PODER TRIBUTÁRIO: CONCEITO E AUTONOMIA

RUI BARBOSA NOGUEIRA

Professor de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

SUMÁRIO: *Fixação, conceito, manifestação e contrôle do Poder Tributário — Autonomia — A elaboração jurídico-tributária — Relação com outros ramos do direito — Conclusão.*

I

* No Estado de direito, o Poder Constituinte, ao elaborar a Constituição, estatuto supremo da orgânica estatal, fixa os podêres que cabem ao Estado. Entre êstes, um dos mais relevantes, é o poder de tributar, pelo qual o poder público pode exigir das pessoas juridicamente a êle subordinadas, uma parcela de sua riqueza, para concorrer aos gastos públicos.

As receitas públicas podem se compor de rendas não tributárias, também chamadas originárias, decorrentes de atividades econômico-privadas do Estado, de empréstimos, etc., mas sobretudo elas se baseiam hoje nas chamadas rendas derivadas ou receitas tributárias. Por isso mesmo modernamente se fala em *Estado tributário,* porque predomina na atividade financeira do Estado o fenômeno da tributação. Mesmo do ponto de vista do indivíduo, o fenômeno tributário é hoje da maior relevância, pois quer através de tributos diretos ou indiretos, pràticamente não existe quem não seja contribuinte ou não esteja sujeito a colaboração, fiscalização ou outra prestação fiscal, de modo que o poder tributário do Estado é um dos podêres estatais mais presente na vida do homem atual. Assim, pela expressão "poder tributário" devemos entender o exercício do poder geral do Estado, aplicado no campo da imposição.

Vamos, pois, examinar sucintamente e pôr em destaque, quais as peculiaridades da *manifestação* dêsse poder do Estado — o poder de tributar.

A entidade de direito público investida do direito de tributar tem a *faculdade* inerente a êsse poder, de arrecadar das pessoas a êle submetidas, *se necessário coativamente,* as prestações chamadas impostos, taxas ou contribuições.

* N. Red. Primeira aula do Curso de Direito Tributário (Extensão Universitária) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, promovido pelo Instituto de Direito Público e Reitoria da Universidade, proferida em 1965.

O exercício dêsse direito pressupõe a *vontade* de imposição do ente público titular dêsse poder. Logo, é relevante examinarmos como se manifesta essa vontade. Ora, uma das missões mais importantes do Estado, no campo da sua soberania, é servir à justiça e assim também o exercício do poder tributário precisa atuar no sentido de uma tributação justa.

No Estado de direito é um pressuposto da justiça fiscal a *legalidade* da tributação e por isso mesmo a sua execução deve ser obtida na conformidade da lei. Mas como se forma e como se executa essa lei?

A lei tributária se forma pela expressão da manifestação de vontade do ente titular do poder tributário. Mas se essa vontade é expressa na lei tributária, também é fundamental que esta seja cumprida tão inteiramente como nela se contém, não apenas para satisfazer o direito do Estado credor, mas também para assegurar o importante princípio da igualdade entre os contribuintes.

Vejamos portanto, mais em detalhe, como é feita essa exteriorização da vontade e a mecânica da sua execução: Em primeiro lugar, fazendo uso de seu poder de tributar, o Estado emana formalmente a *lei material tributária* que é aquela descritiva do fato que, uma vez realizado, dá nascimento ao crédito tributário do Estado. Em outras palavras: o Estado legislador descreve por meio da lei e *como manifestação de sua vontade*, o fato gerador tributário. Neste momento temos a vontade exteriorizada ou manifestada, *abstratamente*, na lei.

Quando, porém, o evento descrito na lei, ocorrer na prática, o Estado precisa agir para poder obter da pessoa sujeita ao poder tributário e relacionada com a ocorrência, a pretensão que a lei confere a êle Estado.

Neste segundo momento o Estado tem de manifestar-se por meio de atividade administrativa: o lançamento. Êste pode ser efetuado com ou sem a colaboração do contribuinte.

Convém observar que entre a primeira manifestação de vontade do Estado, perpetuada na lei, *in abstrato* e a segunda representada pelo mecanismo da atividade administrativa, há um espaço que só é preenchido pela vontade do próprio contribuinte: o da *"realização do fato gerador"*.

É, por assim dizer, o contribuinte que, ao ensejar na prática ou *in concreto* o aparecimento do fato econômico de relevância jurídico-tributária (fato gerador), dá a partida na máquina do lançamento. Portanto, não é apenas a lei *in abstrato* que por si só dá nascimento ao direito ou crédito tributário do Estado suscetível de execução, mas é preciso que ocorra um evento da vida econômica já prèviamente descrito na lei como "fato gerador jurídico tributário".

Se o contribuinte não der ensejo à realização do fato gerador, isto é, se êle não causar o fato, ato ou situação, não ocorrerá a incidência.

Havendo a realização do "fato gerador" e exercida a atividade administrativa do lançamento, desde que o contribuinte satisfaça a obrigação, estará esta extinta. Entretanto, se não satisfeita a prestação porque o contribuinte se omite ou contesta a pretensão, ou reclama contra o pagamento indevido, de outro lado estando o poder tributário,

no Estado de direito, submetido às garantias jurídicas, êsse poder terá a sua legitimidade contrastada através do Poder Judiciário.

Esta observação serve para mostrar, cientificamente e também sob o ponto de vista didático ou metodológico, como se pode apurar nitidamente o *exercício do poder tributário* em cada atividade estatal. Assim temos as três funções estatais do ponto de vista tributário :

Legislativa, criadora *in abstrato* do *fato gerador* jurídico tributário (lei material) e das obrigações accessórias (lei formal);

Executiva, que investiga, apura e liquida o crédito tributário arrecadando-o administrativamente ou preparando a execução forçada ou possibilitando o contrôle judiciário, inclusive em relação às obrigações accessórias;

Judiciária, que processa por meio da execução forçada a obrigação tributária (executivo fiscal) e nesta ação proponível pela Fazenda como nas demais proponíveis pelo contribuinte contrasta a legalidade da obrigação tributária principal, ou accessória, pôsto que nos têrmos do § 4º do art. 141 da Constituição "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual".

II

Especialmente do ponto de vista didático entendemos que quando se pede num programa o conceito, ou mais determinadamente como no caso, o conceito do Direito tributário, não se deve apenas sintetizar o conceito numa definição mnemônica, que realmente tem a sua utilidade, porém, muito mais adequadamente, deve-se primeiro desenvolver o conceito da matéria. Ora, como vimos acima, o Estado pode, pelo seu poder tributário, exigir dos que estão a êle juridicamente subordinados, uma parte de seus bens, para fins públicos. Entretanto, poderia mesmo nesse sentido o Estado fazer exigências arbitrárias, isto é, impor sôbre as mesmas classes tributos diferentes, exigindo de A e não de B, ou ainda empregando meios arbitrários nessa exigência ? Evidentemente não. Se o Estado pudesse tributar arbitràriamente, não se poderia falar em um *Direito* tributário. É exatamente neste particular que se caracteriza o Direito Tributário.

O exercício do poder tributário, no Estado de direito está limitado por *normas*. O Estado tem direito às prestações tributárias nos têrmos do Direito, como também só nos têrmos do Direito está o contribuinte a elas obrigado.

"O que o contribuinte deve prestar ao Estado deve ser determinado pelo ordenamento jurídico, pelo direito objetivo. O agravamento do indivíduo além dêsses limites não se enquadra mais no Direito, mas deve ser considerado como uma injustiça inflingida ao contribuinte".[1]

Precisamente por serem as relações entre fisco e contribuinte disciplinadas pela lei é que essas relações passam a ser relações jurídicas. Não há, como se admitia antigamente, antes de entrar para o direito público a concepção do Estado de direito, uma re-

1) Cf. Sarvey, *Das öffentliche Recht und die Verwaltungsrechtspflege,* Tübingen, 1880 — O Direito Público e a Justiça Administrativa.

lação de fôrça ou poder entre a Fazenda e o contribuinte, mas sim uma relação jurídica, isto é, os direitos e obrigações recíprocos são prefixados pela norma jurídica. Daí temos que o poder tributário é um poder jurídico, e não um poder arbitrário.

O Direito Tributário disciplina todo o fenômeno da tributação do ponto de vista normativo ou jurídico. Foi sobretudo através dos estudos de Ciências das Finanças que os tributos alcançaram tratamento científico. Entretanto, a Ciência das Finanças estuda os tributos mais como fenômenos financeiros de efeitos econômicos, faz a exposição histórico-descritiva dos tributos e enfim os estuda também dentro da política tributária mas não interfere na disciplina normativa dos tributos, isto é, a Ciência das Finanças não regula os tributos.

Ao contrário, a ciência do Direito Tributário, como vimos, preocupa-se com os tributos enquanto institutos jurídicos. Assim, o Direito tributário como ciência promove a elaboração das instituições jurídico-tributárias, estuda não apenas a estrutura jurídica dêsses institutos, como investiga a posição de cada um no *ordenamento* tributário e procura fixar o significado e alcance jurídico das suas manifestações na vida humana.

Para facilidade didática podemos resumir : O Direito Tributário é a disciplina jurídica da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

III

Foi especialmente depois da guerra de 1914-1918 que o Direito Tributário alcançou a situação de disciplina autônoma, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestàvelmente possui.

A grande elaboração sistemática coube sobretudo aos escritores alemães e para isso também foi relevante a instituição da Côrte Financeira da Alemanha (*Reichsfinanzhof*) que, como órgão altamente especializado, tem produzido até hoje (atualmente com a denominação de Côrte Financeira Federal *Bundesfinanzhof*) grande trabalho jurisprudencial, mas ainda a promulgação naquele país do famoso Código Tributário Nacional (*Reichsabgabenordnung*) que é, sem dúvida, no gênero, o mais perfeito diploma tributário já elaborado.[2]

A elaboração jurídico-tributária chegou a tal ponto que já contamos com inúmeros trabalhos até sôbre a evolução dos sistemas tributários nacionais e dos tratados e acôrdos entre países, expostos por órgãos internacionais como a ONU, a I.F.A. e outros.

---

2) Referimo-nos à *Reichsabgabenordnung* no seu texto original, elaborado sob a democrática Constituição de Weimar, com base no projeto do grande jurista do Direito Tributário, Enno Becker, e antes de qualquer modificação por ideologias políticas. Atualmente vige o texto escoimado das alterações ideológicas.

O Dr. Souza Diniz fêz uma tradução para o português, dêsse Código e suas últimas modificações, que tivemos a honra de prefaciar e está sendo impresso por Edições Financeiras, Rio de Janeiro.

A I.F.A. — International Fiscal Association — com sede em Haia, promove ainda congressos anuais de Direito Tributário, cujos relatórios têm sido publicados, com resumos em vários idiomas. [3] Também edita uma revista bimensal, [4] que além de trabalhos doutrinários, legislação e jurisprudência, divulga a bibliografia tributária surgida nos diferentes países.

No Brasil temos o Instituto Brasileiro de Direito Financeiro filiado à I.F.A.

Ainda com sede permanente em Montevidéu temos o "Instituto Latino Americano de Derecho Tributário", que no ano de 1962 realizou as 3ªs Jornadas de Direito Tributário em São Paulo.

Também Faculdades de Direito há, como a Harvard Law School nos EE.UU., que mantêm não apenas o estudo sôbre tributação mas até desenvolve um *International Program in Taxation* e está publicando a *World Tax Series* com um volume sôbre a tributação nacional de cada país.

A França, acompanhando a evolução do Direito Fiscal ou Tributário, abandonou a sua antiga posição que era de lecionar *Science et Législation Financières* e pela reforma de 1954, no currículo de *Licence* acrescentou e separou: no 2º ano *Institutions Financières*, no 3º *Science et Technique Fiscales*, no 4º ano *Economie Financière*, tal a importância de que se reveste o fenômeno financeiro, especialmente no seu aspecto fiscal ou tributário e pela lei de 10 de julho de 1962 fêz nova reforma. [5]

Na Itália há cadeiras de *Diritto Finanziario* e *Scienza delle Finanze*, mas há faculdades que já destacaram e lecionam *Diritto Tributário*, sendo certo que na Alemanha há cadeiras específicas de *Steuerrecht*, (Direito Tributário) e de *Bilanzsteuerrecht* (Direito Tributário sôbre o Balanço ou Balanço Fiscal).

É preciso entretanto não nos esquecermos de que estamos falando do Direito Tributário como um *ramo* científico autônomo e que, portanto, êle pertence à unidade do Direito.

Não há dúvida que o Direito Tributário é uma parte do Direito Financeiro, que por sua vez pertence ao Direito Administrativo, como êste, de modo geral, ao Direito Constitucional.

A atividade financeira do Estado é estudada pela Ciência das Finanças do ponto de vista especulativo, mas quando a atividade financeira é reduzida à categoria jurídica ou submetida à metodologia da Ciência Jurídica, assume o aspecto de Direito Financeiro: é uma ciência jurídica.

Assim o Direito Financeiro abrange tudo quanto na vida financeira do Estado seja suscetível de *consideração jurídica*.

---

3) *Cahiers de Droit Fiscal International* (Studies on International Fiscal Law) que já publicou até o volume 49B, de 1964.

4) *Bulletin for International Fiscal Documentation — Bulletin de Documentacion Fiscale Internationale*, Amsterdam, órgão oficial da I.F.A.

5) Cr. Maurice Duverger, *Finances Publiques, Presses Universitaires de France*, 1963, pág. 8.

O Direito Financeiro é, pois, o ordenamento jurídico total das atividades financeiras do Estado, as quais compreendem a receita, a despesa, o crédito e o orçamento públicos.

Mas é exatamente o seu ramo que disciplina juridicamente *a receita*, denominado *Direito Tributário*, que mais interfere na vida social. Precisamente nesse sentido ressalta o Prof. Mario Pugliese que o "Direito Tributário constitui a parte mais importante do Direito Financeiro, por ter como objeto o estudo de tôdas as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do fenômeno da tributação, com o qual se ligam interêsses essenciais do Estado e dos cidadãos.[6]

A importância cada vez maior do Direito Tributário está na ordem direta da contínua ampliação do campo de ação do Estado moderno, pois com o alargamento incessante das funções do Estado, conseqüentemente vão crescendo as tributações.

Mas além do contínuo aumento das exigências de receitas tributárias é muito importante verificar-se que cada dia mais o poder público lança mãos dos tributos, não apenas com objetivos arrecadatórios, mas também como *instrumento regulatório* e então temos que acrescentar mais um extenso capítulo, que é o da extrafiscalidade — o dos chamados impostos extrafiscais[7] (*police power taxes — Ordnungsteuern*).

Isto tudo vem exigindo maior elaboração do Direito Tributário, não apenas como instrumento de técnica tributária, mas especialmente na sua fisionomia jurídico-científica de disciplina que é dos direitos e das obrigações entre o Estado como fisco e os cidadãos como contribuintes, na preservação das garantias tributárias recíprocas. Daí o seu grande desenvolvimento de conteúdo e de forma e cada vez mais, dentro do Estado de Direito democrático, em constante paralelo com o constitucionalismo.

Exatamente por se ter em vista êsse elevado grau de importância do Direito Tributário é que surge a cogitação de ser estudado de modo especial ou como um ramo autônomo.

Quais serão os motivos que autorizam o estudo como ramo jurídico autônomo? No campo das ciências jurídicas, como aliás em todos os domínios científicos, tem-se mesmo verificado uma contínua formação de novas disciplinas, verdadeiras especializações, ora por motivo de ordem científica, ora por motivo de ordem didática.

Tôda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autônomamente, por necessidade científica, por *diferenciação de princípios*, é que podemos realmente falar de uma disciplina nova, porque existe uma *matéria* a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regido por princípios diferentes dos prin-

---

6) Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero, Derecho Tributario*, trad. José Silva, ed. Fondo de Cultura Economica, México, pág. 18.

7) Veja-se o caso, entre nós, da Reforma Agrária, *por meio do Impôsto Territorial Rural*. O Estado de São Paulo nesse sentido promulgou a Lei 5.994, de 30-12-1960 e a regulamentou pelo Decreto 38.328 de 14-4-1961. A alteração da discriminação constitucional das rendas tributárias que pela Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-61, passou êsse impôsto aos municípios, tornou sem efeito a reforma paulista, entretanto a emenda constitucional nº 10, modificando novamente a competência para decretar impôsto sôbre a propriedade territorial rural (art. 15, VII), permitiu à União que pela Lei 4.504, de 30-11-64 dispusesse nesse sentido sôbre a tributação da terra — Vide Impôsto Territorial Rural e de Renda — arts. 47 a 53.

cípios que regulam outros sistemas de normas. Isto já ocorreu com o Direito Constitucional; o Direito Administrativo; o Direito Financeiro; o Direito Penal; o Direito do Trabalho, enfim com os vários ramos do Direito.

Para mais fácil compreensão fixemos bem, neste momento, o que significam "princípios" no campo das ciências:

"Chamamos genèricamente "princípios" de uma ciência ao conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado. *Princípio*, neste sentido, e *principal* despertam sobretudo a idéia do que é primeiro em importância, e na ordem do assentimento, do que é "fundamental". [8]

Ora, todos os ramos jurídicos têm um certo número de *princípios específicos*, só aplicáveis dentro dêle, de tal forma que a aplicação de um princípio específico de um ramo dentro de outro implicaria em soluções errôneas.

Já a separação por motivo didático não pode ser considerada verdadeira autonomia porque ela não é feita em razão de princípios específicos, ou melhor, de diferenciação de princípios.

Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, direito das obrigações, direito das sucessões dentro do Direito Civil é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos êles regidos pelos mesmos princípios do Direito Civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil. O direito de família, o direito das coisas, o direito das obrigações e o direito das sucessões são apenas divisões metodológicas ou didáticas dentro do Direito Civil.

Nessa mesma ordem de idéias temos que o Direito Financeiro, por ter princípios específicos, constitui um ramo jurídico didàticamente autônomo do Direito Administrativo e do Direito Constitucional, mas cientificamente autônomo dos demais ramos. [9]

Assim também o Direito Tributário é didàticamente autônomo do Direito Financeiro, do Direito Administrativo, do Direito Constitucional, mas cientificamente autônomo dos demais ramos.

IV

Em primeiro lugar, estão na Constituição os princípios básicos da tributação, mas é sobretudo aí que vamos encontrar a disciplina do poder 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 a livre iniciativa. O poder tributário não poderá impedir essa garantia, antes deverá ser exercido em harmonia com êsse princípio.

8) *Vocabulaire Technique et Critique de La Philosophie* par André Lalande, 8ª edição, Paris, 1960, pág. 828.

9) George Ripert, *Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno*, trad. de G. de Azevedo, págs. 284-285.

Assim a garantia constitucional da 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.

Foi pelo princípio da especialização que do Direito Administrativo 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.

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

Na tela judiciária o procedimento fiscal é regido pelo Direito Processual, pois a própria lei do executivo fiscal é quase totalmente de Direito Processual. Na tela administrativa existe uma regulamentação dos procedimentos, regulamentação essa que é inspirada e se harmoniza mesmo com muitos institutos do Direito Processual. [10]

O próprio Direito Penal configura delitos de ordem tributária. Assim, por exemplo, ao dispor sôbre o crime de *excesso de exação*, reza o Código Penal:

"Art. 316...

§ 1º Se o funcionário exige impôsto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza.

Pena — detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, de um conto a dez contos de réis".

Êsse delito é figura do Direito Penal, mas aqui entram em relação o Direito Penal e o Direito Tributário, porque o próprio Direito Tributário irá fornecer conceitos como o de impôsto, taxa ou emolumento a que o Direito Penal se reporta sem defini-los, porque são figuras do Direito Tributário.

Podemos lembrar que o próprio Direito Tributário contém sanções ou penalidades próprias que formam o chamado Direito Tributário Penal, enquanto o Direito Penal Tributário contém as normas que configuram e sancionam as contravenções e os delitos fiscais e estão na lei das contravenções Penais e no Código Penal.

As sanções mais usuais do Direito Tributário são constituídas por multas pecuniárias, previstas nas próprias leis tributárias. Embora as penalidades das leis fiscais não

---

10) Haja vista o Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário, de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto e publicado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda — *O Processo Tributário*, 1964.

tenham a natureza da pena criminal, sendo antes de natureza mista — reparação e punição — certos princípios do Direito Penal são aceitos pelo Direito Tributário, como por exemplo, o da retroatividade da lei mais benigna (*lex mitior*). Assim como em Direito Penal vige o princípio do *nullum crimen sine lege*, partindo do preceito constitucional de que a obrigação fiscal é *ex lege*, em Direito Tributário vige o aforisma *nullus sensus sine lege*, ou *nullum tributum sine lege* [11] pois realmente não pode haver lançamento do impôsto se a lei não criou o tributo e prèviamente aprovou o orçamento.

Neste ramo vamos encontrar especialmente os tratados internacionais que os Estados fazem, geralmente em matéria de tributos alfandegários, ou então especialmente em matéria de impôsto de renda e de herança, para evitar a bitributação internacional que pode ocorrer em relação a indivíduos de um país que tenham domicílio, propriedade ou negócio no outro.

No *Tratatto di Diritto Internazionale* dirigido por Fedozzi e Santi Romano, temos até o volume de autoria de Udina sôbre *Il Direito Internazionale Tributário*, [12] onde são examinadas as relações, como tôda a especificidade dêste ramo do Direito Tributário. A bibliografia do Direito Tributário Internacional é ampla, sobretudo em língua alemã. [13]

O tributo incide sempre sôbre fenômenos ou relações da *econômia privada* (patrimônio — renda — transferência).

1) Muitos dêsses fenômenos e relações da econômia privada já estão configurados, juridicamente, pelo Direito Privado. Assim sendo, para atingir as relações ou fenômenos da econômia privada às vêzes o Direito Tributário os arrola pelo seu *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 mediante um preço, a lei fiscal cita o *nomen juris* "compra e venda". Nesse caso o Direito Tributário toma 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 deverá socorrer-se do Direito Privado para estudar e compreender o instituto aceito pelo Direito Tributário.

2) Quantas vêzes o Direito Tributário indica categorias do Direito Privado apenas como modêlo, apenas por uma certa imitação, estabelecendo modificações *para fins tributários*, tornando-a um instituto de configuração mista. Nestes casos, o intérprete terá que ir ao Direito Privado encontrar a compreensão original do instituto e acrescentar as

---

11) *"Jede Steuereinhebung, steht unter dem Verbehalt das Gesetzes, so dass man den bekannten Grundsatz des Strafrechts dahingehend abwandein kann, dass in Steuerrecht der Satz gilt: nullum tributum sine lege"*. Qualquer exigência do impôsto está sob a *reserva da lei* ou princípio de *legalidade*, donde o conhecido princípio do Direito Penal poder ser mudado e vigorar no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Prof. Armin Spitaler, em *Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen*, vol. II, comentário 4 ao § 204 da AO.

12) Manlio Udina, *Il Diritto Internazionale Tributario*, vol. X, do citado Tratado, edição "Cedam", Padova, 1949.

13) Haja vista a bibliografia contida no comentário ao § 9 da *Steueranpassungsgesetz*, pág. 1 da AO — Kommentar, cit.

correções do Direito Tributário. Neste 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 Municípios cobrarem o impôsto de transmissão de propriedade *inter vivos*. Não poderá o Município, 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" que já está regulado pelo Direito Civil, legislado pela União. O Município não tem competência para alterar uma categoria de Direito Civil, sôbre cuja competência para legislar é da *União* (Constituição, art. 5º — Compete à União: XV — Legislar sôbre : a) direito civil).

3) Como exemplo de reelaboração de instituto, podemos citar o previsto na legislação do Impôsto de Renda, quando após arrolar pelo *nomem juris* as "pessoas jurídicas", estabelece:

"Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito dêste regulamento, as firmas individuais" (§ 1º do artigo 27 do Decreto-lei 5.844).

e a lei 4.506, de 30-11-64, dispõe ainda no art. 41:

"§ 1º São emprêsas individuais para os efeitos desta lei:

a) as firmas individuais

b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive :

1 — a compra e venda habitual de imóveis;

2 — a construção de prédio para revenda, ou a incorporação de prédios em condomínio:

3— a organização de loteamento de terrenos para a venda a prestações, com ou sem construção.

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

Esta hipótese mostra bem claramente a autonomia em razão de categorias jurídicas próprias ou diferenciadas.

Neste caso o Direito Tributário encontrou já elaborado pelo Direito Privado o conceito da personalidade jurídica, mas verificou que a construção, em relação à firma individual, não servia aos *fins da tributação*, e por quê? — porque, enquanto a firma individual, no campo do Direito Comercial, nada mais é do que o próprio titular da firma,

sujeito único de direitos e obrigações, e portanto *juridicamente uma unidade*, no campo da tributação do impôsto de renda a firma individual representa uma emprêsa com *individualidade econômica distinta*, sujeita a uma série de obrigações próprias das emprêsas e a um tipo de lançamento diferenciado, (isto é, sôbre o resultado de suas operações, apurado através determinada escrituração) e concomitantemente subsiste a pessoa física do titular, sujeito de obrigações e direitos comuns às pessoas físicas, indo declarar os lucros recebidos da emprêsa em sua declaração de pessoa física, para serem somados aos rendimentos de outras origens e pagar o impôsto em razão do montante (impôsto progressivo), enquanto o impôsto proporcional que é cobrado das pessoas jurídicas será arrecadado igualmente dessas pessoas como *emprêsa*, que também são.

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. 1º do Código Civil).

Por sua vez, o Direito Tributário é de elaboração mais recente e *regula a tributação* que incide sôbre grande parte do campo já coberto 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 da finalidade visada pelo Direito Tributário, é que êste precisa elaborar. Assim sendo, as relações entre êsses ramos são muito intensas, ocorrendo uma verdadeira interligação.[14]

---

14) Sôbre êste tema das relações do Direito Tributário com o Direito Privado, pode-se ler como precursora e com proveito ainda hoje, a obra do jurista austriaco, von Myrbach Rheinfeld traduzida para o francês por Leclercq — *Précis de Droit Financier*, Paris, 1910, § 5º, pág. 17 e seguintes. Com mais atualidade a obra do jurista suiço Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 2ª ed., Zurique, 1951, pág. 20 e segs., ou na tradução italiana de Francesco Forte — *Sistema di Diritto Delle Imposte*, Milão, 1954, pág. 22 e segs. Ainda, na Alemanha, no notável comentário ao Código Tributário Nacional já citado: "Conceitos do Direito no Direito Tributário (*Rechtshesriffe im Steuerrecht)* Anm. 7, § 1º StAnpG.