria tolhendo sua simplicidade natural ou constringindo sua genuína potencialidade ou deformando sua realidade. Nos frutos desta falsa idéia, eles vêem uma evolução do Direito Tributário. Entretanto, na verdade, há uma involução; em nome do Direito Tributário, eles matam o *Direito* e ficam apenas com o Tributário (a Ciência das Finanças Públicas)" (*Teoria Geral cit.* <nota 2>, p. 97 e 98) (destaque original).

²⁵ "É preciso ficar bem claro que, juridicamente, tudo que existe é disposto pela ordem jurídica. O modo de existência de tudo, também, é disposto pela ordem jurídica. Os fundamentos, razões e finalidades que justificam esta ou aquela orientação da lei não são, em si, preocupação do jurista, senão enquanto traduzidos em normas. Argumentos políticos, sociológicos, éticos, econômicos etc., servem para formar a convicção do legislador. Na conformidade deles deve ser feita a norma. Depois de feita, aos juristas incube aplicá-la (e para aplicar é preciso entendê-la), tal qual ela é – concorde ou não o aplicador com o seu mérito" (*Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 27).

²⁶ *Teoria Geral cit.* (nota 2), p. 77 a 85.

atividade do jurista), haja vista que sempre haverá uma "deformação transfiguradora" do dado natural quando inserido no mundo jurídico.²⁷

Exemplo dessa irresistível deformação do dado pré-jurídico pelo fenômeno da "jurisdização" é o conceito de "contribuinte": muito embora pareça que o "mundo jurídico" tenha recepcionado o conceito econômico ("mundo dos fatos") de "contribuinte" identificado como aquela "pessoa que paga o tributo" no plano jurídico é exclusivamente o sujeito passivo da obrigação tributária destinado a levar dinheiro aos cofres públicos. em decorrência de ter realizado a materialidade pressuposta na Constituição de um fato jurídico-tributário.²⁸

Sem muito esforço, podemos perceber que nem sempre o sujeito passivo imputado (relação de "dever ser") pelo sistema jurídico para o cumprimento da obrigação tributária (pagamento do tributo) identifica-se com aquela pessoa que, de fato, suportou, ainda que indiretamente, o encargo econômico-financeiro da obrigação tributária por meio do fenômeno da translação (verificável no mundo do "ser"). Razão porque se justifica o presente trabalho, que, como podemos extrair do que foi exposto até agora, necessariamente deve rever as premissas do raciocínio jurídico, especialmente quanto à discussão doutrinária acerca da pertinência de "subsídios" da Ciência das Finanças na interpretação das normas e dos fatos jurídicos tributários e sua implicação no reconhecimento dos tributos indiretos e do contribuinte de fato.

3. Problema de Epistemologia Jurídica

Em face da exposição da evolução dos estudos jurídico-tributários acerca da relação entre o Direito e a Economia, a questão que necessariamente deverá ser

²⁷ "Mesmo no caso do Direito Tributário, aparentemente, ter aceito e consagrado um princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) da Ciência das Finanças Públicas ou de outra ciência pré-jurídica, todavia e sempre e necessariamente, *houve uma deformação e transfiguração* naquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico, passando a ter um conteúdo jurídico que não é e nem pode mais ser aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças Públicas ou de outras ciências pré-jurídicas" (Cf. A. A. Becker, *Teoria Geral* cit. <nota 2>, p. 83) (destaque original). Sobre a diferença entre o "mundo dos fatos" e o "mundo do direito" e o fenômeno da "jurisdização", cf. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, t. 1 (atualização de V. R. Alves). Campinas: Bookseller, 1999, p. 49 a 82: das páginas iniciais, corroborando a percepção de A. A. Becker, escreveu F. C. Pontes de Miranda: "Para uso nosso, fazemos modelos de fatos, inclusive de fatos jurídicos, para que o quadro jurídico descreva o mundo jurídico, engastando-o no mundo total. Daí os primeiros enunciados: (a) O mundo jurídico está no conjunto a que se chama mundo. (b) O mundo concorre com fatos seus para que se construa o mundo jurídico; porém esse seleciona e estabelece a causação jurídica, não necessariamente correspondente à causação dos fatos. (c) A jurisdização é o processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico)" (*Tratado de Direito Privado* cit., p. 51 e 52).

²⁸ Sobre a noção de "destinatário constitucional do tributo", cf. Hector B. Villegas, "Sujeição Passiva no Imposto de Renda", in *Revista de Direito Público*, v. 17, p. 381 a 386; "Destinatário Legal Tributário", in *Revista de Direito Público*, v. 30, p. 271 a 194.

enfrentada envolve a definição do objeto da ciência jurídica: se esta comporta fenômenos de naturezas diversas a autorizar o sincretismo de objetos de outras ciências, ou reconhecer que o "direito" é uma realidade específica que pode ser apreendido por um domínio científico.

Admitindo-se que o labor jurídico não é improvisado ou contingente, mas guiado pelos ensinamentos da ciência jurídica,²⁹ o primeiro passo que se exige no conhecimento científico é a unicidade de objeto, isto porque todo conhecimento impõe a redução de complexidades para o exame mais aproximado da realidade; impossível apreendermos rigorosamente todos os domínios da natureza que nos cerca. Necessariamente, devemos escolher um setor da realidade para produzirmos enunciados os mais próximos da verdade: *"rigorosamente falando, uma teoria jurídica implica sempre um corte lógico no objeto do conhecimento que pretende descrever. Esse seccionamento da realidade é um pressuposto inafastável para o próprio exercício da atividade científica"*³⁰ Daí a importância de um desenvolvimento metodológico que permita a produção de um conhecimento orientado.

²⁹ "A nossa tarefa é muito limitada e modesta. Tarefa do bacharel é, simplesmente, a de interpretar o direito. O fato desta tarefa ser modesta não quer dizer que não seja complexa. É ela bastante complexa e requer do intérprete conhecimentos científicos. Interpretar não é ler. É esta peculiaridade que torna a nós, bacharéis, diferentes dos leigos, ou seja, daqueles não versados na ciência do direito, que se propõe a interpretar. Fles jamais poderão interpretar o direito; o que poderão fazer é proceder à mera leitura dos textos legais. A leitura sem interpretação, no entanto, não basta. É preciso interpretar para apurar o sentido e o alcance do sistema. Veja bem. Não falamos da norma. (...) Não há possibilidade de isolarmos um único instituto jurídico para ser estudado separadamente, porque ele faz parte de um sistema. Se tentarmos esse método, que é o que o leigo faz, provavelmente chegaremos a resultado equivocado. Não podemos, no trabalho científico-jurídico, desconsiderar o caráter sistêmico do direito./ Na interpretação do sistema jurídico, vamos aplicar nossos conhecimentos jurídicos, ou seja, a ciência do direito. A Ciência do Direito é composta por um conjunto de princípios universais, protótipos, arquétipos (que ela própria engendra e cria), e que devem ser do nosso conhecimento, como bacharéis./ Então, aplicamos estas fórmulas no trabalho de interpretação e reconhecemos, no sistema, uma série de coisas que o leigo não pode reconhecer; extraímos consequências, ilações, que o leigo absolutamente é incapaz de alcançar, precisamente porque é um simples leitor enquanto que nós somos intérpretes; temos que dominar essa complexa e difícil ciência, que é a ciência do direito. (...) Devemos conhecer o direito e interpretá-lo bem, ainda que, aos olhos de muitas pessoas, mesmo de um certo nível, nossa função possa parecer improvisada e sem caráter científico" (Geraldo Ataliba, "Propedêutica Jurídica", in *Elementos de Direito Tributário – Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 14 a 16). No mesmo sentido, adverte o professor Eros Roberto Grau: "O que assim desejo afirmar, de modo simplório, é que ao contrário também do que tantos supõem, não basta a alfabetização para que o leigo 'interprete o direito', tal como não basta o conhecimento do manejo de lâminas para que o leigo pratique operações cirúrgicas no ser humano (ou mesmo em outros animais) e não basta a aptidão para a prática das quatro operações aritméticas para que um outro realize operações de cálculo de estruturas ou de concreto. Quem é dotado de prudência sabe que assim como não deve o sapateiro ir além dos sapatos, não apenas não devem os apedeutas em medicina e engenharias arriscar-se na manipulação de bisturis e de régua de cálculo, mas, também, os que não são dotados de formação jurídica, meter-se a 'interpretar' o direito e a discutir as leis. Se aqui não há mortes, há seguramente penas, quando a estulice leva o incauto a cruzar as linhas do ilícito e da ilegalidade./ Apeadeutas bem-intencionados recorrem a advogados e, nas complexidades, a juristas" ("Pareceres, Juristas e Apeadeutas", in *Revista dos Tribunais*, v. 777, p. 37).

Esta constatação, em contraposição à "Ciência das Finanças", coloca em xeque o pretensioso estatuto epistemológico de cientificidade do conhecimento produzido por essa disciplina. Dito de outro modo, a diversidade de seus objetos e métodos (econômico, político, jurídico) prejudica sua função de fornecimento de "subsídios" para a interpretação das normas e dos fatos jurídicos tributários, haja vista sua produção assistemática e sincrética, para não dizer desorientada, fragmentária ou amontoada.³¹

Dessa forma, em face do postulado metodológico da unicidade do objeto (que, por sua vez, implica a sistematicidade dos enunciados científicos), a "Ciência das

³⁰ José Souto Maior Borges, "O Problema Fundamental da Base Empírica para a Ciência do Direito e seus Reflexos em Questões Indecidíveis pela Doutrina do Direito Tributário", in *Revista de Direito Tributário*, n. 31, p. 148. Com efeito, Umberto Eco orienta que "quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha" (*Come si fa una tesi di laurea*, Milano, Fabbri-Bompiani, 1977, trad. port. de G. C. Souza. *Como se Faz Uma Tese*. 15ª ed., São Paulo: Perspectiva, 2000, p. 10). Ainda esclarece a professora Maria Helena Diniz: "O conhecimento científico, portanto, está condicionado pelo ser e pela estrutura do objeto, pois visa transmitir um enunciado verdadeiro; assim, deve ter por escopo a sua coincidência com aquilo que se propõe conhecer. Essa relação entre a ciência e seu objeto é condição da fecundidade da tarefa científica" (*Compêndio de Introdução à Ciência cit.*, nota 3, p. 20).

³¹ Alfredo Augusto Becker expõe que a pretendida "interpenetração do Direito Tributário na Ciência das Finanças Públicas, num matrimônio indissolúvel é estimulada e defendida por Benvenuto Griziotti e seus discípulos. Esta escola tem uma visão 'realista e funcional' do Direito Tributário que se resume no seguinte: '(...) Griziotti, de fato, concebia esta (a Ciência das Finanças Públicas) – declara A. G. Canina – como a *síntese* de um determinado campo, de muitas ciências, com método e objeto, porém, próprio; de fato julgava que os elementos políticos, econômicos, jurídicos e técnicos deveriam ser juntamente fundidos'. (...) 'A interpretação funcional – diz B. Griziotti – representa um progresso em relação aos outros métodos. Na verdade, ela significa uma investigação mais exata e segura que aquela voltada à indagação da *ratio legis* e da intenção do legislador. De fato é fundada sobre preciso conhecimento das respectivas funções dos elementos político, econômico-social, jurídico e técnico componentes da receita' (*Teoria Geral cit.*, <nota 2>, p. 105 a 107) (destaque original). Ao revés, A. D. Gianninni criticou essa doutrina justamente pelo seu equívoco metodológico, assim: "como se recompõe em uma síntese as teorias jurídicas sobre os caracteres da obrigação tributária, o seu nascimento e extinção, os sujeitos entre as quais intervêm, com as teorias econômicas sobre a incidência e sobre a translação do imposto? (...) Se cada ciência é um complexo orgânico de noções homogêneas, um sistema de conceitos gerais e particulares, logicamente coordenados entre si, como se pode construir uma ciência com elementos assim heterogêneos e profundamente distintos pela sua *origem*, pela sua *intrínseca natureza*, pela sua característica, pelo campo nos quais atuam – a saber, os elementos econômicos e jurídicos – *permanece um mistério*, ao menos para nós, impenetrável" (*apud* A. A. Becker, *Teoria Geral cit.*, <nota 2>, p. 107). Registre-se que ainda hoje há quem defenda essa análise funcional do direito, como por exemplo o professor Eros Roberto Grau, estabelecendo a premissa (revisando as leituras da *Contribuição à crítica da economia política*, de Karl Marx) que o direito é uma instância do modo de produção da vida social juntamente com a economia (por conseguinte, é equivocada atribuir ao direito a posição de superestrutura que seria sempre reflexo da economia), servindo, o direito, como instrumento de implementação de políticas públicas, autorizando, por isso, a pesquisa de dados metajurídicos (*Cf. O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 21 a 27: 35 a 41). Sem embargos, essa linha de raciocínio conduzir-nos-ia ao entendimento identificado com o princípio da realidade econômica, segundo o qual o Direito Tributário deveria realizar dentro das formas do direito os fins econômicos propostos pelas outras ciências financeiras e políticas econômicas, tanto na apreciação da norma quanto do fato jurídico tributário: (i) fazendo corresponder o texto legal ao sentido econômico do fato jurídico tributário; e (ii) pesquisando o resultado econômico do fato jurídico tributário (*Cf.* nota 28, *supra*).

Finanças" não se presta para a produção de conhecimento qualificado para contribuir na inteligência de fenômenos jurídicos.

Demonstra-se, portanto, que não é desarrazoada a crítica de Alfredo Augusto Becker (posteriormente reiterada por Geraldo Ataliba) de que "*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 festejado por Benvenuto Griziotti e seus discípulos), provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado*"³²

Uma das justificativas para a persistência dessa confusão, na doutrina estrangeira e pátria, seria a equivocada instrumentação de Direito Comparado (em face da inexistência de uma elaboração jurídico-sistemática de Direito Tributário em seus primórdios), que, no tema em estudo, corrompeu sua finalidade de evidenciar as características do Direito Positivo brasileiro pelo "*fascínio pela 'klutur' germânica*"³³

Com essa expressão, Alfredo Augusto Becker criticava a letargia da doutrina que não resistia aos escritos "impresso il straordinario marchio della personalità di Enno Becker", reiterando acriticamente a teoria da interpretação econômica no Direito Tributário.

Deveras, o Direito Comparado deveria servir, tão somente, para acentuar as peculiaridades do Direito Positivo brasileiro em relação aos outros ordenamentos alienígenas:³⁴ "ao invés, pois, de estarmos a traduzir normas e doutrinas estrangeiras, ou

³² A. A. Becker, *Teoria Geral cit.* (nota 2), p. 25. Esclarecendo: Griziotti foi um dos principais doutrinadores italianos que divulgaram a interpretação econômica, de origem alemã, de Enno Becker (*Cf.* notas 16 e 31, *supra*).

³³ A. A. Becker, *Carnaval cit.* (nota 10), p. 111 a 113. Esse fascínio tem seu melhor exemplo no "Prefácio" do *Curso de Direito Tributário* do Professor Ruy Barbosa Nogueira, no qual são divulgadas as "Diretrizes para o Ensino Jurídico-Tributário" elaboradas na Alemanha, a partir, evidentemente, do direito positivo alemão, para sua correspondente inteligência e operacionalidade, saudado pelo grande mestre da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como guia para a sistematização e harmonização do Direito Tributário pátrio. Coerente, portanto, é seu entusiasmo com a referência que o Relatório da Comissão de Reforma do Sistema Tributário Nacional (1965) fez ao Código Tributário alemão para a sistematização do Direito Tributário pátrio no Código Tributário Nacional: "dai a importância desse diploma da cultura germânica para nosso direito tributário" (*Cf.* nota 18, *supra*).

³⁴ "Inúmeras das perplexidades que nos surpreendem, a nós brasileiros, na nossa legislação, jurisprudência, estudos, pareceres, etc. se explicam pelo emprego inconsciente ou implícito de direito comparado, como forma de argumentação ou exposição. Para efeitos didáticos, recorremos a uma imagem de alcance propedêutico singular. Se se perguntar a um jovem aldeão japonês quais são as características de seu povo, quais são suas notas típicas, os traços que o singularizam, ele certamente designará traços universais de modo a revelar a sua incapacidade de perceber - nesse objeto de consideração que é tão familiar (seu povo) - o que tem de comum com outros povos e o que tem de peculiar, singular, próprio, típico, característico. Se levarmos esse jovem a percorrer rapidamente a Europa, a África, a América e então renovarmos a pergunta, a resposta virá fluente, fácil, imediata: as peculiaridades do homem japonês são: olhos rasgados, pele amarela, cabelos negros e lisos, etc.'. Só após estabelecer comparações, lhe foi possível destacar com precisão, concisão e presteza o que é peculiar ao seu povo. Antes, não obstante tudo isso já lhe fosse familiar, tudo soava universal, indistinto e comum. Muitas vezes, só percebemos os traços

importar produtos acabados, prontos para consumo, tais como leis, regulamentos, decisões judiciais, literaturas etc., nascidos ao bafejo de outros princípios e engendrados, segundo as exigências de outros sistemas, devemos tratar de elaborar a *nossa* ciência jurídica, construir *nosso* direito positivo e conhecer a fundo *nossa* sistemática e *nossa* realidade. É isto bem mais difícil e árduo, requerendo mais qualificações do que as necessárias para se ser simples tradutor. Outra forma não há, porém, para solucionar os *nostros* problemas, idoneamente" ³⁵

Não-obstante (i) a desqualificação dos enunciados produzidos pela "Ciência" das Finanças e (ii) o equivocado uso de direito comparado para autorizar o sincretismo de objetos com a disciplina "Direito Tributário" (iii) a ciência jurídica deve determinar seu objeto e seu âmbito no conhecimento da realidade.

Indubitável que a matéria jurídica é o "direito". Evidentemente, não ignorando a natureza polissêmica do termo, preferimos fixar o objeto da ciência jurídica como o sistema de normas jurídicas válidas num Estado em determinado tempo, expresso em enunciados lingüísticos através de proposições prescritivas, regulando o comportamento humano.³⁶

típicos e as singularidades do nosso direito positivo, mediante o estudo de outros direitos (do direito comparado). Parece que este exemplo deixa rigorosamente demonstrado que o direito comparado tem a magna utilidade de nos permitir melhor conhecimento do *nosso* direito e mais segura elaboração da *nossa* ciência jurídica. (...) A comparação mostrará, portanto, o que é igual, o que é diferente e o que é típico. O direito comparado nos fornece, dessarte, critérios para reconhecermos melhor as semelhanças, as diferenças e as singularidades do nosso sistema, em contraste com os demais" (Geraldo Ataliba – Cléber Giardino, Estudo inédito sobre o ICM na Constituição, *apud* José Artur Lima Gonçalves. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 20 e 21) (destacamos). Cf., ainda, do Professor José Artur Lima Gonçalves. "Certos Aspectos da Disciplina dos Preços de Transferência em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro", in *Tributos e Preços de Transferência*, v. 2, Coord. L. E. Shoueri – V. Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999, p. 220 e 221. Cf. o entendimento diverso de Tullio Ascarelli, que enxergava no direito comparado um instrumento para a verificação da universalidade do fenômeno jurídico, oferecendo a possibilidade de cada país utilizar as experiências alheias ("Premissas ao Estudo do Direito Comparado", in *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001, p. 31 a 45).

³⁵ Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. XVII (destaques originais).

³⁶ Não é sem sentido registrarmos a posição do professor Paulo de Barros Carvalho, que adverte a imprecisão generalizada na doutrina, que não é sensível às profundas diferenças entre a realidade do direito positivo e a da ciência jurídica: "Muitas diferenças existem entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas. (...) São comuns, nesse sentido, definições de ramos de Direito que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do direito positivo. Por isso não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. A Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação" (*Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 1 e 2). O professor Eros Roberto Grau sintetiza essa distinção assim: "O direito *não* é

Essa definição de "direito" que resulta de uma opção metodológica.³⁷ tem ultrapassado séculos, privilegiada pelo conhecimento dogmático comprometido com a questão da decidibilidade, a despeito da infundável discussão sobre a ontologia do "direito" própria de uma investigação de cunho zetético.³⁸

Cumprе esclarecer que esse postulado metodológico decorre do reconhecimento de que desde a formação do Estado moderno o direito produzido pela

uma ciência. O direito é estudado e descrito; é, assim, tomado como *objeto* de uma ciência, a chamada ciência do direito./ Essa primeira verificação que cumpre sublinhar: o direito não é uma ciência, porém o objeto de uma ciência./ O direito é normativo. O direito não descreve; o direito prescreve./ Ainda que um texto normativo *descreva* uma coisa, estado ou situação, é *prescritivo*. Ele descreve para prescrever que aquela é a descrição do que cogita./ A ciência que o estuda e descreve não é, no entanto, normativa. É, enquanto ciência, *descritiva*./ Impõe-se distinguirmos, assim, a ciência do direito e seu objeto, o direito. A primeira descreve – indicando como, por quê, quando – este último" (*O Direito Posto e o Direito cit.* <nota 31>, p. 30) (destaques originais). No mesmo sentido, é esclarecedora a lição de Alf Ross: "Visto que a ciência do direito se ocupa de normas, se pode denomina-la 'normativa'. (...) O caráter normativo da ciência do direito significa, portanto, que se trata de uma doutrina *que diz respeito a normas* e não *composta de normas*. Não objetiva 'postular' ou expressar normas, mas sim estabelecer o caráter de 'direito vigente' dessas normas. A ciência do direito é normativa no sentido que é *descritiva de normas* e não no sentido de *expressiva de normas*" (*On Law and Justice*, Berkeley, University of California Press, 1959, trad. port. E. Bini, rev. A. L. Mascaro, *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro. 2000, p. 43). Cf. Karl Engisch, *Einführung in das Juristische Denken*, Stuttgart, 1983, trad. port. J. Baptista Machado, *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 8ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 11 a 20; Norberto Bobbio, "Essere e Dover Essere Nella Scienza Giuridigi", in *Studi Per Una Teoria Generale Del Diritto*. Turin, Giappichelli, 1970, p. 139 a 173. Cumpre, por último, registrar a problematização que Marcelo Fortes de Cerqueira faz da expressão "direito positivo", identificando três perspectivas enfrentadas pelo jurista, partindo-se da premissa de que o direito é um fenômeno de linguagem (prescritiva, destinada a regular a conduta humana em sociedade): (i) como conjunto de textos legais; (ii) como as significações extraídas desses textos; e (iii) ao plexo de normas jurídicas, resultantes da articulação dos significados da letra da lei com completo sentido deontico (*Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 44 a 46, 63).

³⁷ "É o critério filosófico adotado pelo jurista que determina seu objeto. Essa operação pela qual se constitui o objeto deve ser obviamente governada pelo método, que fixará as bases de sistematização da ciência" (M. H. Diniz, *A Ciência cit* <nota 3>, p. 6; *Compêndio de Introdução cit.* <nota 3>, p. 30).

³⁸ "Não há uma, mas inúmeras noções de norma jurídica. Uma definição exemplar, embora já surrada e que parece atravessar o tempo na consciência média do jurista, vamos encontrar em von Jhering no seu 'Der Zweck im Recht' (1877) (A finalidade no Direito). Deste livro extraímos o seguinte texto: 'A definição usual de direito reza: direito é o conjunto de normas coativas válidas num Estado, e esta definição a meu ver atingiu perfeitamente o essencial. Os dois fatores que ela inclui são o da norma e o da realização através da coação ... O conteúdo da norma é um pensamento, uma proposição (proposição jurídica), mas uma proposição de natureza prática, isto é, uma orientação para a ação humana; a norma é portanto uma regra, conforme a qual nos devemos guiar'" (T.S. Ferraz Júnior, *A Ciência cit.* <nota 3>, p. 50). Nesse sentido, Lourival Vilanova averbou "o objeto possível do conhecimento jurídico deve ser o dado positivo, o direito histórico ou o direito de vigência atual. O fenômeno é o direito positivo, cujos limites não é lícito passar. Há que limitar-se, o sujeito, ao dado, como ele aparece e nos limites em que aparece. Toda realidade jurídica *esgota-se* no fenômeno jurídico. Não existe, em consequência, uma hipotética realidade absoluta como *suppositum* do fenômeno" (*Sobre o Conceito de Direito*, p. 45, *apud* G. Ataliba, *Hipótese de Incidência cit.* <nota 25>, p. 113; texto reeditado por iniciativa do Professor Paulo de Barros Carvalho, in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, v. 1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p. 1 a 78) Cf. Herbert L. A.

atividade legislativa estatal se tornou o critério único e exclusivo para a regulação do comportamento humano em sociedade.³⁹

À ciência jurídica incumbe, portanto, o estudo sobre o Direito Positivo, encarado como realidade a ser descrita metodologicamente, excluindo-se na sua investigação outras considerações que não sejam jurídicas (por exemplo, econômicas).⁴⁰

3.1. O Direito Positivo como Realidade Artificial

Hart, *The Concept of Law*, Oxford, 1961, trad. port. A. R. Mendes, *O Conceito de Direito*. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001: "American Jurisprudence through English Eyes: The Nightmare and Noble Dream", in *Essays in Jurisprudence and Philosophy*. Oxford: Clarendon Press, 1983, p. 123 a 144; Gunther Teubner, *Recht Als Autopoietisches System*. 1989, trad. port. J. E. Antunes, *O Direito como Sistema Autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

³⁹ "A ciência do direito no sentido mais estrito, ocupa-se de um sistema de direito definido numa sociedade definida, por exemplo, o direito de Illinois na atualidade" (A. Ross, *Direito e Justiça cit.* <nota 36>, p. 45). Cf. Norberto Bobbio, *Il Positivismo Giuridico*. Torino, Giappichelli, 1979, trad. port. de M. Pugliesi, E. Bini, C. E. Rodrigues, *O Positivismo Jurídico - Lições de Filosofia do Direito*. São Paulo: Ícone, 1999, p. 226; Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1996, p. 73 a 83, 232 a 240. Não é sem sentido recordarmos que a formação dos Estados modernos implicou a centralização do poder político e, por consequente, das fontes normativas, com a centralização das funções de administração, distribuição de justiça (mediante o exercício da atividade jurisdicional e, também, legislativa) a um Poder Soberano, impregnada com o ideário constitucionalista do Estado liberal burguês do século XIX, pelo qual toda atividade estatal depende das regras constitucionais. Aliás, não é mera coincidência o fenômeno da codificação do direito e o surgimento das primeiras constituições após a formação dos Estados modernos (que instigou as discussões jusfilosóficas acerca do jusnaturalismo e do positivismo jurídico) (Cf. Tullio Ascarelli, "A Idéia de Código no Direito Privado e a Tarefa da Interpretação", in *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller. 2001. p. 93 a 117, John Gilissen, *Introduction Historique au Droit*, Bruxelles, Émile Bruyant, 1979, trad. port. de A. M. Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros, *Introdução Histórica ao Direito*. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995, p. 413 a 461, 493 a 503; José Reinaldo Lima Lopes, *O Direito na História - Lições Introdutórias*. São Paulo: Max Limonad. 2000, p. 222 a 225; Max Weber, *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*. trad. port. de R. Barbosa K. E. Barbosa, *Economia e Sociedade*, v. 2. Brasília: UnB, 1999. p. 67 a 153; Franz Wieacker, *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*. Göttingen, Vandenhoeck & Ruprecht, 1967, trad. port. de A. M. Hespanha, *História do Direito Privado Moderno*. 2ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, s/d, p. 491 a 535; Floriano Peixoto de Azevedo Marques, *Regulação Estatal e Interesses Públicos*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 23 a 55). A repercussão nos estudos jurídicos, com a delimitação do objeto da ciência jurídica ao direito positivo-estatal, recém codificado, foi tal que a partir da promulgação do *Code Civil* de Napoleão Bonaparte surgiu a Escola Exegética, que elaborando uma doutrina legalista (que privilegiava a interpretação literal do texto legislado), fundamentou o estudo do direito segundo a máxima de que "todo o direito está na lei. Só o legislador, agindo em nome da nação soberana, tem o poder de elaborar o direito. Não pode, portanto, existir outra fonte de direito senão a lei. <<Não conheço o direito civil: apenas ensino o Code Napoléon>>, teria dito o professor Bugnet" (J. Gilissen, *Introdução Histórica cit.*, p. 516). Problematicando um pouco mais essa identificação entre o Estado moderno, o Poder Soberano e a centralização das fontes normativas ao direito positivo-estatal, atualmente, com o incremento do comércio internacional, discute-se na doutrina de Direito Internacional a existência de uma nova *lex mercatoria* (conjunto de regras, que não são produzidas dentro das esferas estatais, mas que têm origem nos próprios usos, práticas e costumes, obrigatórias no meio profissional em que incidem), debatendo-se a questão se pertence ou não aos domínios do direito: "Constata-se, cada dia mais, que essas relações [de comércio internacional] parecem escapar da influência de um direito estatal, diga-se de um direito uniforme

Conforme a proposta de problematização desse capítulo, não é suficiente a mera constatação de que o conhecimento científico requer um corte metodológico na realidade para a apreensão de seu objeto. Antes, devemos verticalizar a questão da natureza específica do direito, que é pesquisada pela ciência jurídica.

Não é demais "relembrar algumas noções fundamentais do Direito, que, como tais, não são noções específicas do Direito Tributário e nem mesmo de Direito Público, mas, pura e simplesmente, instrumentos para a apreciação de quaisquer ramos jurídicos"⁴¹

Aliás, conforme esclareceu Geraldo Ataliba, "*matéria de Direito Tributário, praticamente ninguém discute; o que se discute é matéria de teoria geral de direito. Esta realmente é a matéria fundamental, envolve questões propedêuticas, preliminares, introdutórias*".⁴²

Assim, considerando a definição do objeto fixado no presente trabalho, o Direito (positivo) apresenta-se como sistema de normas jurídicas válidas num Estado em determinado tempo, expresso em enunciados lingüísticos, através de proposições prescritivas, regulando o comportamento humano em sociedade.

integrado nas legislações dos Estados a que elas aderem, para ser organizadas e governadas segundo normas de origem profissional ou regras costumeiras e princípios revelados por sentenças arbitrais ou ainda por essas sentenças elaboradas" (Berthold Goldman, "Frontières du Droit et 'lex mercatoria'" <tradução de E. C. G. Jesus Zerbini – texto para leitura dos alunos de bacharelado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo>, in *Archives de Philosophie du Droit*, v. IX, n. 9. Paris: 1964, p. 177. Cf. Paul Lagarde, "Approche critique de la *lex mercatoria*" in *Le Droit des Relations Économiques Internationales – Études Offertes a Berthold Goldman*. Paris: Librairies Techniques, 1982; Philippe Kahn, "*Lex mercatoria* et Contrats Internationaux", in *Le Contrat Économique International – Stabilité et Évolution*. Bruxelles-Paris: Bruylant-Pédone, 1975; Aldo Frignani, *Il Diritto del Commercio Internazionale Manuale Teorico e Pratico dei Contratti*. Milano: IPSOA Informática, 1986). Cf., também, a perplexidade do Professor José Eduardo Faria, ante uma crise do Estado moderno face à nova *lex mercatoria* (*O Direito na Globalização Econômica*. São Paulo: Malheiros, 1999); corroborada pelo Professor Boaventura de Souza Santos (*Pela Mão de Alice – o social e o político na pós-modernidade*. 7. ed., São Paulo: Cortez, 1997, p. 115 a 127; 135 a 181; 269 e 270; *A Crítica da Razão Indolente: Contra o Desperdício da Experiência – Para Um Novo Senso Comum: A Ciência, O Direito e a Política na Transição Paradigmática*, v. 1. 4. Ed., São Paulo: Cortez, 2002, p. 169 a 175).

⁴⁰ "Dentro da lógica interna do Direito importam situações jurídicas, efeitos jurídicos e nada mais. Identificados estes, por aí deve ficar o cultor da Jurisprudência, evitando a construção de noções heterogêneas, internamente conflitantes e responsáveis por uma fluidez que implica no risco de se transformarem os conceitos desta ciência em simples enunciados de opiniões, desnaturamento inevitável quando se abandona o postulado de que podem e devem ser conhecidos com rigor e precisão a partir do que são em si mesmos, isto é, formulações racionais identificadoras de centros de gravitação de normas" (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Da Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 62).

⁴¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, "Introdução". in *Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. Coord. G. Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 1.

⁴² "Propedêutica Jurídica", in *Elementos cit.* (nota 29), p. 13.

Ao mesmo tempo em que é pacífico o entendimento de que as normas jurídicas nunca existem isoladamente, primeiro aspecto polêmico que se evidencia do conceito de Direito (identificado ao Direito Positivo) é seu caráter sistêmico.⁴³

Para parte dos estudiosos de Teoria Geral de Direito, o Direito Positivo deve ser compreendido como sistema, porquanto *"o direito não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar"*⁴⁴

Longe de ser pacífico esse modo de ver o Direito, há corrente doutrinária que busca o fundamento da ciência jurídica justamente na existência de lacunas e antinomias no conjunto de textos legais produzidos pela atividade legislativa do Estado, sendo o papel do jurista ordenar essa miríade de atos normativos para a operacionalidade do Direito.⁴⁵ Nessa corrente doutrinária milita o professor Paulo de Barros Carvalho, aduzindo diferenças entre o sistema de Direito Positivo (que admite contradições entre suas unidades – normas jurídicas –, que só podem ser dirimidas pelas soluções previstas no próprio sistema de Direito Positivo, *verbi gratia*, pela expedição de outra norma jurídica – princípio do paralelismo de forma,⁴⁶ *"lex posterior derogat priori"*) e o sistema da Ciência do Direito, que exige estrita observância dos princípios da lógica apofântica (da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído).⁴⁷

A controvérsia, conforme verificou Norberto Bobbio, reside na polissemia do termo "sistema" O exame histórico do direito (sempre necessário) demonstra que a

⁴³ "O Conselheiro Ribas, já no século passado, no seu 'Curso de Direito Administrativo', indicava: *'As normas tomadas isoladamente, não são senão um acervo de informações, no meio das quais não pode deixar de transviar-se a inteligência, se não proceder a sínteses fundamentais. Uma vez procedidas estas, faz-se a luz, nasce a ciência'*" (Celso Antônio Bandeira de Mello, "Considerações em Tomo dos Princípios Hermenêuticos", in *Revista de Direito Público*, n. 21, p. 143) (destaques originais). Cf. Norberto Bobbio, *Teoria dell'ordinamento Giuridico*. Turim, 1960, trad. port. de M. C. Cordeiro dos Santos, Rev. C. De Cicco, *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 8. ed., Brasília: Editora UnB, 1996, p. 71 a 80.

⁴⁴ "Já se não admitia em Roma que o juiz decidisse tendo em vista apenas uma parte da lei: cumpria examinar a norma em conjunto: in civile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere – é contra o Direito julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei conjunto, só uma parte da mesma" (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 5. ed., São Paulo: Freitas Bastos, 1951, p.128).

⁴⁵ "Juridicamente, cada sistema deve mostrar-se unitário, isento de contradição; de fato, todo sistema é, e nem poderia deixar de ser, fruto de tendências e princípios diversos e até contraditórios. A unidade do sistema jurídico decorre da interpretação, que tem, de continuo, a tarefa de enquadrar em um sistema coerente, livre de contradição, o conjunto de dados positivos, por mais diversos e contraditórios que, historicamente, possam ser" (T. Ascarelli, "A Idéia de Código", in *Problemas das Sociedades cit.* <nota 13>, p. 83, nota de rodapé n. 116).

⁴⁶ "É princípio geral de Direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma" (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Do Processo Legislativo*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 238).

⁴⁷ *Curso de Direito cit.* (nota 36), p. 10 a 12.

atividade dos juristas e da jurisprudência utilizou-se do termo "sistema" para designar: (i) o conjunto de normas derivadas de princípios gerais (identificados com o direito natural), mediante aplicação de um processo dedutivo (racionalismo); (ii) um "ordenamento" que reúne as normas de direito pela classificação de seus conteúdos para a construção de conceitos gerais, através de um processo indutivo (empirismo); e (iii) "uma ordem que exclui a incompatibilidade das suas partes simples"⁴⁸

Meditando sobre esses significados, de plano deve-se declinar o significado de sistema como reunião de conceitos e classificações gerais orientadas pela pesquisa do conteúdo das normas jurídicas, porquanto o conteúdo do direito é infinitamente variado: "qualquer tentativa de definir o Direito em relação ao seu conteúdo estaria fadada ao fracasso, porque não existe matéria que o Direito não tenha historicamente regulado ou possa num eventual futuro regular"⁴⁹

Inclinamo-nos em aceitar o terceiro significado de sistema, porquanto, conforme argumenta Norberto Bobbio, num sistema dedutivo o aparecimento de uma única exceção ou contradição que negue um princípio geral resultará na ruína de todo o sistema. Uma ordem, que seja orientada por um princípio de compatibilidade entre suas unidades, não é ameaçada pelo desmoronamento de todo o sistema, havendo a exclusão de uma das normas jurídicas conflitantes.⁵⁰

Deveras, considerando-se estritamente o problema central da ciência jurídica, o Direito Positivo deve identificar-se com uma ordem cujo repertório seja constituído de normas jurídicas válidas, que guardem compatibilidade entre si (relações de imputação), a fim que sejam operacionais no atendimento às exigências da decidibilidade de conflitos e da segurança jurídica.⁵¹

⁴⁸ N. Bobbio, *Teoria do Ordenamento cit.* (nota 43), p. 77 a 80.

⁴⁹ N. Bobbio, *O Positivismo cit.* (nota 39), p.145. Conclui o mestre: "Com referência ao conteúdo das normas jurídicas, é possível fazer uma única afirmação: o direito pode disciplinar todas as condutas humanas possíveis, isto é, todos os comportamentos que não são nem *necessários*, nem *impossíveis*; e isto precisamente porque o direito é uma técnica social, que serve para influir na conduta humana. Ora, uma norma que ordene um comportamento necessário ou proíba um comportamento impossível seria *superflua* e uma norma que ordene um comportamento impossível ou proíba um comportamento necessário seria *vã*" (destaques do autor).

⁵⁰ N. Bobbio, *Teoria do Ordenamento cit.* (nota 43), p. 80. "Com efeito, quando confrontamos uns com os outros os objetos que, em diferentes povos e em diferentes épocas, são designados como 'Direito', resulta logo que todos eles se apresentam como ordens de conduta humana. Uma 'ordem' é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é – como veremos – uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental" (Hans Kelsen, *Reine Rechtslehre*. Viena. Franz Deuticke, 1960, trad. port. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 33).

Discutida, portanto, a questão da necessária consideração sistemática do objeto da ciência jurídica, outro ponto relevante é a oposição entre o plano do mundo normativo e um outro plano, do mundo natural, fenomênico.⁵¹

O Direito, constituído por regras feitas pelos homens, se caracteriza pela elaboração de figuras lógicas, pelas quais é criada, livremente, um certo antecedente e um conseqüente, que se relacionam ocorrida uma dada hipótese.

A qualificação de um dado natural pela norma jurídica, tendo em vista regular comportamentos humanos em sociedade (expressa em um "dever-ser"), é

⁵¹ As normas jurídicas apresentam-se escalonadas em diferentes níveis. Insetos estão os atributos de (i) coerência lógica. (ii) unidade e (iii) completude do direito positivo, porquanto (i) o primeiro é condição de validade para uma norma jurídica (não podem coexistir duas normas incompatíveis, porque somente uma delas possui uma relação de pertinência em relação a todas as outras normas jurídicas); por isso todo problema jurídico desenvolve-se, primeiro, com a pesquisa de sua constitucionalidade – conformidade do ato legal ou infra-legal com a Constituição, fundamento último de validade da ordem jurídica por sua supremacia hierárquica. Decorre disso (ii) a unidade do direito positivo, pois todas as normas jurídicas devem buscar seu fundamento de validade (critério para estarem ou não integradas na ordem jurídica) em última análise na Constituição, que, se não exaure expressamente a questão da compatibilidade, possui princípios jurídicos, "por definição, mandamento[s] nuclear[es] de um sistema, verdadeir[s] alicerce[s] dele, disposic[ões] fundamenta[is] que se irradia[m] sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério[s] para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir[em] a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo" (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 771 e 772) (interpolamos), garantindo (iii) a completude do direito positivo. No que toca à epistemologia jurídica, Lourival Vilanova reconhece a sistematicidade tanto do direito positivo como da ciência do direito, porquanto "O conhecimento dogmático (especificadamente jurídico, que apanha os fatos *sub specie normae*) é um sistema sobre outro sistema, não coordenado, mas supra-ordenado: nesse aspecto é um metassistema", isto porquê o direito positivo e a ciência do direito "são dois sistemas: um, cognoscitivo; outro, prescritivo. Separáveis por um corte abstrato no dado-da-experiência, o sistema da Ciência-do-Direito incorpora-se ou insere-se no próprio Direito, como fonte material sua" (*As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 168 e 169; 172 a 175) (grifos originais). De outra parte, averbou Geraldo Ataliba: "O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior./ A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema" (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1966, p. 4, apud C. A. Bandeira de Mello, *Curso de Direito cit.*, p. 26).

⁵² Cf. C. A. Bandeira de Mello, "Introdução", in *Elementos de Direito cit.* (nota 41), p. 1 a 11; H. Kelsen, *Teoria Pura cit.* (nota 50), p. 86 a 102. Deveras, o antecedente dessa distinção é a proposta de pureza metodológica de Kelsen, que impõe o pressuposto metodológico da exclusão do conhecimento jurídico de tudo quanto não pertença ao direito. Conforme esclarece Marçal Justen Filho, "as mais ingênuas e encontradiças críticas a esse posicionamento são as de que, ao propugnar a pureza metodológica, Kelsen estaria a ignorar a condição intrinsecamente social do fenômeno jurídico. A concepção kelseniana desconectaria o direito do contexto histórico-político em que se insere, atribuindo-lhe uma artificialidade incompatível com a essência da realidade. (...) Não é meramente causal que Kelsen sustenta a pureza é um princípio metodológico (aliás, o princípio metodológico fundamental). Formulou uma Teoria Pura do Direito e, não, uma Teoria do Direito Puro./ Não se trata de mero jogo de palavras, mas de distinção fundamental, não aprendida pelos críticos. A intenção de Kelsen era a de construir um modelo de ciência

totalmente livre, podendo-se atribuir, artificialmente, qualidades e conseqüências jurídicas com profunda independência da realidade objetiva (domínio do "ser").⁵³

Socorrendo-nos do claro magistério do professor Celso Antonio Bandeira de Mello, juridicamente, a noção de "pessoa" refere-se tão somente ao sujeito qualificado com a capacidade de direitos e obrigações, seja ele constituído por uma pessoa física, por um conjunto de pessoas associadas (pessoa jurídica) ou uma universalidade de coisas (*verbi gratia*, massa falida, espólio). Descabida é a discussão se a pessoa jurídica, a massa falida ou o espólio é uma ficção,⁵⁴ porquanto o Direito Positivo pode atribuir-lhes capacidade jurídica, independentemente da realidade objetiva em si considerada: o que é naturalmente impossível ou inconcebível, juridicamente é possível e cognoscível.

c, não, um modelo de direito. Intenta liberar a ciência do direito de certas influências, como expressamente enuncia. Não busca liberar o direito das tensões e interações do contexto em que se insere. Daí porque alude a uma Política do Direito (à qual competiria definir como deve ser o direito), a uma Sociologia do Direito, a uma Economia, etc. Cada qual haverá de estudar e conhecer o direito sob ângulos diversos. Os conhecimentos produzidos a esses níveis não se confundirão com aqueles obtidos através da Ciência do Direito, que se preocupa com a instância normativa, como o direito *enquanto norma*" (*Sujeição Passiva Tributária*, Belém do Pará: Cejup, 1986. p. 4 e 5) (grifos originais).

Da pureza metodológica, "na aplicação ao direito tributário dos postulados do normativismo kelseniano ganhou muito a ciência deste ramo jurídico: conceituação de tributo independente das construções das ciências das finanças, economia, contábil etc; purificação dos critérios de classificação dos tributos; distinção precisa entre a descrição normativa da espécie tributária e o fato espaço-temporal típico; resgate para o campo do direito tributário apenas da noção de contribuinte 'de direito', rejeitando-se como metajurídica a noção de contribuinte 'de fato' etc" (A. Sartin, "Teoria Geral do Direito e Ciência Jurídica Tributária", in *Revista de Direito Tributário*, n. 11/12, p. 339).

⁵³ "Ao se falar em norma, desde logo se estabelece um plano próprio do mundo normativo e um outro plano de conhecimento, regido por princípio lógico profundamente diverso, que é o mundo fenomênico, o mundo natural" (C. A. Bandeira de Mello, "Introdução", in *Elementos de Direito cit.* <nota 41>, p. 2). "A este caráter da norma jurídica, que lhe permite atribuir qualidades e efeitos às coisas e comportamentos, que lhe dá a virtude de imputar efeitos próprios seus (jurídicos) às coisas que recaem sob seu poder, dá-se o nome de atributividade./ As normas jurídicas atribuem sempre algo a alguém ou a alguma coisa (ou a algum comportamento)./ A relação jurídica, diz Kelsen, se caracteriza pela imputação, ao contrário da relação física, sempre causal, pela qual de uma causa sempre decorre um efeito, de modo inelutável. Assim, à causalidade natural – inexorável, irresistível – opõe-se a imputação jurídica, relação artificial criada pelo direito" (G. Ataliba, *Hipótese de Incidência cit.* <nota 25>, p. 27 e 28).

⁵⁴ "Ela [pessoa jurídica] é uma criação normativa significando pura e simplesmente, um sujeito de direitos e de obrigações. A pessoa física como a jurídica também é um sujeito de direitos e de obrigações. Desta maneira a pessoa física também é tão ficção quanto o é a pessoa jurídica, pois o sistema jurídico outorga personalidade a todos os homens" ("Introdução", in *Elementos de Direito cit.* <nota 41>, p.8). A mesma discussão é feita por Geraldo Ataliba: "11.9 Ao cuidar do conceito de tributo, o jurista deve ter a mesma cautela que se cercou Ferrara ao tratar do conceito de pessoa. Advertiu o insigne mestre que a palavra pessoa tem pelo menos três acepções: 1) biológica = homem; 2) filosófica = ser racional capaz de se propor fins e realizá-los; e 3) jurídica = sujeito de obrigações e direitos. É imperioso distinguir a palavra em suas acepções, a fim de evitar trágicos equívocos. 'A personalidade' – diz Ferrara – 'é um produto da ordenação jurídica, que surge graças ao reconhecimento de direito objetivo. A pessoa individual, o sujeito físico não é pessoa por natureza, mas por obra da lei' (in *Hipótese de Incidência cit.* <nota 25>, p. 36 e 37).

Insistindo ainda sobre o mesmo tema, foi possível, na história da humanidade, o direito suprimir a capacidade de direitos e obrigações de pessoas físicas (natural e psicologicamente capazes), atribuindo-as a condição de coisas (*res*) em razão de seu estatuto jurídico de escravas, por mais execrável ou naturalmente impossível que seja.⁵⁵

Esse divórcio entre o plano do mundo normativo e o mundo natural tem sua conseqüência na metodologia da Ciência do Direito, na medida em que, ao revés das ciências naturais, não se deve perquirir na investigação sistemática do Direito a correspondência dos seus enunciados ao mundo natural, mas apenas àquela realidade que o próprio Direito construiu.⁵⁶

É por esta razão que ao debruçar sobre os enunciados lingüísticos do Direito Positivo, o jurista não deve considerar elementos percebidos na realidade objetiva, ainda que, aparentemente, algum dado natural seja mencionado no texto legal.⁵⁷

Isto porque "*há, necessariamente, um intervalo entre a realidade social, constituída pela linguagem natural e a realidade jurídica, constituída pela linguagem*

⁵⁵ No Direito Romano, além do nascimento de genitora escrava e da captura pelo inimigo, entre outras causas de escravidão havia a "*capitis deminutio maxima* quando a pessoa física perde o *status libertatis*. Assim, o ingênuo [pessoa física que era livre desde o nascimento] e o liberto [ex-escravo, que fosse ingrato a seu antigo dono], que são reduzidos à escravidão, sofrem *capitis deminutio maxima*. A perda do *status libertatis* acarreta, automaticamente, a dos *status ciuitatis e familiae*. Com efeito, quando o homem livre se torna escravo, deixa, também, de ser cidadão romano e ter uma posição dentro da família, pois o escravo, sendo coisa, não tem cidadania, nem pode ser *pater familias* ou *filius familias*"; "o escravo, em Roma, era, assim como um animal, coisa (*res*), objeto de direito subjetivo. Daí, estas conseqüências: não podia casar-se legitimamente (sua união com escrava ou mulher livre não era *matrimonium, mas contubernium* [união natural, sem produção de qualquer efeito jurídico]); não tinha patrimônio; não podia ser parte (autor ou réu) em juízo; seu proprietário podia transferi-lo, onerosa ou gratuitamente, a outro homem livre, e até matá-lo" (José Carlos Moreira Alves, *Direito Romano*, v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 122 e 123; 100) (interpolamos).

⁵⁶ "A verdade jurídica não decorre da correspondência com os fatos. Pela simples razão de que os fatos não fornecem a base empírica para a corroboração da teoria jurídica, precisamente o contrário do que sucede com as ciências naturais. (...) Sem nenhuma preocupação com inúteis definições, pode-se concluir que uma teoria jurídica é verdadeira se e somente se corresponder às normas que pretende descrever" (J. Souto Maior Borges, "O Problema Fundamental da Base Empírica". in *Revista de Direito Tributário cit.* <nota 30>, p. 156 e 157). Explicitando ainda mais, Hans Kelsen nos fornece os fundamentos da diferença entre os enunciados das ciências naturais e da ciência jurídica, quanto à verificabilidade com os fatos da realidade objetiva: "Quando se descobre um fato que está em contradição com uma lei natural, deve a lei natural ser posta de parte pela ciência como falsa, e ser substituída por uma outra que corresponda ao fato. A conduta antijurídica, porém, quando a sua freqüência não ultrapassa uma certa medida, não constitui de forma alguma razão para a ciência jurídica considerar como não-válida a norma violada por essa conduta e para substituir a sua proposição jurídica, descritiva do Direito, por uma outra. As leis naturais, formuladas pela ciência da natureza, devem orientar-se pelos fatos. Os fatos das ações humanas, porém, devem orientar-se pelas normas que a ciência jurídica compete descrever" (*Cf. Teoria Pura cit.* <nota 50>, p. 98).

⁵⁷ "Sucede, no entanto, que para o estudioso do Direito é sumamente importante distinguir o ente jurídico – isto é a figura que resulta de um sistema de normas – daquele ser diverso, que lhe serviu de engaste, mas cuja realidade é apreensível fora do raciocínio jurídico. Com efeito, a lamentável confusão entre os dois ocasiona procedimentos metodologicamente defeituosos, inviáveis para se alcançar o fim que a que se propõem" (C. A. Bandeira de Mello, *Da Natureza e Regime Jurídico cit.* <nota 40>, p. 52).

do direito":⁵⁸ ao incorporar um dado natural da realidade objetiva, o sistema jurídico-normativo atribuirá novo sentido, em razão dos próprios processos de filtragem conceitual, que não são influenciados nem mesmo por proposições científicas das ciências naturais, produzidas sobre esse fator do meio ambiente assim assimilado.⁵⁹

Isso é cognoscível porque a realidade jurídica-normativa e, por conseguinte, o saber jurídico, tem sua própria lógica. O professor Fábio Konder Comparato, meditando sobre o ensino jurídico, aduziu que a ciência jurídica, enquanto processo ordenado de conhecimento, distingue-se nitidamente dos raciocínios das ciências naturais, guiados pela lógica da causalidade da realidade objetiva.⁶⁰

⁵⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 100. Nesse ponto diverge o jusfilósofo Gernaro R. Carrió: "La función social del derecho se vería hoy seriamente comprometida si aquellas [reglas jurídicas] estuvieran formuladas de maneira tal que sólo un grupo muy pequeño de iniciados pudiese comprenderlas. Por ello es legítimo decir que las normas jurídicas no sólo se valen del lenguaje natural sino que, en cierto sentido, *tiene* que hacerlo" (*Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1986, p. 37) (interpolamos e destaque original). Nesse sentido, o Professor Eros Roberto Grau sustentava que: "No uso da linguagem jurídica – estou me valendo, ainda, da exposição de Carrió – lançamos mão de palavras e expressões da linguagem natural ou definíveis em termos dela. Tomamos os termos de que fazemos uso da linguagem natural, até porque não praticamos o hábito – ou isso não nos é permitido – de cunhar palavras novas para expressar determinados significados, hábito desenvolvido pelos especialistas de outros ramos de conhecimento" (*Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 58. Cf. o controvertido voto-vista proferido pelo ministro Eros Grau, no célebre julgamento do Recurso Extraordinário n. 357.950/RS, perante o Plenário da Suprema Corte em 09.11.2005, disponível em versão eletrônica: <http://www.stf.gov.br/imprensa/pdf/rc357950vista.pdf>, acesso em 09.11.2005).

⁵⁹ Cf. Marcelo Neves, *A Constitucionalização Simbólica*, p. 120 e 121, *apud* P. Barros Carvalho. *Direito Tributário – Fundamentos cit.* (nota 58, *supra*), p. 104. O professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior expõe a necessidade, no exame dogmático, da presunção do "legislador racional", que faria uso competente da língua na produção normativa, filtrando a linguagem do senso comum (linguagem natural), vertendo em linguagem competente, em outras palavras, artificial-jurídica. Isto está em conformidade com os princípios da hermenêutica dogmática comprometida com a questão da *decidibilidade*, porquanto a figura do "legislador racional" afasta a pesquisa dos fundamentos dos pontos de partida do pensamento jurídico – traduzida nas lucubrações se o produto legislado corresponde ou não ao consenso popular –, que prejudicaria a proibição do *non liquet* – princípio segundo o qual não deve haver conflito sem decisão (Cf. *Introdução ao Estudo cit.* <nota 17>, p. 274 a 281. Ao que se refere à essa questão da decidibilidade, é notório o juízo de Aliomar Baleeiro: "Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim, lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra soavíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei" <trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro, proferido nos autos do Recurso Extraordinário n. 62.739-SP, sessão plenária, julgado em 23.08.67, in *Revista Trimestral de Jurisprudência* n. 44, t. 1, p. 54 e seguintes). Além da explicitação da artificialidade da lógica jurídica-deontológica, construída mediante relações de imputação, diversamente da causalidade natural, a possibilidade do questionamento sobre a representatividade do legislador em face das leis tem como pressuposto lógico que a linguagem jurídica seria acessível a qualquer um do povo, isto é, seria constituída por linguagem natural, o que não nos convence, porquanto não basta ser alfabetizado para interpretar (e criticar, *de lege ferenda*) o direito: somente o jurista é informado pela ciência jurídica, capaz, *verbi gratia*, de examinar um texto legal no conjunto do ordenamento jurídico, ao contrário do senso comum, sabidamente apegado à literalidade de um texto isolado do sistema jurídico (vide nota 29, *supra*).

⁶⁰ "Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico". *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo: 1979, p. 119-138.

Assim, não-obstante o divórcio existente entre seus respectivos objetos, a ciência natural e a ciência jurídica estão em planos inconfundíveis⁶¹ pelos seus princípios lógicos: o físico deve descrever o fenômeno da gravidade pela lógica da consequência (porque se alguém atira um corpo no espaço, de maneira inelutável, inexorável, ele será atraído pela gravidade; isto é, há uma relação de causa e efeito); a aplicação do Direito Positivo, de maneira diversa, não é objeto de demonstração, mas de justificação. A decisão jurídica é guiada, portanto, não pela *lógica da consequência*, mas pela *lógica da preferência* das possibilidades, informada pela Ciência do Direito, para o atendimento às exigências da decidibilidade de conflitos e da segurança jurídica.⁶²

4. Conclusões

Em face do quanto exposto, concluímos que o Direito é uma realidade específica que deve ser apreendida por um conhecimento estrito – a ciência jurídica –, que não admite, pelo primado da unicidade de objeto, a aplicação de sincretismo de objetos de outras disciplinas, tal como a "Ciência" das Finanças, porquanto a realidade objetiva e a ciência (natural) – que descreve o mundo fenomênico – não guardam qualquer relação de pertinência à realidade jurídica-normativa que o jurista enuncia, seja no plano lógico de seus respectivos objetos (princípio da causalidade vs. relações de imputação), quanto de sua apreensão (lógica da consequência vs. lógica da preferência), bem como no plano da linguagem (o Direito, necessariamente, ao assimilar um dado natural deformará seu conceito, em razão de sua realidade sistêmica, que exige uma relação de pertinência do seu repertório).

Improcede, portanto, dentro das premissas necessárias e eleitas, o entendimento que a Economia tenha qualquer repercussão na interpretação das normas e dos fatos jurídicos tributários (repercussão econômica no Direito Tributário *lato sensu*), justificado pela doutrina tradicional pela exarcebada reverência à autoridade (e à

⁶¹ "Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito./ Dai o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo, por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico" (G. Ataliba, *Hipótese de Incidência cit.* <nota 25>, p. 24).

⁶² F. K. Comparato. "Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico", in *Revista da Faculdade de Direito cit.* (nota 60), p. 127. Anota Fernando Herren Aguillar: "o objeto do conhecimento jurídico não é o de alcançar uma verdade (ainda que precária ou aproximativa), mas, por um lado, apresentar soluções racionais com a pretensão à legitimidade política de questões perpetuamente em movimento na sociedade (teoria do direito); por outro lado, o conhecimento jurídico se ocupa de oferecer soluções práticas aos que se servem das instituições jurídicas (dogmática jurídica)" (*Metodologia da Ciência cit.* -nota 17-; p. 64). Cf. E. R. Grau, *O Direito Posto e o Direito cit.* (nota 31), p. 32-34.

memória) dos primeiros estudiosos de Direito Tributário:⁶³ são inconfundíveis ($\alpha.1$) o *plano fenomênico* (do evento econômico), assim como ($\alpha.2$) o *plano da ciência natural* (que demonstra o fenômeno) do ($\beta.1$) *plano normativo* (jurídico) e do ($\beta.2$) *plano da Ciência do Direito*. Economia e suas repercussões não pertencem ao plano normativo-jurídico, logo, não são objeto de considerações no campo empírico-tributário da Ciência do Direito.

São Paulo, agosto de 2006

⁶³ "Prof. Geraldo Ataliba Somos discípulos do prof. Aliomar Baleeiro. Reconhecemos que ele é um pioneiro, é um líder, um homem que começou a estudar direito tributário no Brasil e nos trouxe os primeiros conhecimentos de direito tributário e forma, ao lado de Bilac Pinto, Rubens Gomes de Souza e mais dois ou três só, uma equipe pioneira de valor extraordinário. Contamos com a vantagem de poder estudar direito tributário depois deles nos terem ensinado a dar os primeiros passos. Não podemos negar isso. Mas não nos sentimos obrigados, por causa dessa autoridade, a deixar de usar o nosso raciocínio e o nosso critério jurídico. Essa argumentação do prof. Aliomar Baleeiro [distinguir taxas e impostos, segundo a destinação do dinheiro arrecadado] é perfeitamente correta, mas é uma argumentação de ciência das finanças, pré-jurídica, e que não importa num debate jurídico. Por quê? Porque o ponto de partida do jurista é a lei. O que ele tem que examinar é o texto legal, com critérios técnico-jurídicos e não com critérios empregados pelo legislador: econômicos, políticos, já peremptos depois de feita a lei. Assim, ou nos valemos de um critério jurídico, para reconhecer as espécies tributárias, ou vamos discutir aquilo que o legislador já discutiu e nunca chegar a resultado algum.

Pedimo-lhes que dêem o devido valor a Alfredo Becker, pela contribuição, que trouxe, com seu livro, cujo primeiro capítulo é 'Manicômio Jurídico', que insiste muito no que chama de *reformulação da atitude mental do jurista*. Precisamos reformular a atitude mental. Foi a razão pela qual pedimos ao prof. Bandeira de Mello que hoje, sacrificando certos interesses seus, aqui estivesse presente. Porque o nosso maior problema é derrubar preconceitos e, sobretudo, reformular a nossa atitude, porque se nós fizermos um curso de pós-graduação, de especialização em direito tributário, para repetirmos aqui, acriticamente o que há por aí, não é preciso fazer curso. Continuaremos lendo o que vinhamos lendo. Tentemos conquistar posições próprias. Tomemos como premissa que é preciso ter um critério jurídico para estudar direito. É o critério jurídico é examinar hipóteses de incidência, quando se trata de fixar a natureza de um tributo (...)" (*"Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário"*, in *Interpretação no Direito Tributário*. Org. B. Ribeiro de Moraes, coord. G. Ataliba. São Paulo: EDUC, 1975, p. 54) (grifos originais).

Nesse sentido, não é impertinente a advertência de Thomas Hobbes: "A falta de ciência, isto é, a ignorância das causas, predispõe, ou melhor, obriga os homens a confiar na opinião e autoridade alheias. Porque todos os homens preocupados com a verdade, se não confiarem na sua própria opinião, deverão confiar na de alguma outra pessoa a quem considerem mais sábia que eles próprios e não considerem provável que queira enganá-los" (*Leviatan*, trad. port. de J. P. Monteiro – M. B. Nizza da Silva. 2. ed., São Paulo: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1999, p. 94).

Assim, inferimos que a pesquisa científica exige o confronto de idéias para evoluir, dispensando-se a reprodução acrítica da tradição. Por uma questão de humildade científica devemos, sempre, reconhecer (i) o valor de todos os autores que contribuíram até então para ciência, mas adotando uma posição crítica. Ao mesmo tempo, devemos ter consciência (ii) da relatividade e da qualidade provisória de nossas certezas: "O velho ideal científico da *episteme* – do conhecimento absolutamente certo, demonstrável – mostrou-se não passar de um 'ídolo'. A exigência de objetividade científica torna inevitável que todo enunciado científico permaneça *provisório para sempre*. Pode ele, é claro, ser corroborado, mas toda corroboração é feita com referência a outros enunciados, por sua vez provisórios. Apenas em nossas experiências subjetivas de convicção, em nossa fé subjetiva, podemos estar 'absolutamente certos'. Com a queda do ídolo da certeza (inclusive a dos graus de certeza imperfeita, ou probabilidade), tomba uma das defesas do obscurantismo que barra o caminho do avanço da ciência. Com efeito, a idolatria desse ídolo afeta não apenas a integridade de nossos testes. A visão errônea da ciência se trai a si mesma na ânsia de estar

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.
- _____. Conceito e Classificação dos Tributos. *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 239-295.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Repetição do Indébito. In: MARTINS, I. G. Silva. (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 293-301.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.
- _____. *Introdução ao Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, n. 47, p. 1-12.
- ASCARELLI, Tullio. *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1945.
- _____. *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- _____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. In: MORAES, B. Ribeiro de (Org.); ATALIBA, G. (Coord.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC, 1975. p. 13-82.
-
- correta, pois não é a *posse do conhecimento*, da verdade irrefutável, que faz o homem de ciência – o que o faz é a persistente e arrojada *procura crítica da verdade*" (Karl R. Popper. *The Logic of Scientific Discovery*, 1959, trad. port. de L. Hegenberg – O. Silveira da Mota, *A Lógica da Pesquisa Científica*, 8. ed., São Paulo: Cultrix, 2000, p. 308 Cf. David Edmonds e John Eidinow. *Wie Ludwig Wittgenstein Karl Popper mit dem Feuerhaken drohte-Eine Ermittlung/Wittgenstein's Poker*, Stuttgart/München: Deutsche Verlags-Anstalt, 2001, trad. port. de P. Jorgensen Jr., *O Atiçador de Wittgenstein: A História de Uma Discussão de Dez Minutos entre Dois Grandes Filósofos*. Rio de Janeiro: Difel, 2003; Peter Burke. "Confiança e a Desconfiança no Conhecimento: uma Coda", in *A Social History of Knowledge (from Gutenberg to Diderot)*. Oxford: Polity Press/Blackwell Publishers, 2000, trad. port. de P. Dentzien, *Uma História Social do Conhecimento (de Gutenberg a Diderot)*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000, p. 176 a 188; Fábio Konder Comparato, "Prefácio à Terceira Edição". in *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. IX).

_____. Propedêutica Jurídica. In: ATALIBA, G. (Coord.). *Elementos de Direito Tributário* - notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Coord. G. Ataliba, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 13-28.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Revista e atualizada por F. B. Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 11. ed., 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Revista, complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996; e comentada por M. A. M. Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1998.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Revista e atualizada por F. B. Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 14. ed., 1993.

_____. "Código Tributário Nacional, Segundo a Correspondência de Rubens Gomes de Souza". in *Proposições Tributárias – Coletânea de Trabalhos em Memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 07-33.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros. 13. ed.. 2001.

_____. *Da Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

_____. "Considerações em Torno dos Princípios Hermenêuticos", in *Revista de Direito Público*, n. 21, p. 141-147.

_____. "Introdução", in *Elementos de Direito Tributário – notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coord. G. Ataliba. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1978. p. 1-11.

_____. "Teoria Geral do Direito", in *Interpretação no Direito Tributário*. Org. B. Ribeiro de Moraes, coord. G. Ataliba. São Paulo, EDUC, 1975, p. 3-11.

BARBOSA CORRÊA, Walter. "Jurisprudência Relativa à Repetição do Indébito Tributário na Vigência da Constituição de 1946" in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 339-378.

BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2000.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo, Saraiva, 2. ed., 1999.

_____. "Geraldo Ataliba", in *Revista de Direito Tributário*. n. 67, p. 13-15.

_____. "Hermenêutica do Direito Tributário", in *Elementos de Direito Tributário* notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Coord. G. Ataliba, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 221-235.

_____. "Impostos Diretos e Indiretos – Sua Natureza Econômica e Jurídica" in *Seminário para Avaliação do Sistema Tributário Nacional*. Instituto Jurídico da Associação Comercial de São Paulo, 1982.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo, Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo, Lejus, 2. ed., 1999.

_____. *A Interpretação das Leis Tributárias e A Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e da Prevalência do Conteúdo Econômico*. (opúsculo inédito, cuja cópia foi fornecida pelo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho). s/d, 42 p.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Lejus, 1998.

BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã", in *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coord. Brandão Machado. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 5-44.

_____. "Interpretação" in *Estudos Tributários*. Direção e Colaboração de R. B. Nogueira. São Paulo, Resenha Tributária, 1974, p. 33-62.

BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da Pesquisa Científica – teoria e prática da monografia para os cursos de Direito*. São Paulo, Saraiva, 2001.

BOBBIO, Norberto. *Il Positivismo Giuridico*. Torino, Giappichelli, 1979, trad. port. de M. Pugliesi, E. Bini, C. E. Rodrigues, *O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito*. São Paulo, Ícone, 1999.

_____. *Teoria dell'ordinamento Giuridico*. Turim, 1960, trad. port. de M. C. Cordeiro dos Santos. Rev. C. De Cicco, *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília, Editora UnB, 8. ed., 1996.

_____. "Essere e Dover Essere Nella Scienza Giuridigi", in *Studi Per Una Teoria Generale Del Diritto*. Turin, Giappichelli, 1970, p. 139-173.

BOTALLO, Eduardo Domingos. "Restituição de Impostos Indiretos" in *Revista de Direito Público n. 22, Caderno de Direito Tributário*, p. 314-332.

_____. "Repetição do Indébito Tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional" in *Revista de Direito Tributário*, n. 75, p. 119-225.

_____. "Repetição do Indébito Tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional". in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 94, 1999, p. 251-262.

BOTELHO, Werther. *Da Tributação e sua Destinação*. Belo Horizonte, Editora Del Rey, 1994.

BRANDÃO MACHADO, "Repetição do Indébito Tributário", in *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Coord. Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 59-106.

BRITO MACHADO, Hugo de. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993.

_____. "Repetição do Indébito Tributário", in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo. Resenha Tributária. 1983, p. 231-252.

BUENO, Cássio Scapinella. "Direito, Interpretação e Norma Jurídica: uma aproximação musical do direito" in *Revista de Processo*, v. 111. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul-set. 2003, p. 223-242.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros. 12. ed., 1999.

_____. *ICMS*. São Paulo, Malheiros, 7. ed., 2001.

_____. "Homenagem a Geraldo Ataliba" in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 16-19.

CARRIÓ, Gernaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires, Abeledao-Perrot, 1986.

CESARINO PESSOA, Leonel. "A Interpretação da Lei em Karl Larenz e Hans Kelsen", in *Revista dos Anais do I Congresso de Iniciação Científica – Direito e Perspectivas Jurídicas*, n. 1. São Paulo, Saraiva, FAPESP, C. A. XI de Agosto, 1996, p. 125-133.

COMPARATO, Fábio Konder. "Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico" in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. LXXIV – em comemoração do jubileu de cátedra do Professor Dr. Goffredo da Silva Telles Júnior. São Paulo, 1979, p. 119-138.

CORREIA, Alexandre. "Premesse per una valutazione comprensiva della concezione storica del diritto", in *Estratto da B.I.D.R. <<Vittorio Scialoja>>*, v. XII-XIII, nuova serie – LII-LIV della collez. Milão: Giuffrè, 1948.

COSTA, Alcides Jorge. "Direito Tributário e Direito Privado", in *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coord. Brandão Machado. São Paulo, Saraiva, 1984, p. 221-237.

DENARI, Zelmo. "A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário", in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 343-351.

_____. "Repetição dos Tributos Indiretos", in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 105-154.

DERZI, Misabel A. M. "Finalmente, um retorno a Aliomar Baleeiro? O falso dilema entre interpretação jurídica ou econômica", in A. BALFEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*; p. 301-306.

_____. "A interpretação impropriamente chamada 'econômica' e o respeito às formas, conceitos e institutos jurídicos. A tensão entre igualdade e segurança jurídica", in A. BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*; p. 644-647 e 729-731.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. "Contribuições Especiais", in *Curso de Direito Tributário*, coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Saraiva, 7. ed., 2000, p. 491-526.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. v. I. 3. ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *A Ciência Jurídica*. São Paulo, Saraiva, 4. ed., 1996.

_____. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. São Paulo, Saraiva, 2000.

ECO, Umberto. *Come si fa una tesi di laurea*, Milano, Fabbri-Bompiani, 1977, trad. port. de G. C. Souza, *Como se Faz Uma Tese*. São Paulo, Perspectiva, 15. ed., 2000.

FARIA, José Eduardo. *O Direito na Globalização Econômica*. São Paulo, Malheiros, 1999.

FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário*. Dissertação de Mestrado (orientação: Prof. Dr. Alcides Jorge Costa), apresentada perante o Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1995.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo, Atlas, 2. ed., 1980.

_____. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo, Max Limonad, 1998.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo, Atlas, 2. ed., 1996.

- FERREIRA, Waldemar. *História do Direito Brasileiro*, v. 1. São Paulo, Saraiva, 2. ed., 1962.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. São Paulo, Saraiva, 3. ed., 1995.
- FORTES DE CERQUEIRA, Marcelo. *Repetição do Indêbito Tributário – Delineamentos de Uma Teoria*. São Paulo, Max Limonad, 2000.
- FRIGNANI, Aldo. *Il Diritto del Commercio Internazionale – Manuale Teorico e Pratico dei Contratti*. (trad. port. coletiva pelos alunos do 4.º ano noturno <2000> da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para a disciplina "Direito do Comércio Internacional" regida pela Profa. Dra. Maristela Basso), Milano, IPSOA Informática, 1986.
- GILISSEN, John. *Introduction Historique au Droit*, Bruxelles, Émile Bruyant, 1979, trad. port. de A. M. Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros. *Introdução Histórica ao Direito*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2. ed., 1995.
- GOLDMAN, Berthold. "Frontières du Droit et 'lex mercatoria'" (tradução de E. C. G. Jesus Zerbini – texto para leitura dos alunos de bacharelado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo), in *Archives de Philosophie du Droit*, v. IX, n. 9. Paris, 1964.
- GOMES DE SOUZA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, s/d, 2. ed.,
- _____. "Restituição de Impostos Indiretos", in *Revista de Direito Administrativo*, v. 21, Julho-Setembro de 1950, p. 24-40.
- GOMES DE SOUZA, Rubens; ATALIBA, Geraldo; e BARROS CARVALHO, Paulo de. *Comentários ao Código Tributário Nacional – Parte Geral*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2. ed., 1985.
- GRAU, Eros Roberto. *Direito. Conceitos e Normas Jurídicas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988.
- _____. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. São Paulo, Malheiros, 3. ed., 2000.
- _____. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – interpretação e crítica*. São Paulo, Malheiros, 5. ed., 2000.
- _____. "Pareceres, Juristas e Apedcutas", in *Revista dos Tribunais*, v. 777, jul. 2000, p. 37-40.
- GRECCO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. "IOF – Câmbio – Restituição de Indébito" in *Revista de Direito Tributário*, n. 31, p. 186-198.

_____. "Repetição do Indébito" in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 277-292.

_____. "Repetição do Indébito: Contribuição ao INSS sobre Pagamentos a Administradores, Autônomos e Avulsos", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 52, p. 91-113.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; e CINTRA, Antonio Carlos Araújo. *Teoria Geral do Processo*. São Paulo, Malheiros, 1997.

GUIBOURG, Ricardo A. *Derecho, Sistema y Realidad*. Buenos Aires, Astrea, 1986.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro; e GUARINONI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires, Ed. Universitária, 1985.

HART, Herbert L. A. *The Concept of Law*, Oxford, 1961, trad. port. A. R. Mendes, *O Conceito de Direito*. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

_____. "American Jurisprudence through English Eyes: The Nightmare and Noble Dream" in *Essays in Jurisprudence and Philosophy*. Oxford: Clarendon Press, 1983, p. 123-144.

HERREN AGUILLAR, Fernando. *Metodologia da Ciência do Direito*. São Paulo, Max Limonad, 2. ed., 1999.

HOBBS, Thomas. *Leviatan*, Trad. port. de J. P. Monteiro – M. B. Nizza da Silva. São Paulo, Imprensa Nacional-Casa da Moeda. 2. ed., 1999.

JÈZE, Gaston. *Cours Élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière*. Paris, V. Giard & E. Brière, 1909.

_____. *Cours de Science et Legislation Financières*. Paris, Marcel Giard, 6. éd., 1923.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém do Pará. Edições CEJUP, 1986.

KAHN, Phillippe. "Lex mercatoria et Contrats Internationaux", in *Le Contrat Économique International – Stabilité et Évolution*. (trad. port. coletiva pelos alunos do 4.º ano noturno <2000> da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, material didático para a disciplina "Direito do Comércio Internacional" regida pela Profa. Dra. Maristela Basso), Bruxelle-Paris. Bruylant-Pédone, 1975.

KEI.SEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Viena, Franz Deuticke, 1960, trad. port. de João Batista Machado, *Teoria Pura do Direito*. São Paulo, Martins Fontes, 1996.

KIRAT, Thierry. *Économie du Droit*. Paris, Éditions La Découverte, 1999.

KRAKOWIAK, Leo, "Repetição do Indébito" in *Cadernos de Pesquisas Tributárias Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 195-220.

LAGARDE, Paul. "Approche critique de la *lex mercatoria*" in *Le Droit des Relations Économiques Internationales – Études Offertes a Berthold Goldman*. (trad. port. coletiva pelos alunos do 4.º ano noturno <2000> da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para a disciplina "Direito do Comércio Internacional", regida pela Profa. Dra. Maristela Basso), Paris, Librairies Techniques, 1982.

LAUFENBURGER, H. "La Distinzione fra Imposte Dirette ed indirette", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze e Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Milano. Giuffrè, Março de 1954, p. 3-18.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. "A Ciência do Direito e a Elaboração dos Conceitos Jurídicos", in *Revista de Direito Mercantil*, v. 81, p. 5-12.

LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo, Malheiros, 1997.

_____. *Isonomia na Norma Tributária*, São Paulo, Malheiros, 1993.

_____. "Certos Aspectos da Disciplina dos Preços de Transferência em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro". in *Tributos e Preços de Transferência*, v. 2, Coord. I. E. Shoueri V. Oliveira Rocha. São Paulo, Dialética, 1999, p. 218-242.

LIMA GONÇALVES, José Artur; e MARQUES, Márcio Severo. "O Direito à Restituição do Indébito Tributário", in *Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário*, Coord. H. Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 198-231.

LIMA LOPES, José Reinaldo. *O Direito na História – Lições Introdutórias*. São Paulo, Max Limonad, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*, São Paulo. Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ana Luiza; e BARBUY, Heloisa. *Arcadas – História da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco 1827-1997* São Paulo, Alternativa e BM&F. 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. "Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória" in *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. Coord. H. Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 47-72.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo, Freitas Bastos, 5. ed., 1951.

MAZZILLI, Hugo Nigro. *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo*. São Paulo, Saraiva, 2001.

MONTEIRO DE BARROS, José Eduardo. "Rubens Gomes de Souza", in *Revista de Direito Público*, n. 25, p. 7-21.

_____. "Interpretação Econômica em Direito Tributário", in *Interpretação no Direito Tributário*. Org. B. Ribeiro de Barros, Coord. G. Ataliba. São Paulo, Saraiva-EDUC, 1975, p. 169-180.

MORFIRA ALVES, José Carlos. *Direito Romano*. v. I. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

MÖRSCHBÄCHER, José. *A Restituição dos Impostos Indiretos*, Porto Alegre. Editora Síntese, 1977.

_____. *Repetição do indébito Tributário Indirecto*. São Paulo. Dialética, 1998.

_____. "Repetição do Indébito Tributário e Compensação" in *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. Coord. H. Brito Machado, São Paulo-Fortaleza, Dialética-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 253-280.

MOTA SILVEIRA, Lindemberg. "Repetição do Indébito Tributário", in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 59-86.

MUNHOZ, Eduardo Secchi. *Empresa Contemporânea e Direito Societário - Poder de Controle e Grupos de Sociedade*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 16-26.

NABATINO RAMOS, José. "O Código Tributário Nacional", in *Revista de Direito Público*, n. 1, 1967, p. 170-178.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

_____. "Interpretação Econômica em Direito Tributário – Prevalência do Conteúdo sobre a Forma – Impossibilidade no Direito Brasileiro Princípio da Legalidade", in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 180-193.

NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos – Seus Problemas, Suas Incertezas*. São Paulo, Resenha Tributária, 1983.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Liz Colí Cabral. "A Consideração Econômica no Direito Tributário" in *Estudos Tributários*. Direção e Colaboração de R. B. Nogucira. São Paulo, Resenha Tributária, 1974, p. 349-384.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Editora Saraiva, 1990.

_____. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. São Paulo, José Bushatsky, 1964.

_____. "Aspectos da Evolução do Direito Tributário no Brasil", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, p. 119-128.

_____. "A Contribuição de Tullio Ascarelli para a Formação da Doutrina Jurídico-Tributária do Brasil", in *Revista de Direito Mercantil*, n. 38, p. 61-73.

_____. "O Direito Tributário", in *Revista de Direito Mercantil*, n. 24, p. 13-22.

_____. "Rubens Gomes de Souza. Trinta Anos Amigo e Companheiro" in *Estudos Tributários*. Direção e Colaboração de R. B. Nogueira. São Paulo, Resenha Tributária, 1974, p. 1-12.

_____. "O surgimento e a evolução do ensino científico do Direito Tributário no Brasil" in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 97. São Paulo: Serviço Técnico de Imprensa da FADUSP, 2002, p. 719-728.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*, tomo 1 (atualização de V. R. Alves). Campinas, Bookseller, 1999.

POPPER, Karl R. *The Logic of Scientific Discovery*, 1959, trad. port. de I. Hegenberg - O. Silveira da Mota, *A Lógica da Pesquisa Científica*, São Paulo, Cultrix, 8. ed., 2000.

PORTUGAL RIBEIRO, Maurício Moura. "A Distinção entre Cognição e Interpretação na Teoria da Interpretação Kelseniana", in *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 26/1999, p. 208-216.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. Boston, Toronto, London, Little, Brown and Company, 1998.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. São Paulo, Saraiva, 23. ed., 1996.

ROSS, Alf. *On Law and Justice*, Berkeley, University of California Press, 1959, trad. port. E. Bini, rev. A. L. Mascaro, *Direito e Justiça*. São Paulo, Idipro, 2000.

- ROTHMANN, Gerd Willi. "O Princípio da Legalidade Tributária" in *Direito Tributário - Estudos de Casos e Problemas*. Org. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1974, p. 137-180.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. "Interesse Social: Concepção Clássica e Moderna", in *O Novo Direito Societário*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 28-31.
- SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto. "Imposto Indireto e Produto Tabelado – Legitimidade Processual do Contribuinte de Direito". in *Revista de Direito Tributário*, n. 6, p. 41-52.
- SAMUELSON, Paul Anthony; e NORDHAUS, William D. *Economics*, McGraw-Hill. 1992. trad. port. de E. Nobre Fontana e J. Pires Gomes, *Economia*. Lisboa, McGraw-Hill, 14. ed., 1993.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Théorie de la Répercussion et de L'incidence de L'impôt*. trad. franc. de L. Suret. Paris, V. Giard & E. Brière, 1910.
- SILVA MARTINS, Ives Gandra da. "Repetição do Indébito", in *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. Coord. H. Brito Machado. São Paulo-Fortaleza, Dialética-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 166-197.
- SILVEIRA MARCHI, Eduardo Cesar. *Guia de Metodologia Jurídica (teses, monografias e artigos)*. Lecce, Fdizioni Del Grifo, 2001.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1997.
- _____ "Interpretação e Integração da Legislação Tributária", in *Curso de Direito Tributário* (coord. I. G. Silva Martins). São Paulo, Saraiva, 7. ed., 2000, p. 135-160.
- _____ "Repetição de Indébito" in *Cadernos de Pesquisas Tributárias – Tema 8: Repetição do Indébito*. Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 155-194.
- _____ "Repetição do Indébito e Compensação" in *Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário*. Coord. H. Brito Machado. São Paulo-Fortaleza, Dialética-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 1999, p. 232-254.
- SOUTO MAIOR BORGES, José. "O Problema Fundamental da Base Empírica para a Ciência do Direito e seus Reflexos em Questões Indecidíveis pela Doutrina do Direito Tributário", in *Revista de Direito Tributário*, n. 31, p. 147-161.
- SOUZA SANTOS, Boaventura de. *Pela Mão de Alice – o social e o político na pós-modernidade*. São Paulo, Cortez, 7. ed., 1997.
- TAVEIRA TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TEUBNER, Gunther. *Recht Als Autopoietisches System*, 1989, trad. port. J. E. Antunes, *O Direito como Sistema Autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro, Forense, 1983.

_____. "As Influências Germânicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro", in *Revista de Direito Tributário*, n. 73, p. 76-85.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*, v. 2. Rio de Janeiro, Alba, s/d.

_____. "Natureza Tributária da Taxa de Despacho Aduaneiro – Restituição de imposto indireto pago indevidamente". in *Revista de Direito Público*, n. 1, p. 98-114.

_____. "Repetição do Indêbito Tributário", in *Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 8 Tema: Repetição do Indêbito*, Coord. I. G. Silva Martins. São Paulo, CFEU-Resenha Tributária, 1983, p. 1-16.

_____. "Rubens Gomes de Souza – Traços de Sua Personalidade" in *Proposições Tributárias - Coletânea de Trabalhos em Memória de Rubens Gomes de Souza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 01-03.

VARELLA BRUNA, Sérgio. *O Poder Econômico – e a Conciliação do Abuso em seu exercício*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

VELLOSO, Carlos Mário. "Geraldo Ataliba, Publicista Maior" in *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 9-10.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. *Das Arcadas ao Bacharelismo – 150 anos de Ensino Jurídico no Brasil*. São Paulo, Perspectiva, Coleção Estudos, 2. ed., 1982.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo, Max Limonad, 1997.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, v. 1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*, v. 1, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

WEBER, Max. *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*, trad. port. de R. Barbosa – K. E. Barbosa. *Economia e Sociedade*, v. 2. Brasília, UnB, 1999.

WIEACKER, Franz. *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*. Göttingen, Vandenhoeck & Ruprecht, 1967, trad. port. de A. M. Hespanha, *História do Direito Privado Moderno*. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2. ed., s/d.