



FORMAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO DISCIPLINA JURÍDICA: RECORTES E EXCLUSÕES

*Celso de Barros Correia Neto**

Resumo

O texto analisa os limites que definem o Direito Tributário, como ramo jurídico, especialmente sua separação em relação ao Direito Financeiro, e as implicações práticas e atuais que tais limitações trazem para o debate jurídico. Apontam-se dois tipos de recortes metodológicos. Os recortes externos excluem da análise jurídica do tributo considerações relativas à finalidade (Política) e à eficácia (Economia) e os recortes internos afastam a análise jurídica do tributo dos demais ramos jurídicos, inclusive o Direito Financeiro.

Palavras-chave

Direito Tributário. Direito Financeiro. Política. Economia. Limites.

THE DEVELOPMENT OF THE TAX LAW AS A LEGAL BRANCH

Abstract

This paper analyzes the limits that define Tax Law, as a legal branch, especially its separation from Budget Law, and the current implication of such limitations to the legal debate. The text points out two types of cuts. The external cut excludes from the legal analysis the purpose (political issue) and efficiency of taxation (economy issue) while internal cut separates Tax Law from other legal branches, including Budget Law.

Keywords

Tax Law. Financial Law. Politics. Economy. Limits.

1. INTRODUÇÃO: IMPORTÂNCIA DO DEBATE

Este texto discute alguns velhos temas e suas repercussões atuais. Aborda os recortes que hoje dão forma às disciplinas do Direito Financeiro e

* Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Atualmente, ocupa o cargo de Chefe de Gabinete de Ministro do Supremo Tribunal Federal e é professor do mestrado e da graduação da Universidade Católica de Brasília (UCB) e da pós-graduação lato sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

do Direito Tributário, no Brasil, o processo histórico de sua formação e a maneira como estes acabam por influenciar e delimitar o debate jurídico-tributário no país, seja no âmbito acadêmico, seja no âmbito da decisão judicial.

O tema não é propriamente novo, mas revisitá-lo justifica-se por suas implicações atuais. A divisão entre as duas mencionadas disciplinas — Direito Financeiro e Direito Tributário — influi diretamente na configuração e na delimitação dos conceitos que nela se inserem. Separa o que é importante e deve ser considerado daquilo que é inaceitável e impertinente e, por conseguinte, não tem lugar no âmbito do debate jurídico-tributário.

O texto examina, assim, o processo histórico de desenvolvimento do Direito Tributário, como disciplina jurídica no Brasil, e verifica suas repercussões na conformação do discurso jurídico-tributário atual. Trata-se de verificar “os vestígios de historicidade dos conceitos que mobilizamos no campo do saber em que nos situamos”¹ e perceber as razões que influíram no processo de construção e delimitação do que poderíamos chamar de “disciplina jurídica do tributo”.

Pretende-se, enfim, revolver a tessitura das formulações teóricas que está subjacente a compreensão do Direito Tributário e Financeiro, como disciplinas autônomas, e examinar os limites que influem e determinam os contornos do fenômeno tributário, tal qual hoje conhecemos, e assim dar-se conta da moldura que enquadra nosso horizonte teórico atual.

2. DISCIPLINAS JURÍDICAS E SEUS RECORTES CONSTITUTIVOS

Há um modo peculiar e historicamente determinado de organização do saber jurídico. O discurso jurídico constrói-se de diferentes conceitos, compartimentos, classificações, divisões e agrupamentos. A multiplicidade, entretanto, não conduz ao caos. Existem sempre regras, métodos, exclusões e procedimentos a influir na formulação dos saberes e dos discursos.² No Direito, observa-se certa ordem interna, uma forma peculiar de organização que o estrutura e lhe dá sentido, posicionando cada conceito e cada elemento no seu devido lugar.

Na organização interna do conhecimento jurídico, a divisão entre “ramos” ou “disciplinas jurídicas”, como preferimos designar, desempenha papel fundamental. Ao traçar balizas e definir contornos dos diferentes segmentos

¹ GREGOLIN, Maria do Rosário. *Foucault e Pêcheux na Análise do Discurso — diálogos e duelos*. 2ª ed. São Carlos: Claraluz, 2006, p.11.

² “[...] em toda sociedade a produção do discurso é ao mesmo tempo controlada, selecionada, organizada e redistribuída por certo número de procedimentos que têm por função conjurar seus poderes e perigos, dominar seu acontecimento aleatório, esquivar sua pesada e terrível materialidade.” FOUCAULT, Michel. *A Ordem do Discurso*. Trad. Laura F. de Almeida Sampaio, São Paulo: Edições Loyola, 1996, p. 9.

do discurso jurídico e designar a posição adequada de cada objeto no interior de cada compartimento, as disciplinas operam também como princípios de interdição ou exclusão: repelem aquilo que não é pertinente ao segmento em questão ou ao próprio universo jurídico em geral.

Não se trata, é claro, de “princípio” em sentido jurídico, nem nos referimos a algo que se situe no nível do direito positivo, mas a um elemento estruturador do próprio conhecimento do Direito, que determina que pode e o que não pode ser dito e, assim, determinam as exclusões necessárias.

Ao apresentarmos uma questão, já estamos, de certo modo, cuidando de delimitar o âmbito das respostas válidas. As perguntas determinam respostas possíveis ou pertinentes e, dessa forma, delimitam o que é útil e importante. “Na realidade, a posição de um problema arrasta em si tudo o que lhe é anexo — até o modo de o discutir”, afirma Vergílio Ferreira³. “Pôr uma questão é já tê-la escolhido como válida e ter escolhido o tipo de argumentação de acordo com essa questão ou do modo de a colocarmos”, conclui o autor.⁴ O limite abarca o certo e o errado, mas deixa de fora aquilo que é absurdo e impertinente.

Como afirma Gabriel Ivo, “Toda ciência, portanto, pressupõe esse corte metodológico, pois seria impossível apreender a realidade em sua totalidade, conforme sua disposição no mundo.”⁵ A delimitação dos saberes, no entanto, constitui-se, até certo ponto, arbitrariamente. Tem razões que transcendem a ordem do conhecer e alojam-se no campo da história. Não preexiste, é corte que se instaura no ato do conhecimento e assim constitui e conforma o objeto conhecido. “Não é fácil isolar, da contextura total do existente, um sector autônomo, que sirva de base a um sistema de conhecimentos, porque a secção a que se leva a termo não deixa de ser arbitrária e artificial”, reconhece Lourival Vilanova.⁶

De fato, os limites e contornos sempre poderiam ser outros, sempre poderiam ser diferentes. “O conhecimento é, cada vez, o resultado histórico e pontual de condições que não são da ordem do conhecimento”, afirma Michel

³ FERREIRA, Vergílio. *Questionação a Foucault e a Algum Estruturalismo*. In: FOUCAULT, Michel. *As Palavras e as Coisas*. Lisboa: Edições 70, 2005, p.24.

⁴ FERREIRA, 2005, p.24.

⁵ IVO, Gabriel. *Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 25.

⁶ VILANOVA, Lourival. *O Problema do Objeto da Teoria Geral do Estado*. Recife: Imprensa Oficial, 1953, p. 87.

Foucault.⁷ E todo conhecimento é excludente, na medida em que o conhecimento é também um desconhecimento daquilo que não se compreende nos lindes do objeto conhecido ou do horizonte teórico da disciplina.⁸

O argumento aplica-se igualmente ao conhecimento jurídico. O saber jurídico é também saber delimitado e, nesse sentido, excludente. Existe no pensamento do Direito o trabalho de delimitar, conceituar e classificar, que é típico do esforço acadêmico. Mas, no caso do Direito, os conceitos, as delimitações e disciplinas têm sempre, em última análise, vocação prática de servir de orientação do agir.

A dogmática jurídica é um saber prático. É conhecimento que se refere à ordem das ações voluntárias: a ordem que a própria razão determina ao organizar meios na direção de objetivos, isto é, a razão dirigida a uma obra.⁹ No Direito, a interpretação tem função normativa, mesmo quando o intérprete não é órgão do sistema, quando não é “intérprete autêntico”, na conhecida expressão de Kelsen, e sua interpretação não dá lugar à nova norma jurídica.¹⁰

O raciocínio empregado pelo jurista na interpretação da lei está muito mais preocupado em decidir e agir do que propriamente em conhecer. O conhecimento, no caso, é etapa do cálculo de meios e fins, que é imanente ao agir prático. “Ora, o problema que caracteriza esse tipo de interpretação é o de entender para agir ou, de todo modo, para decidir”, explica Emilio Betti, “ou seja, para tomar posição em relação a preceitos a serem observados, ou relativamente a dogmas e avaliações morais”, conclui o jurista.¹¹

Sendo assim, os limites das disciplinas jurídicas — como é o caso do Direito Tributário e do Direito Financeiro — têm também consequências práticas

⁷ FOUCAULT, Michel. **A Verdade e as Formas Jurídicas**. Trad. Roberto Cabral de Melo Machado, Eduardo Jardim Moraes et al. Rio de Janeiro: NAU editora, 2003, p.24.

⁸ “[...] o conhecimento é ao mesmo tempo o que há de mais generalizante e de mais particular. O conhecimento esquematiza, ignora as diferenças, assimila as coisas entre si, e isto sem nenhum fundamento em verdade. Devido a isso, o conhecimento é sempre um desconhecimento.” FOUCAULT, 2003, p. 25.

⁹ Ao mencionar o conceito de razão prática, temos em mente a ideia de razão do agir, voltada para a decisão e para a direção, que trabalha e modifica o mundo, não simplesmente o contempla. “Prática” porque orientada para guiar a ação, dando-lhe diretrizes, dando-lhe um sentido para seguir. Sobre o conceito de razão prática, ver: GRISEZ, Germain. O primeiro princípio da razão prática. Trad. José Reinaldo de Lima Lopes. *Revista Direito GV*, v. 3, n. 2, p. 179-214; Tomás de Aquino, *Suma teológica*, *I^{ae}, II^{ae}, Q. 94, art. 2^o*, Trad. de José Reinaldo de Lima Lopes. In: LOPES, Queiroz e Acca. *Curso de história do direito*. São Paulo: 2008 Método, p. 54-56; BERTI, Enrico. *As Razões de Aristóteles*, 2^a ed. trad. Dion D. Macedo, São Paulo: Loyola, 2002; FINNIS, John. *Direito Natural em Tomás de Aquino: sua reinserção no contexto do juspositivismo analítico*. Trad. Leandro Cordioli, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6^a ed. Trad. João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 388.

¹¹ BETTI, Emilio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.5-6.

no plano da ação jurídica. As classificações, conceitos¹² e exclusões, no plano jurídico, trazem, direta ou indiretamente, implicações no plano da ação e da decisão.

3. DISCIPLINA JURÍDICA DO TRIBUTO: DOIS PONTOS DE VISTA

No Direito brasileiro, a análise jurídica da tributação faz-se a partir de dois pontos de vista, separados por motivos, métodos e procedimentos. A divisão traz consequências institucionais relevantes e é sentida no plano do direito positivo, da doutrina e da jurisprudência. O Direito Financeiro é “a disciplina jurídica da atividade financeira do Estado”¹³; o Direito Tributário, por sua vez, trata da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos¹⁴, conforme a orientação hoje assentada.

De modo geral, parece correto afirmar que aquele seria ramo mais amplo do que este, uma vez que o regramento da atividade financeira do Estado compreende o gasto público, a gestão financeira e a obtenção de receitas, entre as quais se encontram os tributos, espécie de receita derivada. O tributo representaria, assim, o ponto de interseção entre ambos, a zona comum.

Na prática, contudo, a distinção vai além da extensão de conceitos e objetos contidos em ambas as disciplinas. Há diferença de perspectiva. O tributo interessa ao Direito Tributário, tanto quanto ao Direito Financeiro, mas de uma forma diferente, diríamos. São outras as preocupações, outros os objetivos e limites, como veremos a seguir.

3.1. Duplo corte constitutivo da disciplina jurídica do tributo

A delimitação dos espaços constitutivos do Direito Financeiro e do Direito Tributário, com objetos, instrumentos conceituais, técnicas e horizontes teóricos próprios, forma-se com base em duas separações, dois cortes epistemológicos que são determinantes de sua constituição como disciplina jurídica.

¹² Como as disciplinas, as definições que delas fazem parte também ensejam exclusões. “Os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são seletores de propriedades”, afirma Lourival Vilanova, na sentença tantas vezes citada entre tributaristas. (VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.) Na mesma linha, aduz Paulo de Barros Carvalho: “Formulando conceitos, que são invariavelmente seletores de propriedades, o emissor acentua os aspectos que correspondam a seus valores, passando-os ao receptor”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p.46

¹³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 84.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15.

Um deles é externo e separa o Direito do não direito; o outro, interno e distingue essas disciplinas jurídicas de outras que também integram o “mundo do direito”.

O duplo recorte é constitutivo, porque dá os contornos daquilo que se pode chamar de “Direito Tributário” e “Direito Financeiro”. E é ao mesmo tempo excludente, por afastar do campo de interesse certos elementos, ditos inapropriados ou mesmo deletérios para o ponto de vista que se desenvolve sobre a questão, no caso, o ponto de vista jurídico. Os contornos cuidam, em suma, de definir o que, de fato, é importante (pertinente) e o que não é.

De certo modo, é possível afirmar que os recortes representam momentos ou etapas de constituição do Direito Financeiro e do Direito Tributário tal como hoje os conhecemos. O primeiro esforço é de constituir o espaço de análise *jurídica* da atividade financeira do Estado, livre de elementos e argumentos de outra natureza, como os de ordem política e econômica. Aqui, neste momento, não existe ainda algo que se possa chamar com precisão de Direito Financeiro ou Tributário, mas uma tal “Ciência das Finanças”, inserta nos currículos universitários e, por conseguinte, na mentalidade dos juristas, e composta por elementos jurídicos, econômicos e políticos da Fazenda Pública. A etapa seguinte refere-se a diferenciações internas e afirma a necessária “autonomia” do ramo jurídico, a princípio, com pretensões “científicas” e, depois, como recurso “meramente didático”.

Da soma dos recortes, desenham-se os contornos das disciplinas que se voltam ao tributo e à atividade financeira do Estado, tema de que trataremos nos tópicos seguintes.

3.2. Recortes externos: Ciência das Finanças, Política Fiscal e Direito Tributário

A primeira distinção que queremos mencionar é a que se estabelece entre Direito Financeiro, de um lado, Ciência das Finanças e Política Financeira (ou Fiscal), de outro. Este seria um corte “externo”, por distinguir entre o jurídico (Direito Financeiro/Tributário) e o não jurídico (Ciência das Finanças e Política Financeira).

A seção dá contorno ao debate jurídico. Separa o que tem relevância para o Direito e pode ser suscitado a propósito de se estabelecer solução para um problema jurídico, daquilo que *a priori* é desimportante e não pode — ou deve — ser dito ou considerado. Certamente, aqui subjaz a discussão acerca do conceito de Direito e do viés teórico a adotar em sua definição. Faz-se corte, dito “metodológico”, para separar o que é relevante daquilo que, em princípio, não interessa à análise jurídica.

O corte, em si, é necessário para constituição do objeto de análise, mas o ponto a partir do qual se recorta encontra justificção mais sociológica e histórica do que lógica. É, de certo modo, arbitrário: poderia ser outro, de outra forma, com outros contornos. Recortar a realidade não se trata de ignorar que exista “outro mundo” além do “mundo jurídico” — para usar a expressão de Alfredo Augusto Becker e Pontes de Miranda¹⁵ —, mas de deixar este outro de lado, ainda que parcial e temporariamente, no momento da análise jurídica. Põe-se uma parte do mundo entre parênteses:

Não se nega a complementariedade de outros pontos-de-vista para um saber integral do ser do direito positivo. Apenas faz-se o corte metodológico, pondo-se entre parênteses fatores que são relevantes para outras ciências, mas não para os juristas ocupados em interpretar normas, em reconstruir conceitos e princípios do sistema de normas, em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida.¹⁶

Ao se colocar entre parênteses o objeto de análise, excluem-se certos argumentos do debate jurídico, como questão que não é pertinente ou afirmação que não é admissível.¹⁷ No campo do Direito Financeiro e Tributário, o recorte jurídico epistemológico afasta do discurso jurídico a Ciência das Finanças e a Política Fiscal (ou Financeira).

A noção de norma jurídica é, nesse ponto, o conceito-chave — o objeto do Direito (Ciências). “Tudo decorre da norma jurídica”, sintetiza Gabriel Ivo.¹⁸ Daí que “Cabe-lhe [ao jurista] verificar quais são as normas em vigor [...] As razões históricas, sociológicas, ou antropológicas que agem na criação do Direito são temas pré-jurídicos”.¹⁹

De certo modo, trata-se de realizar, em matéria de Direito Financeiro e Tributário, a dupla purificação do discurso jurídico que pretendia Kelsen. Em “Teoria Pura do Direito”, o jurista austríaco defende uma teoria “purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos de ciência natural, uma teoria

¹⁵ Explica Pontes de Miranda sobre a relação entre os mundo fático e mundo jurídico: “Os conceitos de que usa o jurista são conceitos de dois mundos diferentes: o *mundo fático*, em que se dão os fatos físicos e os fatos do mundo jurídico, quando tratados somente como fatos do mundo fático, e o *mundo jurídico* em que só se leva em conta o que nele entrou, colorido pela regra jurídica que incidiu. O mundo jurídico está, pois, todo, no pensamento do jurista e do povo. Por isso mesmo, é a soma dos fatos jurídicos”. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. *Tratado das Ações*. Tomo I. Atual. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1998, p. 21.

¹⁶ VILANOVA, 2005, p. 62.

¹⁷ “Vale dizer, o autor pode, perfeitamente, enriquecer seu discurso descritivo com orações estranhas, desde que o faça a título de observações marginais. Torna-se possível, então, transladar sentenças da Economia, da Ciência Política, da Sociologia, da História e da Antropologia para ajudar no esclarecimento indicativo, para servir de contraste, de pano de fundo, jamais para fundamentar o modo de ser peculiar do pensamento jurídico.” CARVALHO, 2008, p.158.

¹⁸ IVO, 1997, p.29.

¹⁹ IVO, 1997, p.28.

jurídica consciente da sua especificidade porque consciente da legalidade específica do seu objeto”.²⁰ A primeira é purificação “positivista” e “antijusnaturalista”, afasta do saber jurídico a moral e a política. A segunda é purificação “antissociológica” e “antinaturalista”, separa o direito das ciências da natureza, nelas incluídas a Economia.²¹ Aplicada ao Direito Financeiro/Tributário, a primeira purificação afastaria do campo jurídico a Política Financeira ou Fiscal; a segunda, a Ciência das Finanças.

No processo constitutivo das disciplinas em questão, o desejo de “purificação” conceitual tornou-se verdadeira profissão de fé entre alguns juristas brasileiros. Mesmo aqueles que dificilmente poderiam ser taxados de “positivistas” reconhecem a necessidade de efetuar distinções e afastar da análise jurídica elementos que não lhe são pertinentes. É o caso, por exemplo, de Ricardo Lobo Torres, que afirma:

A escravização do direito tributário à ‘economia’ e à ‘ciência das finanças’, pela redução daquela à técnica jurídica e pela atribuição do conteúdo valorativo às ciências extrajurídicas, tão ao gosto do positivismo sociológico e historicista, perdeu terreno face à nova compreensão dos sistemas sociais e do coeficiente de normatividade presente nas ciências humanas.²²

Em certas situações, o esforço beira o exagero. Alfredo Augusto Becker, por exemplo, refere-se à “infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas”, que o “desviriliza” e “exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária”.²³ Para o autor, a separação rigorosa entre um e outro seria de “importância vital” para a afirmação do Direito Tributário como Ciência. “O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”, afirma o jurista, “esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica”, conclui.²⁴ É claro que, além do estilo que é próprio do autor, as palavras de Becker não podem ser compreendidas deslocadas do momento em que foram escritas: tempo em que ainda parecia necessário pintar com tintas fortes os limites do fenômeno jurídico-tributário.

O esforço de diferenciação entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro marca o surgimento dessa disciplina jurídica. A princípio, não se constituíram de modo claro os limites entre disciplina jurídica e atividade financeira da Fazenda Pública. Misturavam-se, no discurso jurídico-legislativo,

²⁰ Kelsen, 1998, p. XI.

²¹ AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. *Introducción al Derecho*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p.288.

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 82.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p.5.

²⁴ BECKER, 2007, p.42.

nos tribunais e na academia, argumentos de ordem econômica e política aos de teor propriamente jurídico. Aliás, desde 1891, a cadeira que havia nas Faculdades de Direito do país era a de Ciência das Finanças, não a de Direito Financeiro, que só passa a integrar os currículos universitários dos cursos jurídicos no Brasil na década de 1960.²⁵ Os tributos, à época, eram vistos como um dos capítulos das Finanças, ramo da economia, e deveriam ser estudados sob este viés.

Em 1898, João Pedro da Veiga Filho, em obra didática produzida a propósito de sua atuação como docente na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, definia Ciência das Finanças como “a sciencia que pela observação estuda as leis geraes que regem a receita, a despesa, o orçamento e o crédito público [sic]”.²⁶ O direito financeiro, por sua vez, seria o conjunto de regras que regulam as finanças do Estado.²⁷ Já àquela época existia a preocupação de discernir Ciência das Finanças e Direito Financeiro, como se observa na seguinte passagem:

O direito financeiro é o complexo de leis segundo as quaes são reguladas as finanças do Estado.

Muito se distingue da sciencia das finanças, a qual é essencialmente teórica ou especulativa e esta os principios geraes, as condições de uma boa organização financeira.

²⁵ Entre 1982 a 1962, os cursos jurídicos no Brasil contavam com currículo único, rígido e nacional, em que constavam as cadeiras que deveriam ser atendidas pelo estudante. Em 1891, o Decreto n. 1232 H, de 2 janeiro de 1891, editado por Deodoro da Fonseca, aprova o “regulamento das Instituições de Ensino Jurídico, dependentes do Ministério da Instrução Pública”, que inclui a “Ciência das Finanças e Contabilidade do Estado” entre as matérias previstas no art. 5º. A mesma cadeira estava prevista também na Lei 314, de 30.10.1895. Com algumas poucas modificações, o currículo mantém-se de 1895 a 1962. Neste ano, sob a égide da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei n. 4.024, de 1961, o Conselho Nacional de Educação aprova em 15.9.1962, o Parecer 215, que propõe um currículo mínimo para o curso de Direito e inclui, entre as matérias previstas, “Direito Financeiro e Finanças”. Nova mudança ocorre em 1972, com a Resolução n. 3, de 25.2.1972, do Conselho Federal de Educação, que passa a incluir entre as matérias opcionais do curso de graduação em Direito a disciplina “Ciência das Finanças e Direito Financeiro (Tributário e Fiscal)”. Anos mais tarde, em 1981, a Comissão de Especialistas de Ensino Jurídico, constituída pelo Ministério da Educação com a finalidade de refletir com profundidade a organização e o funcionamento dos cursos de Direito no país, apresentou nova proposta de currículo mínimo em que a disciplina “Direito Financeiro e Tributário” figurava entre as “Matérias de Formação Profissional”. A proposta, no entanto, não chegou a ser implementada. Em 1994, a Portaria n. 1.886/94, do Ministério da Educação trouxe novidades para a formulação dos cursos jurídicos e fez constar do currículo mínimo a disciplina “Direito Tributário”. O histórico da evolução do currículo dos cursos de Direito pode ser visto em: BRASIL, Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. **Parecer n. 0055/2004**. Assunto: Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Direito. Relatores: José Carlos de Almeida da Silva e Lauro Ribas Zimmer. Aprovado em 18.2.2004.

²⁶ VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Sciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898, p. 2.

²⁷ VEIGA FILHO, 1898, p. 25.

O direito financeiro tem por seu objetivo a aplicação d'esses princípios; a parte pratica da sciencia, os direitos e deveres que nascem das relações creadas pela actividade financeira.

O direito financeiro comprehende todas as regras por que se deve dirigir a administração geral da fazenda nacional, no que é relativo á receita e despeza, orçamento e credito publico [...] ²⁸

Ao que parece, a definição utilizada no final do século XIX²⁹ não é muito diferente da que se encontra hoje, mais de cem anos depois, nos manuais de Direito Financeiro (e Tributário) contemporâneos. Já eram claros os quatro elementos em que se divide a atividade financeira — receita, despesa, orçamento e crédito público —, tanto quanto se sabia que poderiam ser analisados do ponto de vista econômico das relações de causa, consequência e probabilidade em que se inserem, ou do regramento jurídico-estatal que sobre eles incide.

Nas décadas de 1950-60, Aliomar Baleeiro propunha definir a Ciência das Finanças como “disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e [sic] dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado e de outras pessoas de direito público”.³⁰ Baleeiro acrescentava ainda ao objeto das Finanças “os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”³¹, elemento que não constava da definição adotada por Veiga Filho. A inclusão parece adequar o objeto da Ciência das Finanças ao novo papel assumido pelo Estado, após a II Guerra Mundial. O estudo das Finanças passa a abarcar também os “efeitos extrafiscais da atividade financeira” e analisar os fins, os instrumentos e os resultados da intervenção do Poder Público na economia.

Geraldo Ataliba, em texto publicado em 1969, explica que a Ciência das Finanças seria pré-legislativa e o Direito Financeiro, pós-legislativo. Haveria entre um e outro diferença elementar: “enquanto, no direito financeiro, o único e essencial dado é a *norma*, na ciência das finanças a norma é um dentre inúmeros outros dados.”³² Segundo Ataliba, a consequência da distinção está

²⁸ VEIGA FILHO, 1898, p. 25.

²⁹ No “Compendio de Direito Financeiro”, de 1841, uma das primeiras obras dedicadas ao estudo do Direito Financeiro no Brasil, José Antonio da Silva Maia define Direito Financeiro nos seguintes termos: “Entendemos por Direito Financeiro aquelle, que comprehende as regras, por que se deve dirigir a Administração Geral da Fazenda Nacional, no que he relativo á Receita e Despeza do Império, á Arrecadação, Fiscalisação, e Distribuição das Rendas Publicas, ao desempenho das attribuições de todos os encarregados da guarda, e applicação dos Dinheiros Nacionanes; á tomada de suas contas; e á maneira de lhes fazer efetiva a responsabilidade. MAIA, José Antonio da Silva. *Compendio de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Typ. Nacional, 1841, p. 1

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Fianças e à Política Fiscal*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p.6. A primeira edição da obra data de 1954.

³¹ BALEEIRO, 1964, p.6.

³² ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 40.

na impossibilidade de se invocarem argumentos financeiros (econômicos, sociológicos, políticos, éticos ou administrativos) pelo jurista no desempenho de atividade dogmática.³³ Aduz o autor,³⁴ a propósito da distinção:

É nítida, total e radical a diferença entre a ciência das finanças e o direito financeiro. Este é o conjunto de normas jurídicas que regula a atividade financeira do estado. Aquele consiste num conjunto de princípios operativos (de índole econômica) e conceitos descritivos sobre a atividade financeira do estado, sob inúmeras perspectivas (política, sociológica, psicológica, ética, econômica, administrativa e jurídica) unitariamente consideradas.³⁵

A Política Fiscal ou Financeira serviria de elemento intermediário entre a fase pré-normativa (as Finanças) e a fase pós-normativa (o Direito). “A demarcação da investigação do jurídico se dá pelo caminho das normas — *sub specie normae*”, destaca Gabriel Ivo.³⁶ Em outras palavras, “são as normas jurídicas que estabelecem o que é do mundo jurídico, e o que não é. Por conduto de conceitos o legislador formula quais os fatos que saem do mundo fático e ingressam no mundo jurídico. A porta de entrada é a hipótese normativa.”, sintetiza o autor.³⁷

Desse modo, o legislador colheria, nas Finanças, elementos a subsidiar a produção legislativa, encarregada da “fabricação” do direito financeiro e tributário, como norma jurídica. Os “fins” últimos definem-se no campo da política, na lei e na Constituição, tanto quanto os “meios”, que, no entanto, não escapam de ter sua eficácia técnica comprovada. Em termos econômicos, o Estado aponta certas necessidades coletivas que devem ser satisfeitas e, para tanto, precisa obter ou produzir bens, em sentido econômico, o que implica despesas e, por conseguinte, requer meios de financiamentos, isto é, receitas.³⁸

A relação entre os três saberes³⁹ — Política, Economia e Direito — é sintetizada pelo autor argentino Rafael Bielsa nos seguintes termos:

³³ ATALIBA, 1969, p. 40.

³⁴ “Tem-se de distinguir do direito financeiro a matéria financeira. Finanças não são direito. Direito financeiro é direito, embora sobre finanças”, afirma Pontes de Miranda, ao comentar o art. 60, I, da Constituição Federal de 1967, que reservava ao Presidente da República a iniciativa exclusiva para dispor sobre “matéria financeira”. MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo III, (art. 34-112), São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 161.

³⁵ ATALIBA, 1969, p.37.

³⁶ IVO, 1997, p. 29.

³⁷ IVO, 1997, p. 29.

³⁸ TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997, p. 23.

³⁹ Ver também: ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 27.

A concepção e as diretrizes gerais para realizar “fins” mediante a atividade do Estado configuram a *política financeira*; o estudo racional dos meios e procedimentos ou métodos científicos para realiza esses fins é objeto da “ciência das finanças”; e, finalmente, a regulamentação *jurídica* dessa atividade do Estado é o *Direito Financeiro*.⁴⁰

A afirmação de que os “fins” da atividade financeira do Estado pertencem ao plano da Política afasta a preocupação finalística do campo jurídico. Seria este um elemento “pré” jurídico, anterior ao Direito posto e que, portanto, interessaria não ao jurista, mas ao político.⁴¹ Já os efeitos da norma posta na realidade econômica e social, por sua vez, seriam dados “pós” jurídicos, excluídos da análise jurídica tanto quanto as finalidades a que se dirigem.⁴²

Tal “efeito de exclusão”, no plano do discurso, é um ponto que aqui se deseja destacar. Nada indica que os juristas, quando se referem ao conceito de Ciência das Finanças ou Política Financeira, tenham efetivamente a preocupação de verificar a definição que adotam os economistas e os cientistas políticos. Na verdade, projeta-se uma imagem do que seja este ou aquele saber para o fim de qualificar exclusões. A importância das definições propostas, nesse caso, é de assentar diferenças e traçar limites, quanto ao objeto e quanto ao método. E, assim, poder afirmar: “isto não me interessa como jurista, isto não interessa ao direito, não deve ser levado em consideração na solução de uma demanda jurídica”.

Veja-se, por exemplo, o que afirma Geraldo Ataliba sobre o escopo da atividade tributária. De início, Ataliba aponta que “a justificação da tributação está na necessidade de recursos que tem o estado” e que, “por razões históricas e econômicas, seus recursos próprios não são suficientes”, necessitando o Es-

⁴⁰ BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Vol. II. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951, p.5.

⁴¹ É importante destacar que as fases que antecedem a edição da norma jurídica não são exatamente alheias ao direito, na medida em que a própria produção jurídica — leia-se: a produção dos enunciados prescritivos — é regulada pelo sistema do direito positivo. Gabriel Ivo destaca que, mesmo na fase pré-legislativa, que resultará na elaboração de um “anteprojeto de instrumento normativo”, há momentos (aspectos) regulados pelo direito, ainda que não fiquem registrados na enunciação enunciativa. Já, na fase legislativa, o “conjunto de atos que desemboca na criação de um instrumento introdutor de normas”, a lei, é plenamente regulado pelo direito positivo, inclusive mediante regulação constitucional, na media em que “As normas de produção normativa são meta regras que têm como objeto a criação de normas jurídicas”. IVO, Gabriel. *Norma Jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 8, 12 e 13.

⁴² “O legislador, ao escolher os fatos que integrarão a hipótese de incidência tributária, vale-se de conceitos oferecidos pela Ciência das Finanças e pela Política Fiscal. Instituído o tributo, sua repercussão pode ser objeto de estudo das indigitadas disciplinas ou da Ciência do Direito, conforme se trate de repercussão econômica ou jurídica, respectivamente. Ao observarmos o fenômeno existencial de um determinado sistema de direito positivo, porém, somos imediatamente compelidos a abandonar outros prismas [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 373.

tado de “recorrer ao patrimônio de todos os sujeitos ao seu poder”. Em seguida, rechaça completamente a importância do argumento para a análise jurídica:

Tal é a justificação metajurídica (política, histórica e sociológica). A justificação jurídica está no *poder* de coação do estado. Se ele usa deste poder — na forma do prescrito na constituição — o tributo está justificado juridicamente. O fundamento da tributação está no poder de *imperium*, poder irresistível de mando, de que dispõe o estado, limitado só pela constituição.⁴³

Ao pretender que a tributação se fundamente, do ponto de vista jurídico, tão somente na legalidade, ou melhor, na legalidade autorreferenciada, Geraldo Ataliba afasta o problema da finalidade do campo jurídico. O tributo não seria senão resultado da aplicação da Constituição, sem qualquer escopo que merecesse consideração jurídica. O indivíduo deve sujeitar-se ao tributo porque revela capacidade contributiva, porque praticou o fato gerador. O Estado tributa porque detém competência. Que o tributo produza receitas, esta é uma consequência que não parece estar totalmente incluída no horizonte de preocupações do jurista, de acordo com esse raciocínio.

Em linhas gerais, é dessa forma que se demarcam as fronteiras externas da disciplina jurídica do tributo. As transcrições e referências a obras clássicas e antigas vêm a título de ilustração, para assinalar o modo como se desenvolveu e ganhou forma o Direito Financeiro no Brasil. Firmam o ponto de partida (e de vista) dos juristas acerca do fenômeno financeiro. Mais do que aquilo que destacam, interessam-nos pelo que deixam de lado, pelo que excluem do âmbito jurídico. São exclusões que têm efeitos práticos no campo da ação e da decisão judicial.

3.3. Recortes internos: as disciplinas jurídicas

Além das exclusões que podem ser chamadas de “externas” e que afastam do fenômeno financeiro aspectos não jurídicos, há ainda recortes internos ao Direito, que distinguem o objeto dos diferentes “ramos” ou disciplinas jurídicas. Aqui a questão está em saber: quais argumentos ou elementos jurídicos devem ser considerados quanto se trata de oferecer uma solução válida para um problema jurídico-tributário ou jurídico-financeiro?

O teor imperativo da expressão “dever ser considerados” não vem por acaso. Há mesmo um tom normativo nos recortes internos e externos que caracterizam as disciplinas jurídicas. Mais do que separações didáticas, as divisões entre as diversas disciplinas jurídicas operam como mecanismos internos

⁴³ ATALIBA, Geraldo. Aparentamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 92.

de coerção e delimitação do discurso jurídico-dogmático. São critérios de pertinência que, assim como os recortes externos, conformam e definem o âmbito das disciplinas e, por conseguinte, os debates, os argumentos e as questões que elas administram.

Os recortes internos conduzem-nos ao problema da autonomia das disciplinas jurídicas e, no que nos interessa, à autonomia do Direito Financeiro e Tributário. A questão não é nova. O discurso em defesa da autonomia do Direito Financeiro é típico do momento em que se precisava afirmar e constituir tal saber jurídico de maneira sistemática e independente. De início, a postulação revestia-se de pretensão “científica”. Falava-se então em autonomia “científica” do Direito Financeiro — e, ao depois, também do Tributário. Hoje é mais comum dizer-se autonomia “didática”, ao argumento de que o direito positivo seria unidade incindível. A separação entre as disciplinas consistiria, nessa linha, em recurso meramente ilustrativo.

Não nos interessa rediscutir o tema, mas constatar as implicações atuais desse velho debate e o modo como influi no processo de delimitação da disciplina jurídica do tributo. Didática ou científica, a preocupação com a autonomia do Direito Financeiro é dado recente na história das ideias jurídicas. Teria sido o austríaco Myrbach-Rheinfeld, em obra de 1910, o “primeiro a estudar o direito financeiro como disciplina autônoma”.⁴⁴ No Brasil, embora as primeiras obras sobre o Direito Financeiro datem do século XIX, a questão da autonomia só vem a ser ativamente discutida no século seguinte e incorporada ao direito positivo nas décadas de 1940 e 1950, com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. O reconhecimento da autonomia viria, especialmente, com a previsão da competência da União para editar “normas gerais de direito financeiro” (art.5º, XV, “b”).

Data de 1841 a obra “Compendio de Direito Financeiro”, de autoria de José Antônio Silva Maia, que, como próprio nome indica, preocupava-se fundamentalmente em coligir a legislação vigente sobre a matéria e apontar alguns conceitos necessários à compreensão dos temas de que tratava.⁴⁵ Mais de uma década mais tarde, em 1855, José Maurício Fernandes Pereira de Barros publica “Apontamentos de Direito Financeiro”, obra em que se propõe a atualizar e aprofundar os estudos inaugurados por José Antônio Silva Maia.⁴⁶

⁴⁴ A obra citada é “Précis de Droit Financier”, que ficou conhecida no Brasil na tradução francesa, datada de 1910. Cf. SOUSA, Rubem Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 7; BALEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimos da Constituição*. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 151-2.

⁴⁵ MAIA, José Antonio da Silva. *Compendio de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Typ. Nacional, 1841.

⁴⁶ Dizia José Maurício Fernandes Pereira de Barros, na apresentação de sua obra, a propósito das razões que o motivaram a escrever os “Apontamentos” e também das diferenças do seu texto em relação ao de José Antônio Silva Maia: “Convencendo-nos de que se tornava necessário um

Não estamos a afirmar simplesmente que a autonomia do Direito Financeiro — e posteriormente a do Direito Tributário — seria mero resultado da previsão constitucional da edição de normas gerais na matéria. Não nos parece que se possa apontar esta relação de causa e efeito nesses termos. Tampouco estamos a pretender exatamente o contrário, ou seja, que a previsão constitucional seja mero resultado causal da afirmação histórica da autonomia do direito financeiro. Diríamos então que um e outro são peças do mesmo contexto, elementos do mesmo mosaico: fragmentos do mesmo discurso.

O processo da constituinte que deu ensejo à Carta de 1946 é descrito na obra “*Alguns Andaimos da Constituição*”, por Aliomar Baleeiro, relator da “*Discriminação de Rendas*” daquela Constituição. Segundo o autor, a princípio, não constaria daquele texto constitucional a previsão da competência acima referida nos trabalhos da constituinte. A redação primitiva do art. art. 5º, XV, “b”, não mencionava a palavra “financeiro”. Foi de autoria do próprio Baleeiro, juntamente com Rui Santos, João Mendes e Luiz Vianna, a emenda (n. 938) que acresceu a competência para legislar sobre direito financeiro. Em sua justificação, os constituintes expunham as tendências mundiais à autonomia e à codificação do direito financeiro, bem como a necessidade de disciplinar de modo uniforme o regramento atinente aos institutos de direito tributário, tais como obrigação, prescrição, compensação, entre outros, “evitando o pandemônio resultante de disposições diversas não só de um mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”.⁴⁷

trabalho que tendesse a facilitar o conhecimento e o estudo de nossas leis financeiras, e desejosos nós mesmos de bem averiguar esta parte do nosso direito administrativo, por certo a mais difícil e espinhosa, tratámos de anotar, para nosso uso próprio sómente, o Compendio de Direito Financeiro do falecido Conselheiro José Antonio da Silva Maia. O espirito de investigação fez-nos porém reconhecer dentro em pouco, que o trabalho do Sr. Maia, aliás, precioso, não exhibia toda a nossa legislação primitiva, e deixava assim um vazio que contrariava o plano de nosso estudo e nosso desideratum: o Sr. Maia, em verdade, limitou-se quasi sempre a compilar apenas a Legislação em vigor na época em que publicou o seu Compendio (1841); privando-nos portanto da historia completa, e em ordem chronologica, dos diferentes serviços afetos ao Ministério da Fazenda desde suas origens e em suas sucessivas modificações até aquelle anno; sendo que tambem, por demasiado resumido, offerencia pouca facilidade para bem conhecer-se os diferentes serviços de que tratou, e sem jámais indicar as fontes onde se os pudesse bem estudar. Além disso, tendo sido fundamentalmente alterado o mecanismo desta parte de nossa publica administração nos treze annos decorridos, esse bello compendio perdia a sua razão de utilidade e o seu fim, tornando-se imprestavel para quem como nós não tivesse acompanhado essas grandes modificações de nosso direito. Propuzemo-nos a suprir essas lacunas e inconvenientes. Foram porém tão amplas as alterações que fizemos, tão diferente do systema de exposição das doutrinas e da legislação, tão penosas as investigações a que nos demos, que julgamos, sem attendar á modéstia, poder inscrever neste opúsculo um título diferente daquelle que adoptára o Sr. Maia para o seu trabalho, e por certo muito mais conveniente á natureza deste nosso estudo.” BARROS, José Mauricio Fernandes Pereira de. **Apontamentos de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855, p. VII e VIII.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950, p. 152.

Durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1946, perante a Comissão de Constituição, Aliomar Baleeiro apontava a conveniência do reconhecimento constitucional da autonomia do Direito Financeiro — “um problema sério, de graves consequências práticas”.⁴⁸ Contra a tendência de incluir a disciplina como capítulo do Direito Administrativo, o jurista afirmava a necessidade de “traçar as linhas gerais do direito financeiro para que todos os impostos formem entre si um sistema”.⁴⁹ Do contrário, inserida no Direito Administrativo, cada um dos Estados poderia legislar com liberdade sobre o tema, gerando inúmeras controvérsias, já registradas pela jurisprudência da época. Baleeiro dava como exemplo a questão do contrato de compra e venda, que vários Estados equiparavam à empreitada para efeito de tributação. Houvesse regramento geral e uniforme, controvérsias judiciais como essa poderiam ser evitadas, afirmava o autor.⁵⁰

O exemplo utilizado pelo autor baiano deixa claro que a preocupação com o regramento uniforme do Direito Financeiro dizia respeito mais propriamente a questões alocadas no campo do Direito Tributário, nos termos em que hoje é definido. À época, a separação ainda não vigorava com rigor, nem parecia de todo necessária. Antes era preciso separar o Direito Financeiro do Direito Privado e destacá-lo também no contexto do Direito Público, para que não se confundisse com o Direito Administrativo.

Em linhas gerais, a afirmação da autonomia do Direito Financeiro remete, pelo menos, a duas separações fundamentais: (1) em relação ao Direito Privado, especialmente o Direito Civil, e (2) em relação aos demais ramos do Direito Público, notadamente o Direito Administrativo e, mais adiante, o Direito Tributário.

O afastamento entre Direito Financeiro e Direito Privado representa um dos esforços iniciais de diferenciação entre a disciplina jurídica das finanças e a disciplina dos negócios privados. Eram duas preocupações centrais: (1) a aplicabilidade dos princípios gerais de Direito Civil à disciplina das finanças públicas e, em especial, ao Direito Tributário, e (2) a preservação dos conceitos de Direito Civil, em face dos demais ramos. À falta de princípios próprios, seriam aplicáveis os princípios gerais de Direito Privado? Esta pergunta encontra resposta negativa nos esforços de autonomização dos novos “ramos”, os quais, à medida que cunhavam seus próprios “princípios gerais”, poderiam abrir mão da aplicação daqueles genéricos que provinham do Direito Privado. Em concreto, a decisão de aplicar-se este ou aquele princípio poderia produzir soluções absolutamente diferentes, senão opostas.

⁴⁸ BALEEIRO, 1950, p. 157.

⁴⁹ BALEEIRO, 1950, p. 155.

⁵⁰ BALEEIRO, 1950, p. 155.

Já a preocupação relativa à higidez dos conceitos de Direito Privado explica-se, no Direito Tributário, por outra razão: a preservação dos limites da competência impositiva na definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (ato legislativo), na efetivação do lançamento e nos posteriores atos de cobrança (atos administrativos). No primeiro aspecto, a questão está em impedir que o legislador redefina conceitos empregados pelo constituinte para delimitar competências impositivas e, dessa forma, alargue também o poder que lhe toca.⁵¹ A restrição, na verdade, não se limita aos conceitos privados, embora seja este seu foco primordial. “Nenhum conceito [...] empregado na fórmula que delinea cada esfera de competência pode ser modificado pela *lei tributária*, para o efeito de *ampliar* essa esfera de competência.”⁵² Trata-se, em suma, de impedir que o legislador deforme conceitos jurídicos — especialmente os de Direito Civil e Comercial — para aumentar seus próprios direitos, ou melhor, suas próprias competências, em prejuízo da situação do contribuinte.

No segundo aspecto, está em questão, quando se menciona a autonomia do Direito Tributário, a necessidade de acatarem-se ou não as formas de Direito Privado, na aplicação da lei tributária, se seu emprego é capaz de influir na carga fiscal suportada pelo contribuinte. O tema é atual e importante, especialmente no que toca à elisão e à evasão fiscal, bem como às diferentes estratégias de planejamento tributário. Vale dizer: “a consequência das teses de sujeição dos conceitos de Direito Tributário aos de Direito Civil e de sua separação dos econômicos é a *licitude da elisão*”, explica Ricardo Lobo Torres.⁵³ Respeitar as formas de Direito Privado é, nessas situações, limitar o poder do Fisco na aplicação da lei tributária.

⁵¹ Não parece coincidência, por exemplo, que François Geny, em trabalho clássico no qual nega e critica o discurso em defesa da autonomia do Direito Financeiro, aceite também a possibilidade de alterarem-se os conceitos de direito privado. “Certamente, quando faz incidir tributos sobre circunstâncias ou operações de direito, o legislador age sabidamente se respeita a organização jurídica existente e se busca harmonizar as suas medidas com o direito comum, em face do qual ele as estabelece; em caso contrário, correria o risco de causar, por tributos incompatíveis com as suas fórmulas jurídicas, uma grave desordem no seio da vida social. Mas isso não pode ser senão um conselho moral social ou de oportunidade política. E, no terreno do direito positivo, não seria possível recusar à lei, que aliás, não desconhece o direito superior, a faculdade de modificar situações jurídicas, tais como são comumente determinadas, para lhes adaptar suas prescrições propriamente fiscais, quer na estipulação das tarifas de impostos, quer na regulamentação de sua liquidação e cobrança.” O texto originalmente escrito em francês foi traduzido e publicado no Brasil na década de 1950. GENY, Fr., O Particularismo do Direito Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, abr./jun., 1950, p. 6-31. Para a réplica ao artigo de Geny e defesa da autonomia, ver TROTOBAS, Luis. Ensaio sobre o Direito Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, out./dez., 1951, p. 34-59.

⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 103.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76.

3.4 Direito Financeiro e Direito Tributário: a construção do discurso da autonomia

Entre os recortes internos que limitam a disciplina do tributo no Brasil, a divisão entre o direito das finanças e o dos tributos é talvez o mais importante. Sob o argumento de autonomia, a separação afasta a tributação dos demais elementos da atividade financeira e cria ponto de vista específico para o exame jurídico dos tributos, diverso dos demais elementos quanto ao objeto e método.

O Direito Tributário já era em si autônomo? Ou a autonomia é produto de certo discurso jurídico, historicamente situado, de valorização da disciplina? A afirmação da autonomia dessa disciplina — como de qualquer outra — é uma questão histórica, e não puramente lógica. Autonomia não é qualidade que se encontre ou decorra do objeto da disciplina. É antes a construção de certo ponto de vista sobre o problema ou objeto em exame.

Talvez se pudesse afirmar, pura e simplesmente, que se trata de uma “decisão metodológica” daquele que se debruça sobre o tema em exame. Mas isso seria o mesmo que reconduzir a questão à análise puramente lógica, como se tal decisão não fosse, ela própria, determinada por elementos que não são da ordem do conhecer. A configuração de certa disciplina é dado historicamente construído e com consequências institucionais relevantes. Debruçar-se sobre o tema é “pesquisar as condições reais de seu aparecimento, sempre determinado no interior de tramas e lutas de poder.”⁵⁴

De início, os tributos não passavam de um capítulo das Finanças, ou melhor, do Direito Financeiro. O tratamento do Direito Tributário, como disciplina autônoma, é algo recente. Só depois de 1914 a questão da autonomia do Direito Financeiro assume contornos mais práticos que acadêmicos.⁵⁵ Não por coincidência, as décadas que se seguem são o momento de afirmação também do Estado de Bem-Estar Social e de consolidação do Estado Fiscal. À medida que o Estado assume novas atribuições, torna-se intervencionista e necessita de mais recursos para atender a tais objetivos, as finanças públicas e os tributos ganham maior importância e complexidade jurídica.

O pós-guerra traz efeitos significativos para as finanças públicas e, por conseguinte, para as relações jurídicas produzidas nesse campo. “O crescimento extraordinário das dívidas públicas, o desenvolvimento dos empréstimos, o aumento insuspeitado dos impostos e novas formas de tributação constituem”, conforme assinala Giuliani Fonrouge, “alguns dos efeitos desse acontecimento sobre as finanças”. No aspecto tributário, “paralelamente se multiplicaram os motivos de conflito entre o Fisco e os particulares, despertando

⁵⁴ FONSECA, Marcio Alves. **Michel Foucault e o Direito**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 157.

⁵⁵ FONROUGE, C. M. Giuliani. Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica. *Revista Forense*, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61-70.

atenção até ali desconhecida”.⁵⁶ Com a ascensão do Estado de Bem-Estar Social nas décadas seguintes, a demandar novas e mais produtivas fontes de recursos, a tributação ganha ainda mais destaque e importância jurídica. Os novos papéis do Poder Público — assistencial, providencial e interventor — exigem proporcional incremento na captação de recursos sociais, e o sistema tributário é, nesse momento, o principal instrumento para tal finalidade.

Num contexto assim, não é de se estranhar que crescessem também os conflitos jurídicos em matéria fiscal, e que esta seara passasse a merecer mais atenções nos anos seguintes do que recebera em décadas passadas.⁵⁷ No Brasil, em 1960, Ruy Barbosa Nogueira ainda denunciava a escassez de ensino de doutrina e jurisprudência da matéria no país. Não havia a cadeira de Direito Tributário nas Faculdades de Direito brasileiras, e mesmo o Direito Financeiro só fora inserido como disciplina autônoma a partir de 1962, quando a Comissão de Ensino Superior do Conselho Federal de Educação a fez incluir no currículo mínimo dos cursos de graduação em Direito.⁵⁸ Para Barbosa Nogueira, a evidência do Direito Financeiro deveu-se à sua inclusão na Constituição de 1946. Já o Direito Tributário, por sua vez, apenas viria a ter sua autonomia reconhecida após a década de 1960, no contexto da Reforma Constitucional Tributária de 1965, realizada pela Emenda n. 18.⁵⁹ Daí em diante, passa-se a contar com um capítulo específico na Constituição Federal para regular, de forma detalhada, o sistema tributário, tendência que se manteve no texto constitucional de 1967, mesmo com a Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, e no atual.

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966, bem como a Lei Geral de Orçamentos Públicos, Lei n. 4.320/1964, de 17 de março de 1964, também são produtos das décadas de 1950-60.⁶⁰ Os anseios de unidade e sistematicidade, que deram o tom do discurso em defesa da autonomia do Direito Financeiro na Assembleia Constituinte de 1946, também

⁵⁶ FONROUGE, 1941, p. 61-70.

⁵⁷ Em 1958, Fernando Sainz de Bujanda publica artigo em que traça panorama da situação do ensino do Direito Financeiro e Tributário em diferentes países: Itália, Alemanha, França, Bélgica, Holanda, Portugal e também o Brasil. Para o autor, à época, já se notava a tendência clara de separação entre o Direito Financeiro, como disciplina autônoma e com perfil próprio, e o tratamento econômico da matéria, que, no entanto, ainda se observava em boa parte dos cursos jurídicos. BUJANDA, Fernando Sainz de. La Autonomía Del Derecho financiero en el cuadro de disciplinas de las Facultades de Derecho. *Revista da Faculdade de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, vol. II, n.3, p.7-82, 1958.

⁵⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Financeiro*. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p.19-20. No mesmo sentido: FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 12.

⁵⁹ NOGUEIRA, 1971, p.19-20. No mesmo sentido: FANUCCHI, 1971, p. 12.

⁶⁰ A Comissão Especial para elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional foi designada pelo Ministro da Fazenda em agosto de 1953 e encerrou seus trabalhos em maio de 1954. BRASIL, Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*: Rio de Janeiro, 1954, p. 6 e 15.

estavam subjacentes à inclusão do sistema tributário como capítulo específico do texto constitucional e à criação do Código Tributário Nacional.

Não eram raros os juristas que preconizavam a edição do Código como solução definitiva para a desordem fiscal então reinante e para os conflitos entre os diferentes Estados-membros. Num contexto de proliferação legislativa confusa e desordenada em matéria fiscal, a codificação despontava como meio de racionalização, unidade e sistematização do regime tributário vigente — uma solução para o exercício descoordenado de competências tributárias na federação e para a superposição de atribuições e a bitributação. “Só um código, definindo e regulamentando cada espécie tributária”, afirmava Goffredo Telles Junior, em texto de 1946, “evitaria que um mesmo nome de imposto seja atribuído a impostos diversos, ou que impostos considerados diversos incidam sobre as mesmas fontes”.⁶¹ Argumentação semelhante pode ser encontrada também na obra de Carvalho Pinto, em estudo datado da mesma época.⁶²

A edição do Código Tributário Nacional representa o ponto culminante no processo de afirmação histórica da autonomia do Direito Tributário, que se inicia na década de 1940.⁶³ Estabelecendo conceitos fundamentais e princípios gerais comuns a todos os entes federados, esperava-se que o Código pudesse “assegurar o funcionamento orgânico do sistema”, como consta de sua Exposição de Motivos. Aliás, a conjuntura então vigente explica o teor aparentemente didático de algumas disposições do Código, preocupadas em oferecer definições e eliminar — ou pelo menos reduzir — controvérsias em temas em que havia dissenso e acentuada incerteza jurídica.

⁶¹ TELLES JUNIOR, Goffredo. *O Sistema Brasileiro de Discriminação de Rendas*. Assembleia Constituinte. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946, p. 34.

⁶² O autor apresentava duas medidas aconselháveis para a melhoria do sistema fiscal então vigente: “a) — o estudo e a promulgação de Códigos Tributários, condensando princípios gerais de uniformização, no sentido de serem sanados os defeitos que se verificam e ficarem asseguradas ao regime tributário sua máxima eficiência e justiça; b) — a disseminação dos órgãos técnicos de assistência financeira a todas as administrações do país, com funções consultivas e auxiliares.” PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação das Rendas*. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941, p. 167 e 170.

⁶³ Na “Apresentação” escrita para a obra de Oswaldo de Moraes, Brandão Machado traça, no início da década de 1970, panorama histórico da evolução do Direito Tributário no Brasil até aquele momento e aponta que os primeiros estudos aprofundados na matéria teriam tido início já na década de 1940. Diz ele: “somente a partir da década de 40 é que o Direito Tributário teve, no Brasil, um início auspicioso, com a publicação de bom número de artigos, comentários e pareceres, não incluídos os trabalhos de interesse prático, que estes nunca faltam, e ainda alguns poucos ensaios, e difícil seria enumerar, num retrospecto sumário como este, a contribuição de cada um dos muitos que concorreram para o progresso do seu estudo. Mas é necessário pôr em relevo a laboriosa atividade de Rubens Gomes de Sousa, que foi quem inaugurou entre nós o tratamento científico dos problemas jurídico-tributários [...]. Coube também ao mesmo professor elaborar em 1954 um anteprojeto de Código Tributário [...]. Com a promulgação do Código culmina, mas não termina, a auspiciosa fase de estudos de Direito Tributário iniciada na década de 40.” BRANDÃO, Machado. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. *Curso de Legislação Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974, p. XIII.

A questão dos conceitos é enfaticamente abordada na Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, onde se lê:

[...] merece especial referência o aspecto da inclusão, no Projeto, de definições de institutos jurídicos e particularmente dos impostos privativos federais, estaduais ou municipais. Mesmo sem negar a impropriedade da inclusão de conceitos doutrinários no texto da lei, todavia é forçoso reconhecer que, na fase atual de elaboração do direito tributário entre nós, a fixação de determinados conceitos básicos é essencial para assegurar ao Código a plenitude de sua eficácia.⁶⁴

É esse o contexto de afirmação histórica da autonomia do Direito Tributário no ordenamento jurídico brasileiro. A noção de autonomia trazia em si o desejo de independência e especialidade da disciplina, assim como determinava a maneira como se deveria relacionar o Direito Tributário com as demais disciplinas jurídicas. Para o que nos interessa neste tópico, a autonomia passa a definir também o modo de ser da relação entre Direito Tributário e Direito Financeiro, agora já tomados como duas disciplinas diferentes e, para a maioria dos juristas, autônomas.

4. CONSEQUÊNCIA ATUAIS DOS RECORTES

Como disciplina jurídica autônoma, os tributos perdem, parcialmente, o vínculo com os demais elementos da atividade financeira. O pagamento, ou melhor, a extinção da relação jurídica tributária passa a ser o limite da disciplina jurídica do tributo — o que há depois não lhe diz respeito. A função do tributo, o destino das receitas e as finalidades a que se dirigem são matéria estranha ao Direito Tributário, impertinente.⁶⁵ É o que consta expressamente do art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, aqui citado à guisa de ilustração,

⁶⁴ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p. 7.

⁶⁵ Veja-se, a propósito da destinação dos tributos, o que afirma Pontes de Miranda, em comentário à Constituição de 1967: “Quem está adstrito ao imposto é devedor do imposto, independente do fato de ser aplicado, direta ou indiretamente, em seu proveito, ou da exatidão e exação com que, se tinha destinado, foi destinado, ou, dentro do seu destino, empregado. O que o contribuinte pode exigir é que a imposição seja de acordo com as regras jurídicas de competência, princípio da isonomia ou igualdade perante a lei e a isenção no orçamento. O contribuinte nada tem com a política financeira, que se seguiu para a decretação do imposto; nem com a política e a técnica de destinação. Se é inconstitucional a destinação, nem por isso se tem por inconstitucional a decretação”. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1. de 1969**. Tomo II, (art. 8º — 31), 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 366. Convém lembrar que, na Constituição em comentário, ainda vigorava o princípio da anualidade e, por conseguinte, a exigência de que os tributos fossem autorizados, a cada ano, pela lei orçamentária.

e sem se desconhecer as vicissitudes pelas quais tem passado sua aplicação nos tribunais superiores.⁶⁶

No plano filosófico, o recorte constitutivo da disciplina do tributo, aliado à afirmação do princípio da capacidade contributiva como critério principal de instituição e graduação dos gravames fiscais, mormente os impostos, tem por efeito desarticular a tributação de qualquer forma de contraprestação estatal direta. O Estado tem obrigações a cumprir, especialmente as elencadas entre os direitos fundamentais, e os cidadãos têm de cumprir sua obrigação geral de pagar tributos ao Fisco. Nem a obrigação do Estado se vincula à dos cidadãos, nem a destes à daquele. Há, então, duas relações jurídicas diversas e apartadas: a relação jurídico-tributária, que dá ao Poder Público o direito de exigir a prestação tributária, e a relação jurídica de cidadania, que faz de qualquer indivíduo titular de direitos, positivos e negativos, contra o Estado.

A disciplina do tributo detém-se sobre a relação tributária. Ou melhor, sobre as relações tributárias, no plural, já que são muitas, desde o ato primevo, a instituição do tributo, até o ato final, que reside na extinção da relação tributária: a relação possível, no plano da competência constitucional, a relação em abstrato, no plano da regra-matriz de incidência tributária, e a relação concretizada pelo lançamento tributário. Em todas elas, o espaço discursivo é marcado pelo antagonismo fisco-contribuinte. O Estado assume a designação de “Fisco”, e o cidadão torna-se “contribuinte”. A relação jurídico-tributária comporta apenas os dois pontos de vista — não há terceira opção. Quase não há dimensão coletiva no tributo. O que está em jogo, no caso, não é nada além do pagamento da prestação tributária e, nesse instante, não há outro sentido na atuação do Estado, senão arrecadar.

O foco no antagonismo fisco-contribuinte e o estranhamento da relação tributária em face dos demais elementos da atividade financeira não deixa espaço para um terceiro ponto de vista — a dimensão coletiva dos tributos. Trata-se da perspectiva daquele que está fora da relação jurídica, não atua em nome do Fisco, nem é contribuinte. No entanto, mesmo não sendo credor ou devedor, enxerga naquela situação algo que lhe diz respeito, algo que transcende a esfera jurídica do indivíduo tributado.

⁶⁶ O reconhecimento judicial, na década de 1990, da natureza tributária das contribuições — sociais, cooperativas e de intervenção no domínio econômico — e sua classificação como espécie tributária autônoma infirmam, de certo modo, a previsão do inciso II, do art. 4º, que afasta a destinação legal do produto da arrecadação tributária como elemento de definição da natureza específica do tributo, e a definição das espécies tributárias do art. 5º, que inclui apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria. A propósito, vale conferir: Recurso Extraordinário n. 146.733/SP, de 1992, e Recurso Extraordinário n. 148.331, de 1992. Em todo caso, também não se pode deixar de lado o fato de que, a despeito de a regra do art. 5º não incluir as contribuições entre as espécies de tributos, a previsão do art. 217, que foi acrescida ao Código pelo Decreto-Lei n. 27, de 14.11.1966, antes mesmo de ele entrar em vigor, já resguardava a cobrança das contribuições que estavam vigentes à época da instituição do Código.

Aliomar Baleeiro, ao analisar as diretrizes que devem presidir o sistema tributário, apontava a “necessidade de acomodar três interesses ou pontos de vista, não dizemos antagônicos, mas nem sempre coincidentes: o ponto de vista do Estado, vale dizer, dos poderes públicos, o do contribuinte e o da comunidade social.”⁶⁷ É esse o terceiro ponto de vista que, em boa medida, se perdeu com o afastamento entre o Direito Tributário e os demais elementos ou aspectos da atividade financeira.

A bem da verdade, é curioso observar que o rigor dos limites definidos faz da arrecadação, em si, um elemento externo em relação ao Direito Tributário. Ao se definir o pagamento como último limite do Direito Tributário, fica evidente que as receitas auferidas não estão contidas nessa disciplina: são consequências externas e alheias. Tanto é assim que, em comentário à Carta Constitucional de 1967, Pontes de Miranda afirma: “O orçamento não dá destinação aos impostos, dá destinação à receita”.⁶⁸ Extinta a relação jurídica tributária pelo pagamento, o que vem depois compete a outras instâncias do Direito e não mais ao regramento dos tributos. As receitas tributárias seriam, destarte, consequência fática que decorre da norma impositiva.

A destinação legal dos tributos, essa sim, estaria compreendida nos estreitos limites do Direito Tributário, nas hipóteses em que necessária à própria caracterização do tributo, como elemento do seu conceito,⁶⁹ especialmente nas contribuições a que se refere o art. 149 da Constituição. Vale dizer, “a arrecadação diz respeito ao direito financeiro, enquanto a norma de destinação, necessária ao exercício da competência da norma que institui uma contribuição, é de direito tributário”, explica Fernando Gomes Favacho.⁷⁰

Levada ao extremo, a preocupação com a autonomia⁷¹ do Direito Tributário cria, assim, uma perspectiva acerca do fenômeno tributário absolutamente desconectada dos demais elementos da Fazenda Pública e da atividade financeira. Perde-se a relação essencial que existe entre receitas e despesas, e a

⁶⁷ BALEEIRO, 1950, p. 12.

⁶⁸ MIRANDA, Francisco C. Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1. de 1969*. Tomo II, (art. 8º — 31), 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 368.

⁶⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 225.

⁷⁰ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do Conceito de Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 168.

⁷¹ A propósito da autonomia didática do Direito Tributário e da crítica de sua separação em relação do Direito Financeiro, ver: BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: limites normativos*. São Paulo (Tese de Livre-docência), USP, 2008, p.45; SANTI, Eurico de Marco Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). *Direito Tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 273-4; IVO, Gabriel. *Direito Tributário e Orçamento*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 871-889.

lei tributária é interpretada sem que se possam levar em conta seus objetivos ou a destinação das receitas.⁷²

E não é apenas do ponto de vista tributário que a separação repercute. No que toca ao Direito Financeiro, também trouxe consequências práticas significativas. A relação entre este e o Direito Tributário tem sido marcada por uma significativa “assimetria conceitual” entre os dois saberes jurídicos.

Tomamos aqui a expressão empregada pelo jurista Horacio Corti⁷³ para referir-se à forte tendência a excluir do debate jurídico aspectos da atividade financeira que não digam respeito à tributação e remetê-los ao plano das questões políticas ou dos estudos econômicos.⁷⁴ Sutilmente, aquilo que deveria ficar de fora apenas da análise tributária (recorte interno) é também excluído do controle judicial (recorte externo). Como exemplo, o professor argentino cita a obra clássica de Dino Jarach, intitulada “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. O título do livro já estaria a indicar que o tributo é objeto de análise jurídica, enquanto o gasto público estaria relegado à abordagem de outra natureza. Os dois objetos são vistos de pontos de vista diversos, e só o dos tributos é estritamente jurídico.⁷⁵

O alerta de Corti parece aplicar-se igualmente à realidade brasileira. Aqui também foram silenciosamente excluídas do conhecimento jurídico sistemático questões relativas à atividade financeira do Estado e, especialmente, ao orçamento público. O problema, certamente, vai além dos títulos e mesmo do conteúdo de obras doutrinárias. A exclusão da abordagem jurídica traz consequências institucionais relevantes, que vão desde a estruturação curricular dos cursos de Direito ao tratamento jurídico dado à matéria pelos tribunais. A título de exemplo, basta lembrar a forte tendência que havia na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até 2008⁷⁶, de afastar o cabimento de ações diretas de inconstitucionalidade em matéria orçamentária. Na prática, a negativa

⁷² AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia: el aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional*. Bogotá: Editorial Temis, 2004, p. 44.

⁷³ Ver deste autor: CORTI, Horacio G. *Derecho Constitucional Presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007; CORTI, Horacio G. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.

⁷⁴ Afirma Horacio Corti: “Admite-se, de forma implícita, a existência de uma distinção conceitual básica (a diferença entre o tributo e o restante dos institutos financeiros), que, por sua vez, conduz a certa organização do saber: a separação do direito tributário do direito financeiro. Ou a cisão do direito financeiro em duas partes: o direito tributário e o direito financeiro não tributário. Ademais, tem-se também, quase naturalmente, uma decorrência teórica e prática um tanto curiosa: que todo (ou a maior parte) do interesse cognoscitivo recaiu, nas últimas décadas, sobre o direito tributário.” CORTI, 2007, p. XXVII.

⁷⁵ CORTI, Horacio G. *Derecho Constitucional Presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007, p. XXIV e ss.

⁷⁶ Em 2008, no julgamento de medida cautelar requerida na ADI 4.048, proposta contra medida provisória que determinava a abertura de créditos extraordinários fora das hipóteses constitucionais, o Supremo Tribunal Federal rediscutiu a orientação tradicional. Por maioria, o Tribunal

do controle abstrato de constitucionalidade tinha por efeito a exclusão das normas orçamentárias — lei orçamentária anual, lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual — de qualquer forma de controle judicial.

De todo modo, é bom que se diga que não se trata de uma decisão formal ou censura explícita, mas de “uma maneira histórica de conformar-se ao conhecimento do direito”.⁷⁷ A assimetria conduz à irrelevância jurídica do fenômeno financeiro, por meio de tripla exclusão: do controle judicial, do mundo jurídico e do âmbito do conhecimento.⁷⁸ Três dimensões entrelaçadas, segundo a visão de Corti, da qual compartilhamos.

5. CONCLUSÃO

O percurso até aqui percorrido apontou os limites que dão forma ao Direito Tributário e ao Direito Financeiro, bem como suas consequências práticas no âmbito do conhecimento e da decisão jurídica.

Os recortes que delimitam essas disciplinas jurídicas podem ser divididos em internos e externos, conforme as exclusões que implicam. Os recortes internos tendem, *prima facie*, a afastar do exame jurídico argumentos relativos à finalidade e eficácia das exações. Seriam esses aspectos relegados à Política e à Economia (Ciência das Finanças), respectivamente, e, portanto, não costumam ser levados em conta no debate jurídico-tributário. Já os recortes internos e, especialmente, a separação entre Direito Tributário e Direito Financeiro afastam o tributo do contexto geral da atividade financeira, deixando de lado inclusive a destinação das receitas tributárias arrecadadas.

A demarcação desses contornos internos e externos da disciplina jurídica do tributo tem implicações práticas e não apenas didáticas. Ao indicar o que está dentro e o que está fora da análise jurídica e, especialmente, da análise financeiro-tributária, definem-se também as balizas da argumentação jurídica e da própria decisão judicial.

Dar-se conta desses contornos e daquilo que fica de fora deles é, portanto, fundamental para entender os limites do próprio pensamento jurídico, particularmente aquele que cuida da tributação.

conheceu da ação e deferiu a cautelar. No mesmo ano, o STF julgou a ADI 3.949, também sobre matéria orçamentária. Neste caso, todavia, o Tribunal conheceu a ação, mas indeferiu a cautelar. A partir de tais julgamentos, é possível afirmar que a Corte Constitucional deu claros sinais de rever sua orientação tradicional. CORREIA NETO, Celso de Barros, O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 111-126.

⁷⁷ CORTI, 2007, p. XXVII.

⁷⁸ CORTI, 2007, p. XXVI.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José, RAFFO, Julio. **Introducción al Derecho**. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. **Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia: el aporte del pensamiento jurídico financier de la Italia Meridional**. Bogotá: Editorial Temis, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças. Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950.
- _____. **Uma Introdução à Ciência das Fianças e à Política Fiscal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo (Tese de Livre-docência), USP, 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Vol. II. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- BRANDÃO, Machado. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. **Curso de Legislação Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974.
- BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954.
- BRASIL, Ministério da Educação, Conselho Nacional de Educação, **Parecer n. 0055/2004**, Assunto: Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Direito, relatores: José Carlos de Almeida da Silva e Lauro Ribas Zimmer, aprovado em 18.2.2004.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. La Autonomía Del Derecho financiero en el cuadro de disciplinas de las Facultades de Derecho. **Revista da Faculdade de la Facultad de Derecho de la Universidade de Madrid**, vol. II, n.3, p.7-82, 1958.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

_____. O Orçamento Público e o Supremo Tribunal Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Org.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CORTI, Horacio G. **Derecho Constitucional Presupuestario**. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007.

_____. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do Conceito de Tributo**. São Paulo: Quartir Latin, 2011.

FERREIRA, Vergílio. Questionação a Foucault e a Algum Estruturalismo. In: FOUCAULT, Michel. **As Palavras e as Coisas**. Lisboa: Edições 70, 2005.

FONROUGE, C. M. Giuliani. Direito Financeiro: uma nova disciplina jurídica. **Revista Forense**, vol. 88, ano 38, out. 1941, p. 61-70.

FONSECA, Marcio Alves. **Michel Foucault e o Direito**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FOUCAULT, Michel. **A Ordem do Discurso**. Trad. Laura F. de Almeida Sampaio, São Paulo: Edições Loyola, 1996.

_____. **A Verdade e as Formas Jurídicas**. Trad. Roberto Cabral de Melo Machado, Eduardo Jardim Morais et al. Rio de Janeiro: NAU editora, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GENY, François. O Particularismo do Direito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 20, abr./jun., 1950, p. 6-31.

GREGOLIN, Maria do Rosário. **Foucault e Pêcheux na Análise do Discurso — diálogos e duelos**. 2ª ed. São Carlos: Claraluz, 2006.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997

_____. Direito Tributário e Orçamento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- VILANOVA, Lourival. **O Problema do Objeto da Teoria Geral do Estado**. Recife: Imprensa Oficial, 1953.
- MIRANDA, Francisco C. Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.1, de 1969**. Tomo II, (art. 8º — 31), 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.
- _____. **Tratado das Ações**. Tomo I. Atual. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1998.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeir**. 3ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.
- OLIVEIRA, Regis de. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. **Discriminação das Rendas**. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941.
- SANTI, Eurico de Marco Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. **Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação**. In: VASCONCELLOS, Roberto França. (Coord.). **Direito Tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de Finanças Públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997.
- TELLES JUNIOR, Goffredo. **O Sistema Brasileiro de Discriminação de Rendas**. Assembleia Constituinte. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- TROTOBAS, Luis, **Ensaio sobre o Direito Fiscal**. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, out./dez., 1951, p. 34-59.
- VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual de Ciencia das Finanças**. São Paulo: Typ. da Companhia Industrial de São Paulo, 1898.
- VIDIGAL, Geraldo. **Fundamentos de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

* Recebido em 21 jan. 2015.