O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS RELAÇÕES COM OUTRAS DISCIPLINAS

RUI BARBOSA NOGUEIRA
Prof. na Faculdade Paulista de Direito

Não há compartimento estanque no saber humano. As ciências são instrumentos de pesquisa da verdade e como têm tôdas o mesmo objetivo de alcançar o conhecimento da verdade, cada ciência compreende, por assim dizer, o estudo de uma face do grande problema do conhecimento. Acontece, entretanto, que dado a face ou setor de seus estudos, depara-se cada ciência com vizinhos; são as ciências que estudam aspectos afins. Dessa forma, vamos no Direito Tributário encontrar articulações íntimas especialmente com a Ciência das Finanças, com a Economia, com a Contabilidade, com a Tecnologia, com a Merceologia, etc., e mais íntimas ainda, com os demais ramos do Direito.

Ciência das Finanças — As relações do Direito Tributário com a Ciência das Finanças são tão grandes, que sendo a denominação da cadeira "Ciências das Finanças", colocada no curso jurídico, compreende ela o estudo da tributação, programada primeiramente a doutrina financeira e em seguida a doutrina jurídica tributária, exatamente porque, como ressalta Ernest Blumenstein: "A ciência das finanças encontra no Direito Administrativo financeiro e no *direito tributário* em primeiro lugar uma sistemática elaboração do seu material de indagação" (*Sistema di Diritto delle Imposte*, tradução de Francesco Forte, Milão, 1954, nota 35, pág. XLI).

A Ciência das Finanças estuda os fenômenos financeiros especulativamente do ponto de vista econômico, político e jurídico, porque os meios de que se 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.

E', portanto, na Ciência das Finanças que o Direito Tributário vai buscar muitos princípios econômico-financeiros para base da elaboração de seus institutos.

Economia Política — Enquanto a Ciência das Finanças estuda o fenômeno econômico público ou financeiro (riqueza pública), a Economia Política estuda o fenômeno econômico privado (riqueza privada). Ora, o Direito Tributário tem relações com a ciência das Finanças porque, como vimos, êle é um ramo de direito público que disciplina uma parte das finanças públicas, aquela parte relativa à imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Acontece que os tributos incidem sôbre as relações econômicas privadas, isto é, que ocorrem entre os indivíduos. Essas relações atingidas pelo tributo, é que constituem fato gerador do tributo

e tôdas elas são de conteúdo econômico (patrimônio — renda — transferência). Constitui mesmo um princípio basilar do conceito moderno de tributação, o da *capacidade econômica do contribuinte* (art. 202 da Constituição) que é, afinal, uma categoria da Ciência econômica.

Além dessas duas ciências com que mantém relações básicas, de princípios, outras ciências particulares e especificadamente no campo de certos tributos vão colaborar com o Direito Tributário. Assim, por exemplo, no tocante ao impôsto de renda, o conhecimento de *Contabilidade* auxiliará o jurista a solucionar problemas de tributação, pois a lei fiscal estabelece tais modificações específicas para fins tributários no balanço comercial que hoje se fala em balanço comercial e balanço fiscal; o impôsto de consumo incidindo sôbre produtos, muitas vêzes para o aplicador da lei tributária decidir sôbre a incidência ou não do impôsto, terá que se socorrer da *Tecnologia* e a própria lei fiscal a ela remete a solução das dúvidas técnicas (art. 155 do decreto n.º 26.149); igualmente, ocorre colaboração da *Tecnologia* e mesmo da *Merceologia* para solução de problemas tributários aduaneiros, porque a tarifa das alfândegas tributa as mercadorias, não só na proporção de seus valores mas também levando em conta, às vêzes, a natureza ou finalidade das mercadorias.

Muitas e importantes são as relações do Direito Tributário com os demais ramos do Direito. Essas relações são da maior importância porque o Direito Tributário é sabidamente de elaboração mais recente, de forma que ao vir disciplinar certos atos ou fatos já encontrou uma elaboração jurídica da qual pôde aceitar muitos princípios gerais e mesmo até certos institutos completos. Em certos pontos teve que alterar ou mesmo elaborar princípios específicos e institutos próprios. Assim como sua elaboração, por ser mais recente, aceita contribuição, também em certos pontos tem sido precursor. Georges Ripert, escrevendo sôbre o instituto da emprêsa, reconhece: "O que o direito privado não percebe ainda senão confusamente, o direito fiscal, em sua autonomia francamente afirmada, já o realiza" *omissis* "O direito fiscal faz aqui figura de precursor" (*Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno*, trad. de G. de Azevedo, págs. 284-285).

Vejamos, pois, ràpidamente, algumas dessas relações com as demais disciplinas jurídicas:

Direito Constitucional — Em primeiro lugar, como já vimos no ponto relativo às fontes formais do Direito Tributário, estão na constituição os princípios básicos da tributação, mas é sobretudo aí que vamos encontrar a disciplina do poder de império do Estado, a fixação de sua soberania no tempo e no espaço, enfim, tôda a orgânica estatal.

Os princípios constitucionais que incidem diretamente no campo tributário são mesmo princípios constitucionais tributários, comandos da tributação, mas além dêsses, há princípios puramente políticos, de garantias, e que estão relacionados por suas conseqüências, com o Direito Tributário. Assim, por exemplo, o princípio constitucional que garante o exercício de profissão lícita ou da livre iniciativa. O poder tributário não poderá impedir essa garantia, antes deverá ser exercido em harmonia com êsse princípio. Assim a garantia constitucional de propriedade; por isso um tributo não pode ter efeito confiscatório, daí se vê que são precisas as vinculações ou relações do Direito Constitucional com o Direito Tributário. A própria lei tributária não terá valor, se fôr inconstitucional.

Direito Administrativo — Foi pelo princípio da especialização que dêste Direito se destacou o *Direito Financeiro* e dêste o Direito Tributário.

Assim, neste ponto, teremos que ver se além de ter ficado com parte dêsse próprio ramo, o Direito Tributário mantém relações com o remanescente. Não há dúvida. Mesmo a parte exclusivamente do Direito Administrativo, que concerne especialmente à disciplina do funcionamento dos órgãos da atividade pública, mantém relações com o Direito Tributário, bastando lembrar que os próprios funcionários fiscais, como as repartições e órgãos tributários, têm o exercício de suas atividades impositivas, arrecadadoras e fiscalizadoras disciplinadas pelo Direito Administrativo.

Direito Financeiro — Da mesma forma, podemos verificar que o campo do Direito Financeiro não coberto pelo Direito Tributário mantém ainda com êste relações por terem princípios gerais comuns e afinal um e outro disciplinarem setores da mesma atividade: a atividade financeira.

Direito Processual — Na tela judiciária o procedimento fiscal é regido pelo Direito Processual, pois a própria lei do executivo fiscal é de Direito Processual. Na tela administrativa existe uma regulamentação das atividades julgadoras, regulamentação essa que é inspirada e se harmoniza mesmo com muitos institutos do Direito Processual.

Direito Penal — O próprio Direito Penal configura delitos de ordem tributária, como por exemplo, o excesso de exação (art. 316, § 1.º, do Cód. Penal). Aí, entretanto, a figura é de Direito Penal, mas entram em relação porque o próprio Direito Tributário irá fornecer conceitos como o de impôsto, taxa ou emolumento a que o Direito Penal se reporta e que são figuras de Direito Tributário. E' preciso, entretanto, lembrar que o próprio Direito Tributário contém sanções ou penalidades próprias que formam o chamado Direito Tributário Penal, enquanto o Direito Penal Tributário dispõe sôbre os delitos fiscais e sanções e estão contidos no Código Penal. As sanções principais do Direito Tributário são constituídas por multas pecuniárias: multas punitivas e multas moratórias previstas nas próprias leis tributárias. Embora as penalidades das leis fiscais não tenham a natureza da pena criminal, sendo antes de natureza mista — reparação e punição — certos princípios do Direito Penal são aceitos no Direito Tributário, como, por exemplo, o da retroatividade da pena mais benigna. Assim como em Direito Penal vige o princípio do *nullum crimen sine lege*, e partindo do preceito constitucional de que a obrigação fiscal é *ex lege*, em Direito Tributário vige o aforisma: *nullus sensus sine lege*, pois realmente não pode haver lançamento do impôsto se a lei não criou o tributo e prèviamente aprovou o orçamento.

Direito Internacional Público — Nesse ramo vamos encontrar especialmente os tratados internacionais que os Estados fazem, especialmente em matéria de tributos alfandegários, ou então para evitar a bitributação internacional que pode ocorrer em relação a indivíduos de um país que tenham domicílio, propriedades ou negócios no outro.

Finalmente, com o

Direito Privado (Civil e Comercial) mantém o Direito Tributário inúmeros contatos. Como já vimos, ao tratar das fontes reais do Direito Tributário, o tributo incide sempre sôbre fenômenos e relações da *economia privada* — (patrimônio) — renda — transferência). Muitos dêsses fenômenos e relações da economia privada já estão configurados jurìdicamente pelo Direito Privado. Assim

sendo, o Direito Tributário ao desejar atingir as relações ou fenômenos da economia privada, muitas vêzes os arrola pelo *nomen juris*, isto é, pelo nome já dado àquela relação ou fenômeno pelo Direito Privado. Assim, por exemplo, para tributar uma transferência de mercadoria que um comerciante faz a outro mediante um preço, a lei fiscal cita o *nomen juris* "compra e venda". Nesse caso o Direito Tributário aceita para seus próprios fins o instituto da "compra e venda" tal como está configurado, disciplinado, no Direito Privado. Em tais hipóteses, a relação entre um e outro ramo é estreita, pois o aplicador da lei tributária vai se socorrer do Direito Privado para estudar e compreender o instituto invocado pelo Direito Tributário.

Outras vêzes, o Direito Tributário indica categorias do Direito Privado apenas como modêlo, apenas por uma certa imitação, estabelecendo modificações para fins tributários, tornando-o um instituto de configuração mista. Nesses casos o intérprete terá que ir ao Direito Privado encontrar a compreensão original do instituto e acrescentar as correções do Direito Tributário. Nesse particular é preciso sempre lembrar que estando a própria lei tributária submetida às limitações constitucionais, não poderá o Direito Tributário, no intuito de alcançar uma categoria, operar modificação que acarrete inconstitucionalidade. Assim, por exemplo, a Constituição autoriza aos Estados cobrar o impôsto de transmissão de propriedade "inter vivos". Não poderá o Estado Membro, na sua lei tributária, ampliar o conceito de *propriedade* para efeito fiscal e isso porque a Constituição ao mencionar a categoria jurídica "propriedade", a mencionou tal como configurada no Direito Civil, pois a Constituição também citou o *nomen juris*, isto é, o instituto "propriedade", tal como configurado pelo Direito Civil.

Como exemplo de assemelhação de instituto, podemos citar o previsto no regulamento do impôsto de renda, quando após arrolar pelo "nomen juris" as "*pessoas jurídicas*" estabelece: "Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito dêste regulamento, as firmas individuais" (§ 1.º do art. 27).

As firmas individuais, no Direito Privado são pessoas físicas, o Direito Comercial as admite como um só sujeito de direitos e obrigações na pessoa do titular da firma. Entretanto, a lei fiscal, nesse caso, faz para efeitos fiscais uma alteração no instituto da personalidade: e numa firma individual iremos encontrar *dois contribuintes*: um representado pela firma individuais como *emprêsa* e será então para a lei fiscal *equiparada à pessoa jurídica* e outro contribuinte será a *pessoa física* do titular.

As relações do Direito Tributário com o Direito Privado (Direito Civil e Direito Comercial) são, pois, das mais intensas e estreitas e isso porque, como vimos, o Direito Privado é de elaboração anterior, e "regula os direitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações" (art. 1.º do Cód. Civil). Por sua vez, o Direito Tributário é de elaboração mais recente e regula o tributo que incide sôbre grande parte do campo já disciplinado pelo Direito Privado. Ora, tendo o Direito Privado, na sua função normativa, já categorizado essas relações, não haveria o Direito Tributário de criar categorias jurídicas em todos aquêles casos em que pudesse se servir do mesmo perfil traçado pelo Direito Privado. Sòmente nos casos em que os institutos não lhe sirvam ou naqueles em que vá além o Direito Tributário, é que êste precisa elaborar. Assim sendo, as relações entre êsses ramos são muito intensas e estreitas.