DOUTRINA

OS TRIBUTOS NO QUADRO DO DIREITO

JOSÉ AFONSO DA SILVA*

Sumário: I. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO. 1. As atividades estatais e seus custos. 2. O poder do Estado para exigir contribuições. 3. Conceito jurídico de tributo. II. LEGALIDADE DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO. 4. Os tributos como objeto do direito. 5. O princípio da legalidade tributária. 6. O Estado legislador e o Estado fisco. 7. Relação jurídica tributária. 8. Direito tributário e sua natureza. III. RELAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM AS DEMAIS DISCIPLINAS JURÍDICAS. 9. Autonomia do direito tributário. 10. Relações do direito tributário com outros ramos do direito público. 11. Relações do direito tributário com os ramos do direito privado. 12. Normas do direito positivo sobre as relações do direito tributário com outras disciplinas jurídicas. IV. CONCLUSÕES.

I. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

1. *As atividades estatais e seus custos*

O Estado surgiu e se firmou historicamente para executar atividades destinadas a satisfazer necessidades públicas. Para cumprir esses e outros fins fundamentais, ele fornece *serviços públicos gerais,* tais como os de defesa nacional, justiça e segurança, e *serviços públicos especiais,* como instrução pública, serviços de correio, previdência social, etc.

* Professor titular na Faculdade de Direito da USP.

Essas atividades importam em despesas, que requerem recursos financeiros para sua cobertura, daí ter-se desenvolvido uma atividade estatal especialmente destinada à obtenção de recursos monetários e sua aplicação no pagamento de indivíduos e coisas utilizadas na criação e manutenção dos vários serviços públicos.[1] Essa atividade, denominada financeira, decorre da própria supremacia do Estado, para constranger, direta ou indiretamente, as pessoas submetidas à sua soberania, a fim de fornecer-lhe as somas necessárias.

Tais somas provêm basicamente de contribuições compulsórias impostas aos indivíduos ou grupos sociais, nos termos da lei, constituindo os *tributos,* cuja origem, como nota Schmölders, é tão antiga como a sociedade humana, pois "sempre que existam comunidades que hajam de satisfazer necessidades próprias, existirão também métodos para fazer com que seus membros prestem sua contribuição material para a satisfação dessas necessidades comuns".[2]

2. *O poder do Estado para exigir contribuições*

O Estado, pois, desde os primórdios de sua formação, arrecada contribuições de seus súditos. É certo que não se configurava ainda um sistema coordenado destinado à obtenção de recursos financeiros para atender suas finalidades básicas. Muitas vezes esses recursos provinham de doações ou contribuições voluntárias, ou do patrimônio privado do monarca. Mas já nas monarquias absolutas do antigo Oriente, premidas pelas necessidades de guerra, começara a desenvolver-se uma atividade financeira estatal destinada a arrecadar e gerir contribuições forçosas.

Roma, especialmente, mas também outros povos da antigüidade clássica, adotaram uma política financeira de exploração fiscal dos territórios conquistados e dos povos submetidos, oferecendo exemplo típico de uma economia fundada em contribuições estáveis sobre os povos vencidos. Forma-se, então, um sistema de receitas parasitárias, como reparação de guerra que, muitas vezes, era feita exatamente para arrecadar o *tributum,* que era justificado moralmente pelos danos que o vencedor sofrera. O *tributum,* no entanto, era contribuição esporádica para os cidadãos romanos. Mas, aos pou-

1 Baleeiro, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças.* 8. ed. Rio, Forense, 1972. p. 18.

2 Schmölders, Günter. *Teoría general del impuesto.* Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 3. trad. Luis A. Martín Merino.

cos, ele vai se tornando norma de arrecadação de contribuições, já que o Império Romano fora perdendo os territórios conquistados. Com Diocleciano, que imperou entre os anos 284 e 305, realiza-se uma reforma tributária com a qual surgira um imposto sobre produtos da terra, com alíquotas graduadas segundo as diferentes espécies de cultivo.[3]

Sobrevindo a Idade Média, com o feudalismo inicial, baseado numa economia natural, as receitas dos senhores provinham do sistema de vassalagem e da servidão, que deveria fornecer todos os recursos necessários, para que aqueles provessem à defesa do feudo.

Foi, no entanto, durante a Idade Média que o *tributo* principiara a deixar de ser contribuição arbitrária e parasitária, para transformar-se num elemento importante da luta pela democratização do Estado. Aí surge o primeiro imposto em sentido estrito, denominado *pedido,* e grava a propriedade de terras e edifícios. "Seu nome — observa Schmölders — é devido à petição do rei aos senhores e cidades, pedindo a concessão de impostos; sem embargo, não consegue que lhe outorguem o pedido senão os domínios e cidades imperiais, não os príncipes territoriais."[4] São as cidades que arrecadam os impostos, não funcionários imperiais, e elas é que entregam a soma outorgada ao rei.[5]

É importante sublinhar esse aspecto da evolução tributária, porque aí se observa fundamental transformação: o tributo já não é mais uma mera requisição, mas decorre de uma petição real que é atendida ou não. Verdade, porém, é que as cidades arrecadadoras o impõe aos contribuintes ainda por formas nem sempre juridicamente aceitáveis, segundo os padrões atuais. Mas, de qualquer forma, não é mais uma mera contribuição parasitária, porque a petição do rei traz a justificativa para o pedido de tributos. Um passo adiante nessa evolução, e o tributo se transformará em objeto de relações jurídicas entre Estado e contribuinte. Houve, certamente, muita luta para que isso acontecesse. Não é preciso recordar, a esse propósito, que a Revolução Americana teve origem na oposição das colônias inglesas contra a tributação arbitrária da metrópole, nem que a Inconfidência Mineira se instaurou com base no arbítrio confiscatório do fisco português.

[3] Id. ibid. p. 11.

[4] Op. cit. p. 13.

[5] Id. ibid. p. 13.

3. *Conceito jurídico de tributo*

Essa evolução insere o tributo nos quadros do direito, passando a ser ele não apenas um elemento de repercussão econômica, pelo qual se subtrai parte da economia privada para as despesas públicas, mas um elemento submetido aos limites e conceituações jurídicas, considerado, na doutrina em geral, como *uma prestação obrigatória, comumente em dinheiro, exigida pelo Estado em virtude de seu poder de império, e que dá lugar a relações de direito público.*[6] Nesse sentido jurídico, como se nota, o conceito de tributo não leva em conta nem sua finalidade nem sua repercussão econômica, temas que são da economia financeira, e não do direito tributário. Tal é, aliás, o sentido da definição legal de tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional: *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."*

A evolução importou também no surgimento de modalidades tributárias, de sorte que o termo *tributo* passou a ser gênero compreensível de *impostos, taxas* e *contribuições de melhoria, especiais* e *parafiscais,* segundo a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Imposto, segundo definição do art. 16 do CTN, é *o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Taxa, no sistema brasileiro, é tributo cobrado em razão do exercício do poder de polícia, ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Portanto, *é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação dependente de atividade estatal específica para com o contribuinte.*

Contribuição de melhoria é tributo arrecadado de proprietário de imóveis valorizados por obras públicas, e terá por limite total a despesa realizada e por limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. *É, por conseguinte, o tributo cuja obrigação*

[6] Fonrouge, Giuliani. *Derecho financiero.* 2. ed. Buenos Aires, Depalma, 1970. p. 267, v. 1; Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro.* 3. ed. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1971. p. 123; Ribeiro de Moraes, Bernardo. *Sistema tributário da constituição de 1969.* São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1973. p. 228, v. 1; Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1973. p. 25, 48, 125.

tem por fato gerador uma situação dependente da atividade estatal em relação ao contribuinte; fato gerador, que é, precisamente, a valorização do imóvel em decorrência da obra executada.

As demais contribuições, previstas no art. 21, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, inserem-se no conceito de *contribuições parafiscais,* tributos instituídos em favor de entidades diversas do Estado, e *contribuições especiais,* destinadas ao custeio de serviço e encargos provenientes da intervenção no domínio econômico (Constituição Federal, art. 163, parágrafo único). Como espécie tributária, a Constituição (art. 28, § 3º, e art. 21, § 2º, inciso II) incluiu o *empréstimo compulsório,* que só pode ser instituído pela União, nos casos especiais definidos em lei complementar (CTN, art. 15).

II. LEGALIDADE DO FENÔMENO TRIBUTÁRIO

4. *Os tributos como objeto do direito*

Cumpre notar que o enquadramento jurídico do tributo decorreu da transformação do Estado absoluto em Estado de Direito, cujo poder se exerce dentro de parâmetros estabelecidos pelas normas jurídicas. A institucionalização do poder, para usarmos uma terminologia de George Burdeau, e sua adaptação progressiva aos quadros jurídicos, segundo as aspirações da coletividade,[7] haveria de implicar correlativamente o enquadramento jurídico da atividade financeiro-tributária do Estado, como corolário de que toda atividade do Estado de Direito deve ser exercida segundo normas de direito.

Característica fundamental do Estado de Direito é, assim, sua sujeição ao império da lei, como expressão da vontade geral, e submissão dos atos não estritamente políticos ao Poder Judiciário independente.[8] Esse fenômeno, que deflui de vários mecanismos constitucionais modernos, é o que, em doutrina, se chama *princípio da legalidade,* princípio esse que, em sentido genérico, constitui uma garantia constitucional prevista no art. 153, § 2º, da Constituição Federal, segundo o qual *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

[7] *Droit constitutionnel et institutions politiques,* 12. ed. Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1966. p. 15.

[8] Díaz, Elías. *Estado de derecho y sociedad democrática.* Madri, Editorial Cuadernos para el Diálogo, 1973. p. 29.

5. *O princípio da legalidade tributária*

O fenômeno tributário, portanto, como atividade estatal, obedece aos princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades da administração. Subordina-se a uma legalidade específica, que se traduz no *princípio da reserva de lei,* como notam Narciso Amoros[9] e Gerd Willi Rotmann.[10] O princípio da reserva de lei é uma manifestação concreta do princípio da legalidade, como "corolário da administração vinculada, condicionando as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal, isto é, emanada do Poder Legislativo".[11] Essa legalidade específica constitui, entre nós, como entre outros povos, uma garantia constitucional do contribuinte. Constituíra mesmo uma das primeiras manifestações do Estado democrático moderno, se considerarmos suas raízes mais remotas na Carta Magna inglesa de 1215, com o triunfo ulterior do Parlamento, que avocou a si, entre outras, as atribuições de conceder tributos.

No Brasil, segundo o texto constitucional vigente, ele é redundantemente estabelecido. Primeiro, aparece como uma limitação ao poder de tributar no art. 19, inciso I, da Constituição Federal; depois, surge no art. 153, § 29, como garantia constitucional do indivíduo, os quais vedam *instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos na Constituição,* mas o segundo desses dispositivos acrescenta ainda que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas as tarifas alfandegárias e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados, e o imposto lançado por motivo de guerra. Assim, o princípio da estrita legalidade tributária é composto de dois princípios que se completam: *o da reserva de lei e o da anterioridade da lei tributária material,* que veio substituir o princípio ainda mais exigente que as constituições anteriores consagravam, qual seja o da *prévia autorização orçamentária do tributo,* para que pudesse ser cobrado em cada exercício.

Coube ao Código Tributário Nacional, como lei complementar, definir o conteúdo do princípio da reserva de lei em matéria tributária, ao declarar em seu art. 97, que somente a lei poderá estabelecer:

[9] *Derecho tributário.* Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1963. p. 123.

[10] O princípio da legalidade tributária. *Direito tributário.* 5. Coletânea. p. 153 e segs.

[11] Willi Rotmann, Gerd. Id. ibid. p. 154.

I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II — a majoração de tributos ou a sua redução, com ressalvas aí enumeradas para possibilitar alteração, por decreto, nos limites estabelecidos em lei, das alíquotas dos impostos de importação, exportação e produtos industrializados, por autorização da Constituição (art. 21, I, II e V);
III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo;
IV — a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;
VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Nesses termos, a idéia básica do princípio da legalidade tributária significa que não há tributo sem lei: *nullum tributum sine lege,* fundamento do direito tributário, por analogia com o *nullum crimine sine lege,* fundamento do direito penal.

Mas, o significado do princípio depende do conceito de lei, e para que ele se realize em sua inteireza, a *lei* há de ser tomada em seu sentido formal, como ato que emane do Poder Legislativo, e elaborado na conformidade do processo estabelecido na Constituição, para a formação das leis. É a lei como expressão da vontade geral, no sentido do art. 6º da Declaração dos Direitos de 1789, lei emanada dos representantes do povo.

Todavia, a Constituição vigente, abrindo exceção a essa concepção, autoriza o Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, a expedir *decretos-leis,* inclusive *sobre normas tributárias.* Contudo, a doutrina nacional vem sustentando a tese de que o decreto-lei não é meio idôneo para instituir ou aumentar tributos, como diz o Min. Aliomar Baleeiro,[12] ou, conforme a lição do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, aquele dispositivo daria ao presidente da República o poder de alterar a regulamentação de um tributo por meio de um decreto-lei, mas não o autoriza a criá-lo *ex-nihilo,* ou aumentar-lhe a alíquota.[13] Embora haja também abalizadas opiniões em contrário, cumpre dizer que a interpretação restritiva do campo do decreto-lei, como regra excepcional, parece ser a mais condizente com o princípio da estrita legalidade tributária. Mas é certo que o Poder Executivo tem-se valido dele para instituição e aumento de tributos, com freqüência, o que importa esvaziar o princípio da legalidade.

12 *Direito tributário brasileiro.* 6. ed. Rio e São Paulo, Forense, 1974. p. 359.
13 *Curso de direito constitucional.* 4. ed. São Paulo, Saraiva, 1973. p. 210.

6. *O Estado-legislador e o Estado-fisco*

À vista do princípio da legalidade tributária, o poder tributário deixou de ser uma força, para tornar-se num conceito submetido ao direito, com as restrições e limitações impostas pelo sistema constitucional. O Estado, como fisco — o Estado-fisco —, subordina-se ao Estado, como legislador — o Estado-legislador —, limitado por via da Constituição. Primeiro atua o Poder Legislativo, instituindo o tributo e dando-lhe configuração jurídica, nos termos das normas constitucionais e complementares, com o que nasce o direito do fisco à sua arrecadação, se ocorrerem os pressupostos de fato previstos na lei material tributária. De tudo isso, decorrem direitos e deveres de contribuinte, que lhe constitui um estatuto preestabelecido.

7. *Relação jurídica tributária*

Como se vê dessas idéias, a transformação do tributo em objeto do direito fez aparecer um complexo de normas jurídicas, reguladores da atividade do poder tributário relativamente as pessoas a ele abrigadas. Dessas normas, nascem, reciprocamente, entre o fisco e o contribuinte, direitos e deveres, que formam o conteúdo de uma relação jurídica, que é a *relação jurídica tributária.* Mas esta, como nota Giannini, não se esgota somente na obrigação de pagar e no correspondente direito de exigir determinada soma, quando se verificam os pressupostos de fato estabelecidos na lei tributária, mas manifesta-se numa série de outras obrigações e direitos da entidade pública como dos sujeitos a ela submetidos, tal como o lançamento e sua notificação, a obrigação de prestar declarações tributárias, etc;[14] enfim, prestações positivas ou negativas previstas na lei, conforme dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional, onde define a obrigação tributária principal e as obrigações acessórias.

8. *Direito tributário e sua natureza*

Com a evolução do tributo, foram-se constituindo normas específicas de direito, destinadas a regular, como vimos, as relações entre o poder fiscal e as pessoas a ele submetidas. O complexo dessas normas, destacadas por

[14] *Istituzioni di diritto tributario.* 9. ed. Milão, Dott. A. Giuffrè-Editore, 1965. p. 80.

último do direito financeiro geral, veio a formar um campo jurídico com objeto e princípio peculiares, que a doutrina passou a denominar *direito tributário,* de preferência, ou *direito fiscal.*

Hoje, já não se questiona sobre a natureza desse ramo do direito. É pacífica a doutrina em concebê-lo como *direito público, comum e obrigacional.* É *público,* quer pela sua formação histórica, destacado que fora do direito financeiro que, por sua vez, se desmembrara do direito administrativo, quer porque regula a atividade do poder político referente à arrecadação de tributos, ou ainda pela natureza pública do interesse juridicamente protegido. É *comum* porque nada tem de excepcional, como já se sustentara, visto que regula atividade normal do Estado. É *obrigacional,* porque tem por objeto obter o pagamento de tributos, vinculando dois sujeitos, o fisco e o contribuinte, numa relação de direito tributário.[15]

III. RELAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM AS DEMAIS DISCIPLINAS JURÍDICAS

9. *Autonomia do direito tributário*

O direito tributário, assim concebido, forma um ramo autônomo do direito, por elaborar princípios e conceitos próprios que dão origem a institutos a ele peculiares. Essa autonomia é geralmente admitida pela doutrina.

Trata-se, claro, de autonomia relativa, pois não é ele algo destacado e independente de outros ramos do direito, considerado como ciência. O direito, como tal, é uma unidade, ou um conhecimento unificado sobre uma realidade cultural com métodos e princípios independentes de outros conhecimentos que estudem o mesmo material. Por conseguinte, como acentua Berliri, o direito tributário, exatamente porque é direito, faz parte daquele *unicum* que constitui a ordem jurídica, pelo que, em relação aos outros ramos, só é cabível falar em autonomia didática e científica, quando justificada pela oportunidade de circunscrever o estudo de um grupo de normas que apresentem uma particular homogeneidade, seja relativo a seu objeto, seja

[15] Souza, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* 3. ed. Rio, Edições Financeiras, 1960. p. 31 e segs.

a alguns princípios fundamentais em que se inspiram.[16] Tais pressupostos da autonomia, sem sombra de dúvida, manifestam-se no direito tributário.

Sendo apenas um ramo da ciência jurídica, compreende-se que há de manter com os demais relações mais ou menos estreitas, consoante se trate de direito público ou de direito privado.

O estudo das relações do direito tributário com as demais disciplinas jurídicas reveste-se de grande importância, porque, sendo um ramo do direito de formação recente, já encontrara noutros certos princípios gerais e conceitos que pôde aceitar. Muitos institutos de outras disciplinas jurídicas são tomados pelo direito tributário, que os acolhe segundo elaboração já sedimentada. Tal fenômeno deve ser sempre lembrado pelo jurista tributário, especialmente para orientá-lo na interpretação e aplicação das normas tributárias, não sem certas cautelas que recordaremos depois.

10. *Relações de direito tributário com outros ramos do direito público*

Verificamos que o direito tributário é um ramo do direito público, inserindo-se, pois, nessa grande divisão do direito que, na evolução, fora dando origem a vários outros, que se foram desmembrando uns dos demais. Por isso mesmo, mantêm entre si relações íntimas.

Vejamos, em síntese, quais são as relações fundamentais do direito tributário com as disciplinas jurídicas do direito público:

a) em primeiro lugar, cabe destacar suas relações com o *direito constitucional.* Este é que informa e confere validade a todas as normas da ordem jurídica. Por isso, o direito tributário também encontra nele seu fundamento de validade. Além disso, na Constituição é que vamos encontrar a disciplina do poder de tributar e os princípios fundamentais da tributação, como o da legalidade, o da anterioridade da lei tributária, e demais princípios limitadores do poder de tributar. Basta lembrar que a Constituição é que outorga competência para a instituição de tributos, restringindo-os a impostos, taxas e contribuições de melhoria parafiscais e especiais. Enfim, é ela que disciplina o sistema tributário nacional (arts. 18 a 26);

b) com o *direito administrativo,* o direito tributário mantém relações íntimas. Aquele é que regula as atividades dos órgãos da administração, in-

[16] *Corso istituzionale di diritto tributario.* Milão, Dott. A. Giuffrè-Editore, 1955. p. 4.

cluindo-se os da administração tributária. Os funcionários do fisco têm sua conduta disciplinada pelo direito administrativo, mas certos aspectos são regulamentados pela legislação tributária. Assim é que o Código Tributário Nacional traz um título dedicado à administração tributária, cuidando de assuntos típicos de direito administrativo, como a disciplina da competência e poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização tributária, a inscrição da dívida ativa, e a expedição de certidões negativas. Cabe, aliás, recordar que o lançamento, que é um dos institutos mais relevantes em matéria fiscal, é concebido como procedimento administrativo, sujeito, portanto, a regras de direito administrativo;

c) com o *direito financeiro,* o direito tributário está em relação como a parte o está para com todo de que se vai desmembrando. De fato, foi daquele ramo do direito que se destacara este. Ambos cuidam de regular a atividade financeira do Estado, embora já se delineie com relativa precisão o campo de cada um;

d) com o *direito internacional público,* o direito tributário tem vários contatos, sendo suficiente lembrar que o direito internacional regula também relações de comércio entre as nações, e esse comércio é objeto de tributação. As tarifas aduaneiras são sempre objeto de tratados e convenções internacionais. Problemas dos mais agitados hoje, relativos às relações do direito tributário com o direito internacional, é o da dupla imposição, que se verifica no campo internacional, quando o objeto da tributação, especialmente a renda ou o capital, cai sob a jurisdição de mais de uma autoridade tributária de Estados diferentes. Assim, por exemplo, quando uma renda é auferida no estrangeiro por um residente no país pode estar sujeita ao imposto de renda do país estrangeiro, de onde a renda se origina, e do país da residência, onde ela ingressa. Situações como essas formam objeto dos Acordos de Dupla Imposição, celebrados entre cerca de 70 países, em 1945;[17]

e) com o *direito penal,* o direito tributário relaciona-se no sentido de que, primeiramente, aquele pode ter como objeto de proteção normas deste. Há um conjunto de sanções penais que decorrem de crimes praticados com infringências de normas tributárias, como é o caso dos crimes de sonegação fiscal. O direito tributário contém também a previsão de sanção e penali-

[17] Prest, A. R. *Hacienda publica.* Madri, 1967. p. 342 e segs.

dades que vêm a constituir o chamado direito tributário penal, enquanto o direito penal tributário dispõe sobre delitos fiscais e sanções que são previstas no Código Penal e em leis da natureza penal.[18] Isso sem falar no disposto no art. 316, § 1º, do Código Penal, que configura o delito de excesso de exação fiscal, cominando pena ao funcionário que exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, norma essa que se integra com conceitos de imposto e taxa fornecidos pelo direito tributário;[19]

f) com o *direito processual,* o direito tributário tem relações instrumentais, pois aquele é que regula as ações judiciais destinadas a compor lides com fundamento no direito tributário. As ações de cobrança da dívida fiscal ativa são regidas por princípios do direito processual civil,[20] havendo mesmo quem afirme existir um direito tributário processual, cujo conteúdo seria exatamente regular os processos tendentes a solucionar os conflitos de interesses surgidos entre o fisco e os contribuintes.

11. *Relações do direito tributário com os ramos do direito privado*

O direito privado compõe-se basicamente do direito civil e do direito comercial. Esses ramos do direito disciplinam as relações da economia privada, definindo vários fenômenos e institutos que servem de base para a incidência de tributos. Assim, a propriedade, o domínio útil, a posse, a transmissão da propriedade, a noção de mercadorias, etc. Tais fatos, fenômenos ou atos já são regulados pelo direito civil ou pelo direito comercial, de modo que o direito tributário, quando quer adotar um deles como base da tributação, fará simples referência ao nome ou conceito que têm no respectivo ramo do direito privado, de sorte que é necessário ao intérprete recorrer a esses conceitos jurídicos, para a configuração jurídico-tributária de tais fatos, atos ou fenômenos. No entanto, só na busca do sentido jurídico deles é que o tributarista se serve dos conceitos fornecidos pelo direito privado, já que

[18] A propósito do conceito, conteúdo e natureza do direito penal tributário, cf. Villegas, Hector. *Direito penal tributário,* São Paulo, Editora Resenha Tributária, EDUC, 1974. trad. Elizabeth Naza e outros.

[19] Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro.* 3. ed. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1971. p. 67.

[20] Sobre o sistema processual vigente de cobrança da dívida ativa, confere nosso *Execução fiscal,* São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1975.

este, ao referir-se a eles, se preocupa em regular seus efeitos jurídicos, enquanto ao direito tributário interessam mais seus efeitos econômicos, como indício de capacidade contributiva.

12. *Normas do direito positivo sobre as relações do direito tributário com outras disciplinas jurídicas*

A propósito das relações do direito tributário com as demais disciplinas jurídicas, o Código Tributário Nacional traz regras que importam ter em mente sobre a interpretação, a integração e aplicação da legislação tributária.

Assim, nos termos do art. 108, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária poderá utilizar-se dos princípios gerais do direito público, na situação ali prevista.

Por outro lado, o art. 109 declara que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

Finalmente, o art. 110 diz que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Combinado com o art. 109, segundo lição de Aliomar Baleeiro, o art. 110 faz prevalecer o império do direito privado — civil ou comercial — quanto à definição, ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por exemplo, a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão, etc., podem ter efeitos tributários diversos.[21]

IV. CONCLUSÕES

Podemos, ao final dessas considerações, extrair as seguintes conclusões fundamentais:

1. O tributo transformara-se, com o correr dos tempos, de instrumento de atuação do poder arbitrário, em objeto do direito.

[21] *Direito tributário brasileiro.* 6. ed. Rio e São Paulo, Forense, 1974. p. 394.

2. O significado dessa transformação é altamente relevante, porque marca um momento evolutivo do Estado que passa de absoluto a Estado de Direito, e o tributo fica sujeito ao princípio da legalidade, não da simples legalidade genérica, mas de uma legalidade específica, traduzida na regra da reserva legal e entre nós também da regra da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício financeiro em que o tributo deva ser cobrado.

3. O estudo das relações do direito tributário com outros ramos do direito reveste-se de grande importância, porque contribui para melhor conhecê-lo e conceituá-lo e porque, sendo ramo de direito de formação recente, busca nos demais conceitos e institutos configuradores de base da tributação e denunciadores de capacidade contributiva em relação a contribuinte neles envolvidos.

4. Em verdade, o tributo se revelara instrumento de democratização do Estado e ainda é, como objeto do direito, elemento fundamental de configuração do Estado democrático.

O Instituto de Organização Racional do Trabalho do Rio de Janeiro — IDORT-RJ —, com seus congêneres de outros Estados, propõe-se a realizar e proporcionar a seus associados e demais interessados:

Intercâmbio internacional
Forum de estudos
Treinamento
Assistência técnica
Revista
Biblioteca
Prêmio de organização e administração
Congressos

Sede: Praia de Botafogo, 186, Rio de Janeiro, RJ.