

A liquidação, em Portugal, e o lançamento, no Brasil. Uma análise sob a vertente jurídico-política.

Marcus Henrique Pereira de Abreu

Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Políticas

Docente: Profa. Dra. Eva Dias Costa

Fevereiro de 2021



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

A liquidação, em Portugal, e o lançamento, no Brasil. Uma análise sob a vertente jurídico-política

Marcus Henrique Pereira de Abreu

Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Políticas

Docente: Profa. Dra. Eva Dias Costa

Fevereiro de 2021

RESUMO

A riqueza do direito comparado como método científico, utilizado neste trabalho, revela-se, em grande parte, na possibilidade de descoberta de pontos de aproximação e de afastamento entre realidades jurídicas marcadas por diferenças culturais, sociais e políticas etc. O direito positivo, hoje prestigiado, não é um jato de luz, que se manifesta repentinamente. Sua construção é processual e absorve elementos emanados de variadas fontes, pois a relação humana é plural, assim como deve ser qualquer ordenamento jurídico que ambicione atingir a máxima efetividade normativa. O presente trabalho parte dessa lógica cultural do direito, porém, numa dimensão particular, ante a imensidão do tema. O foco de observação concentrou-se na comparação, do regime jurídico português e brasileiro, quanto à liquidação e o lançamento fiscal, sob o viés jurídico-político. Essa mescla do direito com a política tem por finalidade, além do conhecimento em si, respeitar a linha adotada no mestrado oferecido pela Universidade Portucalense Dom Infante Henrique, que exige essa combinação do direito com a política. Expandiu-se, com a dissertação, a visão de quão importante se mostra conhecer o desenvolvimento do pensamento político-filosófico e da evolução sócio-política para a compreensão de institutos setorializados do direito, como é o caso da liquidação e do lançamento.

PALAVRAS-CHAVE: cultura; direito; lançamento; liquidação; política.

ABSTRACT

The wealth of comparative law as a scientific method, used in this work, is revealed, in large part, in the possibility of discovering points of approximation and distance between legal realities marked by cultural, social and political differences, etc. The positive right, now prestigious, is not a flash of light, which suddenly appears. Its construction is procedural and absorbs elements emanating from various sources, as the human relationship is plural, as should any legal order that aims to achieve maximum normative effectiveness. The present work starts from this cultural logic of the law, however, in a particular dimension, before the immensity of the theme. The observation focus was concentrated on the comparison, of the Portuguese and Brazilian legal regime, regarding the liquidation and tax assessment, under the legal-political bias. This mix of law and politics aims, in addition to knowledge itself, to respect the line adopted in the master's degree offered by the Portucalense University Dom Infante Henrique, which requires this combination of law and politics. With the dissertation, the vision of how important it is to know the development of political-philosophical thinking and socio-political evolution for the understanding of sectorized institutes of law was expanded, as is the case of liquidation and launch.

KEY-WORDS: culture; law; launch; liquidation; politics.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 FUNDAMENTOS JUSFILOSÓFICOS	9
1.1. UMA PASSAGEM PELA GRÉCIA PRÉ-SOCRÁTICA ATÉ ARISTÓTELES	22
1.2. AS TREVAS ILUMINADAS PELA FILOSOFIA MEDIEVAL.....	32
1.3. A MUDANÇA NO PARADIGMA FILOSÓFICO-JURÍDICO PÓS-IDADE MÉDIA	36
1.4. A DESEMBOCADURA JUSPOSITIVISTA	37
2 A ATRAVESSIA DO TRIBUTO	41
2.1. A IMPORTÂNCIA DO CRISTIANISMO NA FORMULAÇÃO DO TRIBUTAÇÃO.....	45
2.2. A FORMULAÇÃO TRIBUTÁRIA NA IDADE MÉDIA	47
2.2.1. <i>O político-tributário entre o Século XI a XVI</i>	47
2.2.2. <i>O político-tributário no período pós-medieval</i>	57
3. DA LIQUIDAÇÃO, EM PORTUGAL, E DO LANÇAMENTO, NO BRASIL	60
3.1. ASPECTOS GERAIS	61
3.2. DISTINÇÕES ENTRE LANÇAMENTO E LIQUIDAÇÃO	64
3.2.1. <i>A respeito do princípio da tipicidade ou da legalidade tributária na liquidação e no lançamento tributário</i>	73
3.2.1.1. O Fato Tributário.....	76
3.2.1.1.1. O Fato Tributário sob a perspectiva da Administração Pública.....	78
3.2.1.1.2. A liquidação/lançamento fiscal em termos normativos	82
3.2.1.1.3. A liquidação/lançamento enquadra-se como ato, processo, procedimento ou em outra categoria?	84
3.2.1.1.4. Sobre a celeuma da liquidação/lançamento ser constitutiva ou declaratória.....	102
CONCLUSÃO	108
REFERÊNCIAS	112
LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA	117

INTRODUÇÃO¹

Já dizia Rudolf Stammler (Telles Junior, 2004, p. 1) que “*o jurista que não é mais do que jurista é uma triste coisa*”.

O direito é fenômeno cultural influenciado pelo meio, sujeito às ações do tempo e às circunstâncias do lugar de onde se insere. A atividade estatal, independentemente da natureza ou da origem, deve acompanhar o processo de transformação da sociedade, quer oriunda de um trabalho programado, quer resultante da força da contingência.

A história é capaz de nos mostrar como os povos enfrentaram e suplantaram seus problemas ao longo da vivência humana. Entretanto, o capítulo da relação de dominação nunca sai de pauta, pois, ao longo da linha ininterrupta do tempo, este tópico sempre esteve presente, variando apenas quanto ao grau da opressão exercida.

O espírito que norteia o modo de organização estatal, qual seja, o postulado da supremacia do interesse público, apesar dos avanços, não nega nem consegue se desvencilhar de suas origens, digamos assim, menos benevolentes. Em função desse princípio – entre outros, obviamente – as constituições estabelecem a disciplina com a qual são balizadas as condutas e os atos da administração pública.

A mão forte do Estado lança seus tentáculos e reflete com vitalidade iniludível na esfera tributário-financeira. É que não se concebeu uma maneira mais adequada de manter as funções estaduais senão pelos recursos obtidos pela imposição tributária. Mas esse jeito de obter recursos causa o grave inconveniente de invadir, sem permissão direta, o patrimônio alheio, arrancando do contribuinte somas monetárias até mesmo contra sua vontade.

Todavia, a extração da receita tributária, apesar de ser ato de força, não pode ocorrer à revelia dos ditames constitucionais, que se constituiu, após muitas lutas, numa conquista vigente no Estado Democrático e Social de Direito. O roteiro da incidência tributária segue uma ordem jurídico-normativa, endossada pela Constituição, da qual o poder público não pode arredar um milímetro sequer, sob pena de invalidação da conduta.

Sob a perspectiva do contribuinte, não resta dúvida de que a previsibilidade normativo-constitucional consiste numa inexorável garantia jurídica, cujo triunfo remonta a períodos tão icônicos quanto longínquos da história, mais precisamente ao século XIII, era em que João Sem Terra foi impelido a reconhecer que qualquer interferência estatal no patrimônio dos súditos deveria emanar de um prévio acerto entre estes e a coroa. Desde então, o princípio da legalidade tributária se enraizou na cultura jurídica ocidental e permanece em plena forma até os dias atuais, apesar de vez ou outra ser vítima de

¹ As linhas gerais desta introdução reproduzem textualmente parte de artigo publicado, pelo signatário desta dissertação, em obra jurídica coletiva (Temas de Direito Público e Privado, 2019, pp. 331-345) elaborada em homenagem aos 800 (oitocentos) anos de existência da Universidade de Salamanca, na Espanha.

ataques governamentais, em geral munido do falacioso pretexto da incrementação da receita.

Embora a lei figure como estrela principal da constelação, é perceptível que sozinha não consegue assegurar a efetiva proteção ao contribuinte contra as investidas brutais da administração pública, razão pela qual demais princípios e instrumentos devem vir em socorro da concretização dessa tarefa protetiva.

A mera reverência ao formalismo legal, se outrora desfrutou de prestígio, nos dias de hoje perdeu tal honraria, por se mostrar insuficiente para inibir o malferimento dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A bem da verdade, essa impotência da lei ultrapassa as raias do direito público, reverberando na mesma medida sobre os institutos de direito privado, já que a práxis demonstrou que o patrimônio jurídico do cidadão não é automaticamente repetido com a edição de lei. A *tatbestand*, a *fattispecie* ou a nossa hipótese de incidência, por si só, não garante a intangibilidade dos direitos, porquanto a deformação é congênita, nascida com o diploma legal.

Não é sem razão que a dogmática jurídica propôs-se a realçar a dignidade da pessoa humana, a boa-fé objetiva, a função social, a razoabilidade como vetores a serem encarnados na tríplice função de informar, integrar e interpretar as normas do ordenamento jurídico.

O apego à letra fria da lei distancia o aplicador do direito do contexto dos fatos jurídicos, turvando a visão do aplicador da norma em relação ao ideal de justiça.

Seja no Brasil, seja na Península Ibérica, a fonte de suprimento financeiro do Estado é guarnecida com prerrogativas e privilégios não extensíveis a grande maioria das relações jurídicas. Estamos na era da tecnologia da informação, da robótica, dos bytes, da fibra ótica. A chegada desses avanços repercute sobre o direito, impondo-lhe, pelo próprio curso das coisas, a busca por modelos jurídicos sintonizados com essas novidades.

Não se desconhece que a velocidade do direito não é sincronizada com a agilidade das transformações sociais. Em virtude do papel que exerce tem o próprio tempo de amadurecimento. De toda sorte, embora refém do ritmo cadenciado, o direito não pode ser revestido de um imobilismo suscetível de gerar fossilização de sua estrutura. Seria algo comparável a polias de uma máquina girando em rotações opostas. Sem uma eficaz atualização do direito, a consequência seria a formação de um buraco negro normativo, apto a tragar todas as virtudes axiológicas de uma sociedade.

Urge então, numa intenção progressista, visitar os elementos e os institutos que estruturam a relação tributária, a fim de lhe imprimir uma aura mais adaptada aos novos contornos jurídicos.

O texto ora ofertado faz um balanço do regime jurídico de duas nações coirmãs acerca de um ponto específico no âmbito do direito tributário – lançamento/liquidação. Cremos que em direito comparado a primeira barreira consiste na adaptação da linguagem. Malgrado ambos os países utilizem o mesmo idioma, nosso querido português, é certo que os significados dados aos vocábulos nem sempre são equivalentes.

Procuramos romper esta dificuldade trazendo a lume a descrição mais abalizada da doutrina binacional a respeito do tema proposto.

Embora o foco central seja o estabelecimento de um comparativo do tratamento jurídico – direito posto – conferido por Portugal e Brasil acerca da liquidação e do lançamento, foi-se construindo em paralelo a trama feita pelas principais teorias político-filosóficas, e também histórico-políticas, que embasaram a criação do direito hodierno e, em particular, no que interessa ao trabalho, ao lançamento e à liquidação. Também se intentou mostrar a força motriz dos acontecimentos e sua repercussão frente ao direito.

Levando-se em conta essas diretrizes, a obra subdivide-se em três grandes blocos, sendo a primeira parte dedicada aos fundamentos teóricos e históricos, e suas variações temporais; a segunda, a um correr no tempo quanto às necessidades fiscais e os mecanismos adotados pelos governos, sob a perspectiva tributária, considerando as circunstâncias sociais, política, e econômicas, para granjear os meios de supri-las; e a terceira, uma visão mais jurídico-dogmática acerca das principais discussões que rondam ou rodaram o tema da liquidação e do lançamento em Portugal e no Brasil.

É necessário esclarecer que a escolha do tema desta dissertação tem a ver com a linha de pesquisa indicada para o mestrado, no caso em ciências jurídico-políticas. É nesta vertente cobrada pela instituição que se procurou conduzir este trabalho e que se espera, ao final, logra êxito.

1 FUNDAMENTOS JUSFILOSÓFICOS

Encontrar a essência do direito² não é uma tarefa simplória³, pois se trata de um conceito ainda ou em permanente construção⁴, como bem afirmou Kant, ao dizer que “os juristas ainda estão à procura de uma definição para o Direito” (Betoli, 1989, p. 59). Como realidade modulada pela experiência humana⁵, acha-se aberta a todo tipo de influência, em particular daquelas de fundo tipicamente cultural. A natureza em si mesma, que existe independentemente da atividade humana, tem, por si, uma força renovadora, mas não inventiva. Esta, isto é, a inventividade, é uma característica própria do ser humano. Dotado que é de energia criadora e de racionalidade, assume a condição de portador daquele germe produtor de incontáveis alterações no exterior de si, levando em conta que “a natureza se repete e que só o homem inova”. (Reale, 2007, p. 87)

A imersão em busca do descobrimento do cerne do direito⁶ constitui-se num dos propósitos colocado à frente do jurista, senão como o principal, ao menos, sem dúvida, como o mais difícil e trabalhoso.

A empreitada para alcançar o núcleo do direito exige a consciência das características metamórficas do tema jurídico⁷, exposto a um elevado contingente cultural, que se revela como fenômeno inacabado e suscetível a uma contínua operação

² Essência do direito deve ser entendida como a característica que lhe atribui identidade, constituindo-o como algo específico e, portanto, diferindo-o dos demais fenômenos sociais. O que constitui o direito enquanto tal. O elemento que, sendo retirado, determina a própria ausência de direito (sem o qual o direito deixaria de sê-lo). (Castro Filho, 2017, p. 53)

³ Aduz Serpa Lopes (1971, p. 12) acerca dos vários sentidos do direito que, “no sentido filosófico, a pesquisa de um conceito universal de Direito não obteve até o presente o sucesso desejado. Refere Rojina Villegas a opinião do professor García Rojas, em conferências públicas, salientando que todas as definições formais do Direito padeciam do seguinte erro comum: deixavam de manifestar o conteúdo do mesmo, seu objeto e finalidade, para destacarem o ponto de partida e a direção”. E acrescenta que “os legisladores não possuíam um ponto de apoio para distinguir o jurídico do não jurídico, quando se trata de *jure codendo*, para obter uma direção ou um ponto de vista característico do jurídico, por isso que o formalismo não os tirava do atoleiro”. Por fim, arremata, dizendo que esta dificuldade no definir “consiste em colocar o conceito do Direito no seu verdadeiro posto, na ordem dos conhecimentos, e assinalar o seu fundamento e conexões com outros conhecimentos análogos”.

⁴ Assevera Alexandre Groppali que todo e qualquer direito está em vias de formação. (1968, p. 167)

⁵ Assinala Eros Grau (2011, p. 19) que, “podemos descrever o direito de várias formas e desde várias perspectivas; na verdade, contudo, não descrevemos jamais a realidade, porém o nosso modo de ver a realidade”, já que, segundo o Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal do Brasil, “a realidade da qual tomamos consciência (isto é: a consciência do real) existe como existe (=está intrínseca) em nosso pensamento (ainda que o nosso pensamento – a consciência – seja por ela determinado)”.

⁶ Em seu sentido simples, a filosofia do direito pode ser definida como o corpus de respostas à pergunta “o que é o direito?” Tal definição, porém, é enganosamente simples – e haverá uma resposta com a qual todos se ponham imediatamente de acordo? Se o assunto é tão simples, contudo, por que a pergunta vem sendo feita pelo menos desde a época dos gregos clássicos, cerca de 2.500 anos atrás, e ainda não se chegou a uma resposta definitiva à pergunta “o que é o direito?” (Morrison, 2006, p. 2).

⁷ Há doutrina (Sousa, 1963, p. 40) certificando que “*implica em reconhecer que o direito não tem conteúdo próprio. Como instrumento de ação, ele apenas traça as regras a serem observadas para que, agindo-se de determinada maneira, determinados objetivos possam ser atingidos. Mas esses objetivos são ditados por considerações de outras naturezas. Em si mesmos, os objetivos, a serviço dos quais está o direito, não são jurídicos*”, e que “*primeiro define-se o resultado visado. Esse resultado será de natureza social, ou econômica, ou política. Em seguida, o direito, em função desse resultado previamente definido, dirá como agir para atingi-lo*”. Assim, “*essas consequências, tornadas possíveis ou obstadas pelo direito, são sempre, porém, consequências sociais, econômicas ou políticas: não jurídicas. O direito as recebe de outras ciências, e apenas lhes fornece os instrumentos de ação: não as elabora, não as critica, não as comenta. Portanto, o direito é apenas um mecanismo. Por isso mesmo, a norma jurídica cujo conteúdo fôsse exclusivamente jurídico seria um contra-senso*”.

de construção e de reconstrução⁸. Tais razões indicam o desafio de organizar um conceito uniforme e abrangente do direito.

Dentro da circunferência do direito residem várias particularidades que são potencialmente aptas a reconfigurar seu sentido. Cuida-se de matéria cujas respostas não acompanham a mesma lógica idealista e abstrata da física e da matemática, em que, dadas as mesmas condições, o desfecho será sempre o mesmo.

O funcionamento do direito submete-se a uma dinâmica diversa, em virtude de ser impulsionado por estímulos que vergam ou se alteram a depender da presença de certos pressupostos, valores e condições. Como bem cultural, fruto da objetivação do espírito, parece óbvio que as nuances humanas reflipam o mundo que os cerca. Apesar disso, muitos séculos foram necessários para que o homem se apercebesse dessa sua capacidade de influir sobre o dado pela natureza. Essa consciência histórica passou a ocupar espaço mais significativo e de maneira sistematizada já nos idos do Séc. XVIII, pela arguta obra de pensadores do porte de Voltaire, Montesquieu, entre outros.

O direito não se livra das escolhas difíceis: *“é uma entidade autônoma ou é um processo, um conjunto de processos ou, talvez, um fenômeno social complexo? A legalidade é um modo de pensar? Ou será a capacidade de prever o resultado das ações judiciais? O direito é uma atitude argumentativa?”* (Morrison, 2006, p. 2) São formulações sem respostas prontas.

As normas jurídicas se forram em fundamentos éticos (Telles Junior, 2008, p. 111), porquanto exercem influência sobre o homem, ordenando e sugerindo-lhe caminhos, tendo em vista tratar-se de o único ser que age e se conduz, dotado que é de capacidade para realizar escolhas perante os fatos da vida. O padrão do direito e da ética não são naturais, como tenta se infundir. Essa *“naturalização da existência moral esconde, portanto, o mais importante da ética: o fato de ela ser criação histórico-cultural”*. (Chauí, 2000, p. 432)

A consciência humana não atua sem um senso de direção; da mesma forma as instituições, que se guiam pelos interesses mais proeminentes da sociedade. Esses interesses se infundem nos valores, que, assim, atuam como setas apontando o caminho a ser seguido. É uma medida ideal que orienta o comportamento dos indivíduos e entidades. Como função, expressa-se de maneira relacional, numa interação com o grupo social, do qual participa exercendo uma troca de influência. O sentido desejado pelos valores repercute sobre o grupamento social, e este devolve, suscitando-lhes modificações e adaptações. A família, a economia, a política, são pilares da sociedade

⁸ Sobre este ponto, diz Serpa Lopes: *“tôda a razão de ser deste dédalo que impera no campo da definição do Direito provém, assim, dos pontos de vista parciais propostos pelas concepções filosóficas modernas, de tal sorte que o Direito varia de aspecto consoante a perspectiva de quem o visa”*. Mais adiante sentencia: *“Desde que se afaste o Direito de toda conexão com o Direito divino, éle passa a seguir a direção dos ventos políticos. E, assim, ou será a sua finalidade a liberdade dos cultos, ou, outras vezes, a de defender a liberdade individual em face do Estado; ou é guiado pelo espírito popular, ou vive identificado com a vontade do soberano, ou, ainda, com a vontade geral, como sucede no absolutismo democrático, ou, finalmente, com o absolutismo totalitário, sintetizado na vontade do Chefe ou do Cominform.”* (Serpa Lopes, 1971, p. 12)

que se erguem retroalimentados por padrões éticos. Com o direito não é diferente, também infiltrado por valores como liberdade, justiça, entre outros.

Mostra-se pertinente conciliar o estudo mediante uma aliança do direito com as ciências de base histórico-cultural, até mesmo porque, segundo a lição de Gustav Radbruch (1997, p. 186), o direito não é apenas categoria nem só uma forma do pensamento, sendo *“ainda aquela modalidade da cultura real que se apodera dos fatos do mundo do direito e lhes dá também uma certa forma e um certo tipo”*.

Veja-se o caso da liberdade⁹, ideal tão caro ao direito. Sendo valor, não se projeta, porém, exclusivamente sobre o campo jurídico, espalhando-se também pelo espectro político. A liberdade, portanto, tem um peso sócio-político, atuando nas duas frentes concomitantemente e delas não se degarrando, sendo isso visível na medida em que *“abrange problemas como o da escravidão (isto é, a libertas clássica como atributo do homem livre) ou como o da moderna ‘liberdade de ir e vir’”. Entendimento parecido se tem quanto ao valor justiça, “que muitos designam como valor axial do Direito, senão como verdadeiro telos de todo sistema jurídico, é também – ao menos em parte – valor político”*. (Saldanha, 1997, p. 80)

Se caminhararmos orientado por uma visão dicotômica, teremos, de um lado, a ala sintética, que compartimenta e sela hermeticamente o fenômeno jurídico, e, de outro, a corrente analítica ou específica do direito, que não admite qualquer tipo de redução, malgrado o examine à luz de enunciados da lógica-formal. (Betoli, 1989, pp. 60-61)

Analítica, por exemplo, é a visão de Santi Romano, partidário da tese de que não cabe falar num único direito ou numa única ordem jurídica. Sintetiza seu pensamento recorrendo a fatos ocorridos na Idade Média, período marcado por uma sociedade *“dividida, fragmentada em muitas e diversas comunidades, frequentemente independentes ou fragilmente ligadas entre elas”, conjuntura tal determinante na produção do “fenômeno da pluralidade dos ordenamentos jurídicos”*. Observa ele que é *factível conviver em paralelo com o direito estatal outras ordens de direito, pois “basta recordar o direito da Igreja Católica”,* que por séculos projetou seus efeitos conjuntamente com as ordenações de cada reinado. (Romano, 2008, p. 139)

Contra esse relativismo se insurge Blaise Pascal, *apud* Miguel Reale. Embora refletindo especificamente sobre o dilema da justiça, *“impressionava-se ele com a variação dos critérios legais de país para país, e mostrava-se perplexo na consideração do valor do justo”*. De maneira perspicaz dizia: *“Que verdade moral é esta que dois graus da latitude bastam para destruir? Que verdade moral é esta, posta como absoluta e objetiva, quando ela se revela uma aquém, e outra além dos Pirineus?”*. (Reale, 2007, p. 157)

⁹ Chama a atenção Zygmunt Bauman (2000, p. 13) para as inconveniências das crenças, como a de atribuir a certos valores a condição de algo pronto e acabado. Cita o caso da liberdade, que muitos acreditam estar concluída e resolvida da melhor maneira possível, só que essa certeza não passa pelo filtro da realidade, que aponta em sentido contrário.

Eis aqui alguns dos dilemas colocados em torno do direito, ciência naturalmente permeável a conceitos oscilantes entre os extremos absoluto e relativo. Assim, o perfil do direito, da economia, da política, da sociedade como um todo, vai se alterando no compasso das variações históricas. É indubitável assimilar que *“são as ordens jurídicas in concreto que, dentro de uma realidade onde se incluem condicionamentos e decisões, defina a inserção de determinados valores dentro de seus dispositivos”* (Saldanha, 1997, p.81). Daí ser perfeitamente compreensível que *“um ordenamento politicamente liberal incorporará valores diferentes de um socialista; também o direito dos países árabes apresenta obviamente valores do tipo outro, que não os chamados cristãos”*. (Saldanha, 1997, p. 81)

Talvez essa característica evolutiva e cambiante sirva como importante estímulo para a iterativa produção de trabalhos e pesquisas jurídicas, haja vista que o conteúdo jurídico ainda oferece, ao menos no campo especulativo, um vasto oceano a ser explorado. A tese de que a legitimidade do direito é encontrada no próprio direito não resiste à percepção de que este provém de muitas origens e que chega a ser paradoxal dizer *“que há, inclusivamente, uma formação anti-jurídica do direito”*, porquanto *“há direito que brota da violação do direito, e novos terrenos jurídicos que assentam, por assim dizer, como os da terra, sobre uma lavra revolucionária já fria”*. (Radbruch, 1997, pp. 194-195)

E não há nisso nenhuma filiação cega ao ceticismo, que põe em dúvida todo e qualquer tipo de conhecimento, pois a percepção de que as coisas são passíveis de mudança não equivale a dizer que tais objetos apresentam conteúdo provisório e carregado de dubiedade. Verdade seja dita que na acepção relativista inexistente falha quanto à veracidade de um objeto, ideia ou pensamento. A particularidade reside tão somente no fato de que essa certeza recobre não o todo, mas apenas uma parte do problema.

Parece não haver dúvida de que a reflexão jurídica é enriquecida pelo resultado do desenvolvimento decorrente da cronologia dos fatos, cuja dinâmica traz consigo uma dilatação e uma diversificação do objeto de conhecimento, melhorando, com isso, a experiência cognitiva.

Evidentemente que essa atividade desbravadora exige um trabalho governado por um método idôneo que não exclua do caminho do observador o recurso à intuição, como expediente útil na tarefa de perfurar as camadas do direito em busca da essência do direito.

Perquirir a respeito do universo jurídico implica promover inclusive uma imersão na cultura humana¹⁰ para dessa atividade prospectar os blocos edificantes do direito.

¹⁰ Há, porém, quem negue, na filosofia do direito, essa visão adaptativa do direito. Nicolai Hartmann, sendo um deles, fulmina qualquer tentativa de junção dos valores com a História. Trata o devir como algo atemporal, distanciado de qualquer elasticidade ou adaptabilidade decorrente da contingência histórica, sendo por isso eterno, cabendo ao homem apenas desvendá-lo. Além disso, os valores seriam puros em razão de estarem apartados dos desejos e

Como saber científico, o direito é bifacial, tanto pode ser encarado como método ou como objeto do conhecimento (Grau, 2011, p. 23). Contudo, não são lados oponentes. Na verdade, tem a virtude de abrigar dentro de uma certa unidade dois aspectos da epistemologia do direito que se complementam e se comunicam mutuamente.

Na perspectiva tridimensionalista de Miguel Reale (1994, p. 9), a estrutura do direito sustenta-se sob um tripé escorado por fatos descritos abstratamente numa norma a qual é orientada por valores hauridos da sociedade. A conjugação de fato, norma e valor formaria o circuito no qual transitaria toda a atividade jurídica.

O mundo do direito tem um pé no território da ética e de modo algum se desconecta dela, ainda que ambos não compartilhem inteiramente o mesmo objeto. Embora as coisas físicas também importem ao fenômeno jurídico, seu maior interesse recai indubitavelmente sobre as ações e condutas humanas, isto é, sobre o terreno do *dever ser*.

É vital ter em mente que o desenvolvimento humano se interliga e se implica substancialmente pelas dimensões do tempo e do espaço. A valer, a *“idéia de natureza humana como algo universal, intemporal e existente em si e por si mesma não se sustenta cientificamente, filosoficamente e empiricamente. Por quê? Porque os seres humanos são culturais ou históricos”*. (Chauí, 2000, p. 369)

O modo de proceder de hoje não é mera obra do acaso, mas resultado de ocorrências, tradições e conhecimentos herdados dos antepassados. O presente é essa foz para onde desaguardam as experiências e transformações acumuladas no tempo. E graças ao domínio da linguagem a humanidade pode retransmitir, entre gerações, esse aprendizado.

Assim é que o presente – da mesma forma o passado – são elos dessa corrente de transmissão de vivência e de saberes que possibilitam a continuidade dos traços culturais, econômicos e sociais, gerando um ciclo renovável e interligado. Ou nas belas palavras de Savigny, *apud* Maximiliano: o presente *“não é mais do que um momento nesse rio perene da vida”*. (Maximiliano, 2003, p. 19)

Essa visão temporal, com fases bem demarcadas, costuma esconder os meandros e os bastidores que cercam a trajetória social. O movimento histórico-político-cultural está longe de progredir de maneira linear, sem algum tipo de sobressalto, instabilidade ou oscilação. A humanidade atravessa o tempo num ritmo de marcha e de contramarcha, num movimento elástico e intermitente, ora sacudida pela chama das paixões, da irascibilidade das guerras e do alvoroço das convulsões sociais, ora serenada pelos ventos calmos da prosperidade e da bonança.

preferências individuais, pois, como modelos de referência, colocam-se numa posição distinta e anterior das atitudes e comportamentos.

Com efeito, a agitação social reflete este fervor do espírito humano de romper com os limites, de transcender, de construir e de reconstruir o meio circundante e as estruturas que o acompanha.

Os avanços e recuos, a paz e a guerra, a fartura e a miséria não são, portanto, circunstâncias estranhas ao direito.

Essa impetuosidade humana e a trajetória sinuosa dos acontecimentos foi captada por Augusto Comte, retratando isso de alguma maneira na “*Lei dos Três Estados*”, pela qual, ao sistematizar o pensamento humano, graduando-o em estado teológico, metafísico e científico, concebeu uma fórmula que culminou mais tarde no vetor para o desenvolvimento das concepções de Estado. (Lima, 1939, p. 92)

A noção de Estado não observa uma divisão rigorosamente demarcada em começo, meio e fim. Também não é possível associar, com segurança, a um determinado período histórico um tipo específico de Estado. A sucessão estadual segue, em geral, uma reta ascendente, mas isso não quer dizer que fica livre de influências ideológicas de outros momentos. Como reforço argumentativo, já se ressuscitou até ideias tidas como sepultadas na cova do esquecimento. Isso quer dizer que a concepção de Estado não guarda perfeita simetria com a cronologia. Daí se identificar Estados, como os da Antiguidade, que apresentaram inspirações aparentemente circunscritas ao estágio da modernidade, e outros, de idade mais recente, reproduzindo traços exteriorizados por governos existentes antes da queda do Império Romano do Ocidente, tal como ocorreu com os Estados Monárquicos, no período medieval, que cultivaram a prática de prestar culto à divindade. Ou como destaca Jorge Miranda (2005, p. 28) acerca da evolução do moderno Estado europeu: “*Uma primeira perspectiva, de natureza cultural, toma o Estado em cada época como expressão da civilização (europeia) dessa época. Atende, por conseguinte, sobretudo, às concepções filosóficas, sociais e jurídicas que legitimam o poder e pelas quais são avaliados o carácter e os móveis de acção dos governantes*”.

O dado histórico-filosófico proporciona um acesso estratégico ao universo multifário do saber, principalmente na atmosfera que envolve os princípios alicerçantes da ordem jurídica. Princípios que são a base de todas as coisas, embora Tales de Mileto, entre os pré-socráticos, sustentara, ao dizer sobre a metafísica, que a causa primária de todas as coisas seria a água ou, como Anaxímenes, que avistava no ar a ontologia de todas as demais (Morente, 1980, p. 79). Princípios que estão dispostos à atualização, não se destinando ao processo de fossilização, sem chegar, no entanto, ao extremismo de Heráclito, o qual considera a realidade em permanente fluidez, em que as coisas num instante são e, já no seguinte, deixam de ser, ou como acentuou: “*nunca nos banhamos duas vezes no mesmo rio*”. (Morente, 1980, p. 81)

O tempo já protagonizou fantásticas viradas ideológicas. Conceitos enraizados na sociedade já experimentaram o gosto das mudanças repentinas e até violentas. Tome-se em consideração o caso da democracia grega. Para os gregos, integrar a classe do povo simbolizava pertencer a um seleto grupo de pessoas iluminadas e sábias. Quem detinha esses predicados era investido da prerrogativa de deliberar sobre os desígnios políticos da sociedade. Naquele momento, essa prática “*era denominada ócio, e àqueles que não tinham o direito de deliberar, que não podiam nem mesmo residir na cidade, eram os nec ócio, isto é, os negociantes, escravos e estrangeiros*” (Acquaviva, 2010, p. 25). Olhando para o passado com a mentalidade atual, vê-se que essa posição grega, então prestigiada, seria hoje refutada pela comunidade ocidental, tendo em vista a expressão Povo carregar hodiernamente um sentido mais inclusivo e menos reducionista daquele adotado pelos helênicos. Hegel, *apud* Chauí, já dizia que “*o tempo é o modo como o Espírito Absoluto ou a razão se manifesta e se desenvolve através das obras e instituições – religião, artes, ciências, Filosofia, instituições sociais, instituições políticas*” (Chauí, 2000, p. 373). Para ele, portanto, a “*cada período de sua temporalidade, o Espírito ou razão engendra uma Cultura determinada, que exprime o estágio de desenvolvimento espiritual ou racional da humanidade*” (Chauí, 2000, p. 373).

Esse aspecto que leva em conta a evolução do fenômeno conceitual foi captada e desenvolvida pela teoria constitucional americana em trabalhos voltados para a identificação de meios adequados de superação da jurisprudência consolidada dos casos de marcante alteração do contexto social. Seus seguidores sustentam que a orientação jurisprudencial pode ser invertida, sem alteração nominal do texto constitucional, mediante aplicação do denominado *overruling*, o que para muitos não passa de uma nova roupagem da conhecida teoria da mutação constitucional.

Nessa empreitada, mostra-se pertinente guiar-se pelas diretrizes subministradas pelo princípio da complementaridade. Trata-se de vetor caracterizado pela capacidade de magnetizar contruções teóricas aparentemente divergentes. Assim, mediante um processo de depuração das contradições, conjugado com a aplicação do juízo de razoabilidade, busca-se eliminar o indesejável efeito da incompatibilidade.

Nas fases iniciais da humanidade, de parco domínio científico sobre os meios de produção, mas de profunda reverência às forças sobrenaturais, a crença que imperava era a do misticismo, com baixo ou nenhum predomínio da objetividade na arte de explicar e de compreender o cosmo¹¹.

¹¹ A tal respeito, são lapidares as palavras do Ministro do Supremo Tribunal Federal brasileiro Luis Roberto Barroso: “*No princípio era a força. Cada um por si. Depois vieram a família, as tribos, a sociedade primitiva. Os mitos e os deuses – múltiplos, ameaçadores, vingativos. Os líderes religiosos tornam-se chefes absolutos. Antiguidade profunda, pré-bíblica, época de sacrifícios humanos, guerras, perseguições, escravidão. Na noite dos tempos, acendem-se as primeiras luzes: surgem as leis, inicialmente morais, depois jurídicas. Regras de conduta que reprimem os instintos, a barbárie, disciplinam as relações interpessoais e, claro, protegem a propriedade. Tem início o processo civilizatório. Uma aventura errante, longa, inacabada. Uma história sem fim*”. (Barroso, 2020, p. 32)

É somente numa quadra histórica posterior que as luzes da razão, como forma de conhecimento, são acesas e começam a disputar espaço com as impressões mitológicas monopolizadoras do pensamento.

Não custa lembrar que nesse intervalo histórico, num clima inflamado pela polaridade de ideias, abriu-se enorme disputa entre as várias correntes de pensamento, cada qual afirmando ter encontrado o selo da verdade. Essa corrida trouxe benefícios no sentido de agitar os pensadores e motivá-los a empreender esforços em direção a uma efervescente reflexão intelectual. Por causa disso, conceitos então santificados, tidos como intocáveis, perderam abruptamente essa condição sacrossanta e, rebaixados dessa posição, tornaram-se alvo de contestação. O efeito mais significativo, porém, deste processo foi o de retirar do espírito humano a venda da obscuridade que impedia a consciência de atingir outras dimensões.

O direito mantém íntima relação com a cultura. Ambos são como pontas unidas pelo propósito comum de revelar os valores e sentimentos humanos. Devido a isso, a norma tende a replicar tais características nos dispositivos legais. Sem dúvida, o grau de sofisticação de uma sociedade reflete no nível de complexidade de seu sistema jurídico. Não se exagera em dizer, por exemplo, que a sociedade romana produziu um dos mais notáveis sistemas jurídicos já conhecidos. Este brilho jurídico atravessou os tempos, permanecendo vivo pelos correr dos séculos, sendo saudado e reafirmado até hoje pela sua imponência e pelo seu esplendor.

Às vezes, um povo avança extraordinariamente em determinadas áreas e não consegue experimentar o mesmo êxito em outras. A retrospectiva dos antigos impérios orientais confirma a correção dessa afirmação. Na organização política imperial, a força do regime era afiançada pela truculência das armas. Cerceou-se ao extremo a liberdade dos indivíduos, com a manutenção de um sistema econômico de cunho escravocrata. O fiasco na área político-econômica não impediu tais sociedades de alcançar um magnífico progresso cultural, sucesso que Egito e Mesopotâmia, por exemplo, lograram obter na matemática, na astronomia, entre outras. Igual triunfo se viu no terreno da moral com o Código Hamurabi, em vigor na Babilônia até meados de 2.200 a.C., oferecendo um prestigiado catálogo de *“princípios basilares da ordem social e que foram as fontes luminosas da legislação moderna”*. (Maluf, 2019, p. 163)

Essa maneira de organizar o pensamento, levando em conta o caráter mutável da ordem jurídica, tem a virtude de enriquecer o estudo com a introdução de ideias vindas da política, história, filosofia etc. Nem sempre a academia vê com simpatia essa aproximação multidisciplinar. Há alguma resistência quanto à colocação da Filosofia, Ciência Política, Economia, Sociologia, sob os olhares do estudo jurídico. Embora se notem sinais de mudança, ainda grassa na ciência jurídica certo preconceito quanto à introdução de pautas extrajurídicas na ordem do dia do jurista. Talvez essa hostilidade

seja motivada no fraco argumento de que filósofos, sociólogos¹², cientistas políticos etc, trabalham em cima de objetos específicos mediante o uso de metodologia própria, da qual os operadores do direito não dominam nem deveriam dominar¹³. Hans Kelsen mesmo não escondia seu incômodo com a miscigenação do direito, tendo, inclusive, apregoado na sua Teoria Pura do Direito a necessidade de purificação do direito, despidendo-o de toda influência extrajurídica.

Não há como isolar do direito áreas correlatas do saber, pois a distância que os separam não é significativa o bastante para derruir a afinidade que os sinalizam. Antes de polarizarem-se, tais setores do conhecimento se complementam, e a boa pesquisa não sobrevive sem esse casamento, porquanto o melhor desenvolvimento da ciência jurídica carece da união desses saberes.

Evidentemente que a autonomia de qualquer disciplina exige campo próprio de investigação sobre o qual pairam princípios gerais e setoriais que “*se aceitam como condição de validade de determinado sistema ou ordem do conhecimento*” (Reale, 2011, p. 11). Não é, porém, por causa dessa emancipação do direito, como ciência autônoma, que se deve abrir mão desse conagraçamento entre disciplinas tradicionalmente afins a propósito do aperfeiçoamento das potencialidades humanas.

O valor da investigação depende outrossim de uma combinação harmoniosa da dogmática jurídica com a filosofia do direito, a história jurídica, e outras tantas, como a sociologia jurídica, a antropologia jurídica, a psicologia jurídica, etc. Essa mescla é salutar e favorece a plena compreensão do direito, além de conferir legitimidade à pesquisa.

Antes de retratar um instituto jurídico e de enfrentar os pontos cruciais de uma categoria jurídica é primordial perquirir os alicerces da ciência a fim de encontrar os fundamentos do sistema que indicam e direcionam a investigação no caminho condutor da certeza e da verdade.

A construção teórica do direito se ergue sobre enunciados e conceitos coerentemente sistematizados em função de um objeto. Como o desdobramento da ciência jurídica é situacional, não se compreende um fenômeno jurídico distanciado do contexto e das condições contingentes do momento. Daí a fundamentalidade da distinção entre conceitos universais e individuais para entender aquilo que é permanente e comum a todos os ordenamentos, como a categoria lógico-jurídica, daquilo que é circunstancial e se mostra adaptável e suscetível de modificações, tal como se passa no plano jurídico-positivo.

¹² É claro que existem compartimentos destas disciplinas que são incomunicáveis. A Sociologia, por exemplo, segundo preleção de Marcus Cláudio Acquaviva (2010, p. 11), se interessa, sem preconceitos, por toda espécie de sociedade, mesmo aquelas inimigas da ordem jurídica e, portanto, do próprio Estado, reprimidas pela lei, ilícitas, tais como a Máfia siciliana, a Camorra napolitana, a Yakuza (máfia japonesa) e a Russkaja (máfia russa).

¹³ Compartilha deste entendimento Alfredo Augusto Becker (1998, p. 40), o qual assenta que “*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.)*”. Mais ainda: “*esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica*”. (Barros e Neto, 2016, p. 265).

O homem, ser naturalmente gregário, tem entre suas primeiras preocupações obter recursos primordiais à sua subsistência, objetivo que também é compartilhado com seus pares, os quais se acham premidos das mesmas necessidades. Em vista dessa coincidência de interesses, é fundamental, para que impere a harmonia, criar uma ordem normativa capaz de albergar os valores mais caros da sociedade e de servir como ponto de referência para a determinação dos comportamentos e dos relacionamentos intersubjetivos.

A pacificação social reclama a execução de várias ações coordenadas. Inicialmente exige-se um autorretrato dos indivíduos no sentido de reconhecer que não são autossuficientes. Essa constatação é importante para levá-lo a um estado de mobilização, por saber que, sozinho, não conseguirá vencer as fraquezas impostas pela natureza. As limitações físicas e a mortalidade escancaram essa incapacidade humana de sobrevivência sem o auxílio de seus semelhantes.

Essa dependência mútua não significa a eliminação do individualismo e do egoísmo. A colaboração persiste enquanto perdurar o interesse comum.

O ânimo se altera quando entra em cena a disputa por bens escassos. Nesta hipótese, a cooperação cede espaço à competição, e a colaboração, ao conflito. Embora não seja uma regra infalível, é lógico que a rivalidade potencializa os riscos de discórdia. O aparato normativo reluz nessas circunstâncias como mecanismo inclinado a reduzir os atritos e a atuar como remédio adequado para debelar os conflitos não apaziguados. A despeito de ser fundamental a obediência ao ordenamento, sabe-se que essa é uma virtude não cultivada por todas as consciências. Por isso, institui-se a sanção como medida de desencorajamento, castigando com penas mais pesadas o infrator renitente praticante de condutas decisivamente repugnantes aos interesses sociais. (Reale, 1994, p. 32)

Porque o direito é fruto da inteligência humana, o processo de compreensão depende dessa mesma fonte para que o fenômeno se torne inteligível. Trata-se de uma experiência metajurídica. É insuficiente e infértil separá-lo em partes, decompondo-o ao modo do processo cartesiano de fragmentação. É preciso considerá-lo como sistema complexo que funciona em conexão com os fatos, valores, acontecimentos, condutas, movimentos, ideias e teorias. Não deve, por sua vez, ser visto como um amontoado de elementos, nem como simples somatório destes. Isso porque cada componente isolado ostenta significado completamente diverso de quando integrado a um sistema. O exemplo emblemático vem da água. O hidrogênio e o oxigênio enquanto estão separados apresentam propriedades organolépticas de um gás. Mas basta juntar dois átomos de hidrogênio com um de oxigênio para que ocorra a transformação de estado, de gasoso para o de líquido. Fenômeno semelhante se passa com o direito, cujo

comportamento repercute e se modifica conforme se alteram as variáveis sócio-políticas. (Reale, 2011, p. 194)

O conceito de propriedade adotado no direito romano não chegou, por exemplo, na Idade Média intacto, sem receber os retoques da época. Se em Roma predominava o caráter individualista, no feudalismo preponderava a propriedade com dualidade de sujeitos. Vigia neste também um sistema hereditário que convenientemente prestava-se à manutenção das terras dentro da família e à preservação do prestígio político destes grupos. Com a Revolução Francesa, houve a retomada da feição individualista da propriedade. Contudo, esta característica foi novamente confrontada, agora pelo Papa Leão XIII, que, na encíclica *Rerum Novarum*, externou sua indignação com as desigualdades e injustiças sociais existentes. Este documento contribuiu significativamente para reforçar o caráter social da propriedade, servindo também de inspiração para a formulação do princípio da função social da propriedade. Este princípio foi bastante trabalhado por Léon Duguit, *apud* Gonçalves, a quem coube difundi-lo para toda a América Latina. Para o eminente jurista francês, pelo referido princípio conclui-se que “*a propriedade deixou de ser o direito subjetivo do indivíduo e tende a se tornar a função social do detentor da riqueza mobiliária e imobiliária*” (Gonçalves, 2020, p. 680). E, destacando a índole variável e condicionada do direito à propriedade pela política e pela sociedade – e que vale para todos os ramos do direito, declara ainda o autor que somente o proprietário “*pode aumentar a riqueza geral utilizando a sua própria; a propriedade não é, de modo algum, um direito intangível e sagrado, mas um direito em contínua mudança que se deve modelar sobre as necessidades sociais às quais deve responder*”. (Gonçalves, 2020, p. 680)

É ilusão pressupor que o direito, como bem cultural, nasce abruptamente na mente do legislador (Nascimento, 1981, p. 18). As ideias e os valores sedimentam-se paulatinamente, como num aluvião. Em geral, as aspirações populares são captadas aos poucos pelos representantes políticos. Estes sentimentos muitas vezes são levados em conta e incorporados ao sistema normativo após o exercício de muita pressão. São raros os atos legislativos de relance, salvo nos casos de grave comoção social, de profundas crises econômicas, ou infelizmente de atendimento a interesses nada republicanos. Em síntese, como esclarece Reale (2007, p. 107), “*as leis culturais não se desdobram gradualmente, umas relações resultando das outras segundo uma ordem progressiva de adequação aos fatos*”. Para o autor, “*elas antes se implicam e se pressupõem segundo uma exigência complementar, só encontrando confirmação por estarem inseridas numa trama congruente e coerente de enlaces ou conexões*”. (Reale, 2007, p. 107)

Savigny, num viés histórico, atrela o surgimento do direito à uma concertação inconsciente e evolutiva das populações a respeito de assuntos precipuamente

nacionais suscetíveis de afetar-lhes suas características e seu modo de viver. Por falar em modo de viver, “*conta-nos Fustel de Coulanges, em sua obra imortal A Cidade Antiga (Capítulo XVIII), que, na antiga Grécia, o Estado sufocava por inteiro a liberdade natural do indivíduo, a ponto de - em algumas cidades-Estado helênicas - os homens serem obrigados a deixar crescer a barba e as mulheres não poderem levar, em viagem, mais do que três vestidos*” (Acquaviva, 2010, p. 13). Isso demonstra o estrago que o direito, como ferramenta, pode causar, se cair em mãos inescrupulosas e desprovidas dos valores mais sublimes da humanidade.

É truísmo dizer que uma dissertação jurídica fundada na interdisciplinariedade não deve exonerar-se das formulações advindas da filosofia, da história, da economia etc, porque o conhecimento, embora segmentado pela natureza do objeto, possui um tronco comum do qual emana todos os demais galhos do saber (Montoro, 2005, p. 142). Até porque o direito mantém parentesco com a ética e, como é de sabença, esta se banha nas águas da filosofia, daí ser recomendável começar o estudo por estas veredas, que se encontram presentes na estrutura do direito.

A liberdade é pressuposto ético para a concretização da Justiça. O direito sustenta-se no livre-arbítrio do espírito. A normatividade do direito reclama a possibilidade de escolha do indivíduo. Como é dotado de estrutura psicológica, é capaz de identificar as causas e os efeitos de uma ação. A consciência sobre as consequências dos seus atos o torna senhor absoluto de suas decisões. Mas esse poder de agir não vem só, acompanha-o a responsabilidade, como efeito decorrente do comportamento adotado.

Diferentemente do que sucede nas leis da natureza, na qual o fato existe independentemente da vontade, na seara da ética, disciplina da qual o direito faz parte, a consequência do ato não decorre diretamente deste, mas de um mecanismo de imputação e de avaliação crítica, que “*só pode ser concebido, concretamente, como um processo incessante de composição de valorações e de interesses, tendo como base ou fulcro o valor condicionante da liberdade espiritual, a pessoa como fonte constitutiva do mundo cultural*”. (Montoro, 2005, p. 114)

Portanto, a regência deste processo de estabelecimento da normatividade jurídica é compartilhada sim pela filosofia, que esclarece não só as balizas de realização do conhecimento do objeto jurídico, como oferece diretrizes a respeito da posição axiológica do direito. A propósito, veja-se o caso dos direitos subjetivos do homem, ou direitos de personalidade, que não são reconhecidos, pela escola positivista, como inatos, como se decorressem automaticamente do nascimento e da realidade psicofísica do indivíduo, mas oriundos de emanações jurídico-normativas, que lhe fixam o seu teor. Dessa orientação não comungam os seguidores da escola do direito natural, que consideram suficiente a condição humana para que a pessoa titularize certos

direitos, anteriores e independentes da conjuntura político-jurídica. Neste caso, tem o ordenamento jurídico vigente a mera função de reconhecer e declará-los, inclusive porque, com o progresso econômico-social, novas hipóteses surgem a cada dia, sendo inútil a fixação na norma de um elenco fechado de tais direitos, devido às constantes inovações nesta seara. Essa querela filosófica retirada de uma situação específica do direito civil não fica restrita ao domínio civilista, multiplica-se também em outras disciplinas jurídicas, em razão da apresentação de uma característica comum que consiste na existência de uma certa elasticidade encontrável dentro das estruturas jurídicas, tornando-as propensas à mutação assim que caminham as ideias de cunho jusfilosófico. Por fim, a esse respeito vale rememorar a origem na Revolução Francesa dos direitos de personalidade, que, como se sabe, consistiu num movimento que ultrapassou as fronteiras da política e exerceu uma influência enorme na ressignificação do direito local e que, pela magnitude, se irradiou para todo o mundo.

Ilustra também essa conexão o papel que os estudos filosóficos tiveram na concretização do esforço empreendido por juristas a propósito do processo de consolidação da autonomia do direito tributário no espectro jurídico brasileiro. Até as décadas de 30 e 40 do século passado, a matéria tributária, no Brasil, era praticamente um capítulo da Ciência das Finanças, cuja hipertrofia albergava tanto relações tipicamente financeiras, como, por exemplo, arrecadação e aplicação dos recursos obtidos, quanto vínculos geradores da obrigação de pagar tributo.

Houve uma luta para cortar estes laços. A tarefa inicial consistiu na busca simultânea de um espaço maior no terreno legislativo e de um tratamento regulatório que marcasse a singularidade da matéria tributária. Atingido estes objetivos, começa uma nova fase visando conferir uma identidade jurídica própria à disciplina fiscal pela criação de institutos e figuras jurídicas essencialmente voltadas ao tema. Para lograr êxito, os fundadores do direito tributário brasileiro recorreram à sabedoria filosófica, tendo em vista a função que desempenha como matriz do conhecimento. Tendo como referencial a Filosofia Analítica, desenvolveram profícuos estudos, nomeadamente na seara lógico-semântico, de sorte que, baseado na temática da linguagem, *“a doutrina brasileira realizou um mergulho filosófico que gerou resultados muito importantes, apesar do seu foco no direito positivo”*, amparado na visão lógica e legalista de Kelsen. Este movimento não cessou e ainda está em curso, do qual se vê brotar inúmeras ramificações investigativas, como a inaugurada por Roque Antonio Carrazza, que se debruçou, sob à luz do direito constitucional brasileiro, sobre *“os fins que estão por detrás do texto da CF/88 para tecer considerações políticas e econômicas sobre temas tributários”*, bem como a encabeçada por Clarice von Oertzen de Araújo, que vem se dedicando ao estudo da Filosofia do Direito e do Direito Tributário *“com base no pragmatista americano Charles Peirce”*. (Villas-Bôas, 2014, pp. 30-39)

A pureza da ciência é uma quimera. Também o é a neutralidade política do conhecimento. A luta pelo poder tem lugar cativo nos bastidores da ciência. O universo científico não é uma redoma, nem a sabedoria está livre das interferências e da utilização política. (Gomes Moreira, 2015, p. 57)

Os sistemas jurídicos estabelecem um consórcio com a política, e, no meio dos dois, o observador, que naturalmente toma partido diante dos fatos. É muito difícil imaginá-lo fora da ciência, pois, ainda que refute, está dentro dela, *“assim como o espelho d’água, que reflete uma paisagem, faz ele mesmo parte da paisagem”*, na feliz expressão de Croce, citado por Miguel Reale. (2011, p. 69)

Não deixa de ser política a intenção daqueles que propugnam por um direito purificado. Já se disse, com acerto, que *“a Política não é tudo, mas tudo é Política”*. (Cunha, 2014, p. 15)

Portanto, é saudável promover a pesquisa do direito fiscal e seus subtemas, como a liquidação/lançamento, interrelacionada sobretudo com as bases político-filosóficas, sem desmerecer o acréscimo da história, economia, sociologia etc. Não se quer, com isso, navegar sem rumo num oceano revolto. Pelo contrário, trata-se de zarpar de um porto seguro em busca de uma terra firme de conquistas científicas sólidas.

1.1. Uma passagem pela Grécia pré-socrática até Aristóteles

Partamos em direção a um percurso cujo itinerário resvala na filosofia. Claro que a atenção será devotada especialmente para a filosofia política do direito. Cabe advertir, também, que essa incursão não objetiva esgotar o tema, pois a proposta desta dissertação mira outro alvo. A intenção consiste basicamente em fincar as premissas gerais que servirão, mais tarde, de alicerces para o fechamento do trabalho.

O relevo acidentado e fragmentado da Grécia apresentava-se como um complicador. Mas este acidente geográfico não foi capaz de afetar substancialmente a coesão cultural do povo grego, que se manteve agregado em boa parte graças ao uso comunitário da língua e ao compartilhamento de algumas *“manifestações religiosas, como as dos santuários de Apolo na ilha de Delos e em Delfos, sustentados e garantidos por uma Liga de Estados”*. Outros aspectos igualmente podem ser citados como razões dos laços estreitos, como a prática dos *“jogos olímpicos, disputados de quatro em quatro anos na cidade de Olímpia, bem como as alianças de defesa recíproca”*. Essas tradições permitem traçar um esquema geral do período grego, cujo conagração era intercalado por desavenças entre as *Polis*. (Nascimento, 1981, p. 31)

O direito para os pré-socráticos resumia-se precipuamente na observância dos fenômenos da natureza. Situarão o mundo exterior no *“princípio de todas as coisas, e*

estudá-la com as alterações e mudanças a que está sujeita, permitia obter as explicações necessárias para as dúvidas dos homens". (Castilho, 2018, p. 34)

A força divina, expressada pela devoção às entidades míticas e pelos cultos religiosos, dava o tom da organização social. Cabia não aos homens, mas aos sacerdotes, mediante a revelação superior, declinar as normas de conduta. Os mitos dominavam a representação dos fatos e a explicação das origens dos fenômenos. Não é sem razão que Themis aparecia como a figura mitológica do direito. A sujeição dos homens decorria muito mais do temor do castigo dos deuses do que da ameaça da pena imposta a quem causasse dano alheio. Simbolicamente acreditavam na existência da *physis* como matéria primitiva presente em todas as coisas do universo. Os corpos celestes se nivelavam em termos de dignidade com as divindades. Os fenômenos do universo encerravam poderes misteriosos, captados pelo homem mediante o exercício de ritualística pertencente à magia.

Ainda nesse período, destaca-se o pensamento de Pitágoras, sabidamente cultor da razão como fonte da argumentação. Renegava qualquer conhecimento não oriundo do processo de purificação, em que a alma separada do corpo impediria uma colheita de informações derivadas puramente dos sentidos.

A divisão em períodos filosóficos atende a uma técnica metodológica de, sem isolá-los, destacar, dentro do período considerado, as características efetivamente marcantes. Essa repartição, contudo, é apenas lógica. Prova disso é que, malgrado a nomenclatura pré-socrática sugerir pertencer a este grupo apenas filósofos predecessores de Sócrates (470-399 a. C.), muitos pensadores contemporâneos a este, como Anaxágoras, Zenão e Áquitas, receberam tal designação.

A importância de Sócrates é percebida, entre outros motivos, por conta do encaminhamento (Marcondes, 2010, p. 29) dado à problemática filosófica relacionada às questões ético-políticas. Não se deve perder de vista o movimento pendular do pensamento pré-socrático, oscilando entre o místico e o racional. A título exemplificativo, põe-se Anaxágoras na posição de defensor de uma realidade superior, "*geradora das manifestações naturais e da evolução universal*", mas, sob outro prisma, percebe-se em Parmênides de Eleia a argumentação de que "*somente pela razão o homem obtém a revelação da verdade (alétheia)*". (Castilho, 2018, pp. 37 e 41)

Nesse estágio, portanto, já é visível a preocupação com o valor da justiça e com a noção de transmutação das coisas em oposição à ideia de imutabilidade, num claro discernimento de que a verdade não está sediada na aparência. Há uma inquietação, tal como manifestado por Heráclito, em prol de uma internalização do pensamento, com vistas ao autoconhecimento.

Da Grécia, podemos dizer, desembarca toda a bagagem filosófica e científica do ocidente. Seja qual for a corrente de pensamento, todas buscam de alguma maneira

inspiração na filosofia grega. A Filosofia e a Política indubitavelmente são legatárias do mundo helênico. Lembre-se, ilustrativamente, de Hegel e sua Teoria Dialética. Sua iluminação remonta às sucessivas escolas filosóficas existentes no período pré-socrático, que, numa primeira fase, deu destaque ao dualismo (tese), com posterior reorientação do pensamento para uma posição antitética, desaguando, na derradeira etapa, na composição de elementos ligados por uma relação de pertinência (síntese).

O problema da profundidade da Justiça esteve presente até mesmo nos versos dos poemas, ainda que não pronunciado expressamente, mas intuído da narrativa dos textos mitológicos. O mito das Cinco Idades é testemunho dessa intelecção. Hesíodo, no poema “*Os Trabalhos e os Dias*”, dirige palavras sobre a Justiça com o objetivo principal de instruir os encarregados de fazer sua distribuição. É uma obra de cunho didático, destinada a propiciar aprendizado sobre o modo de alcançar a felicidade pela porta do direito. (Cicco, 2017, p. 46)

A atividade filosófica na Grécia antiga não vocalizava um só modo de pensar. As experiências se alteravam à medida que mudavam as circunstâncias econômicas e políticas, bem como as características geográficas da região. Enquanto nas cercanias da Hélade – região onde situava Atenas – resplandecia beleza, fertilidade e uma vegetação verdejante, o entorno do Peloponeso – sede territorial de Esparta – era marcado por uma paisagem de terreno acidentado, repleto de montanhas, sem qualquer tipo de vocação para as atividades agropastoris. Os atenienses, em geral, consagraram suas vidas à Filosofia, ao passo que o espírito espartano se voltou eminentemente para o exercício das atividades militares. Idêntico paralelismo pode ser traçado em termos de organização político-social. O *modus vivendi* de Esparta produziu uma sociedade aristocrática de índole militar, estratificada pelas classes do “*espartanos ou cidadãos; os ilotas, os inferiores, que não eram cidadãos e que não tinham culto doméstico; e os periecos ou estrangeiros*” (Cicco, 2017, pp. 51-52). Em Atenas se viu uma sociedade mais requintada, que adotou, antes da aristocracia, a monarquia, além de ter cruzado seu destino a predestinação de desenvolver a democracia, quiçá seu feito mais notável, acontecimento que Esparta não experimentou, porquanto escolheu permanecer cativo da ditadura.

Os gregos, mais precisamente os pré-socráticos, prestaram culto ao cosmos, vendo nele a existência de elementos essenciais e imutáveis, como a água (Tales de Mileto), o ar (Anaxímenes) e o fogo (Heráclito). Dessa ponderação visualizaram uma fina sintonia entre a movimentação e a coordenação destes compostos, que se repetem sem se repelirem. Consideraram pairar sobre o universo uma lei eterna, antecedente a a tudo, que governava a natureza.

Esse primor do cosmos inspirou Pitágoras, um dos mais prestigiosos filósofos do período, a tomar a justiça como uma razão matemática, em que a igualdade advém da

razão precisa entre ofensa e reparação. É desta nascente que brota o manancial que levará Aristóteles depois a formular sua doutrina de justiça. (Vecchio, 2006, p. 13)

Contrapondo essa imagem rígida da justiça, os atomistas consideram a necessidade de estabelecer uma tese simétrica à estrutura do átomo – matéria –, que estampa uma composição também maciça, todavia constituído para se adaptar aos mais diversos tipos de combinações. Essa é uma explicação possível para o fato de os atomistas serem denominados pluralistas, que consideravam a unicidade como assoalho para composição infinita dos corpos (Castilho, 2018, p. 43). Tal visão, num certo sentido, se espalha para o direito, que passa a se estruturar em bases conceituais definidas *a priori*.

De grande brilho inicial, os sofistas foram pouco a pouco perdendo essa luminosidade, sendo destronados da categoria de filósofos para a de mero reprodutores da retórica.

Apesar da desconfiança, essa escola tem seu valor, tendo sido inclusive a primeira a largar na corrida do enfrentamento dos “*problemas do espírito humano, o problema do conhecimento e o problema ético*”. (Vecchio, 2006, p. 14)

Num contraponto com os pré-socráticos, os sofistas (Castilho, 2018, p. 43) relegaram os encantos da natureza a um plano secundário, elevando a um patamar preponderante as obras e convenções provenientes do espírito humano.

Mesmo que afastados do ideário essencial da filosofia, ou seja, das causas primeiras, foi de grande relevo a participação dos sofistas no despertar para a importância do aculturação, preparando o solo para a frutificação das ideias. Atribuem-se a eles a primazia do desenvolvimento da prática da democracia ateniense (Mascaro, 2016, p. 41). Rousseau (Maluf, 2019, p. 134) mesmo se abeberou, em alguma medida, das preleções sofistas, extraindo deles alguns dos elementos estruturantes da sua teoria contratualista de Estado.

Del Vecchio afirma que os sofistas eram individualistas e subjetivistas e que negavam toda verdade objetiva. Simetricamente relativizaram o caráter da justiça e do direito, identificando-os como entes mutáveis pela força e pelo arbítrio. Sobre isso exemplifica o grande jusfilósofo italiano com a resposta dada por Trasímaco à sua própria indagação sobre justiça: “*A justiça é, em realidade, um bem alheio, uma vantagem para quem manda, um dano para quem obedece*”. (2006, p. 15)

Sócrates não se seduziu pela argumentação dos sofistas. Desfiou-lhes toda sua revolta contra aquilo que denominou de venda de ideias. Pronunciava que a virtuosidade do homem advinha do conhecimento, daí a célebre frase: “*Conhece-te a ti mesmo*”. Suas posições assentavam-se em pilares éticos. Reputava acertado o argumento de que pelo conhecimento se atingia a civilidade, uma escalada na qual o homem avançaria paulatinamente até se convencer da importância de se curvar perante a lei. Para tanto,

adotava o método pedagógico, conhecido como maiêutica, com o qual visava dissipar preconceitos e visões deturpadas (Mascaro, 2016, p. 44) e poder dessa maneira mostrar o caminho certo para encontrar a verdade. Pela via do diálogo demonstrava ao interlocutor as marcas deixadas pela ignorância na compreensão das coisas. E, diante desse mecanismo, lançava um convite à reflexão e, por consequência, a um despertar para a obtenção do conhecimento e da verdade.

Com isso, Sócrates batizou o que se pode chamar de consciência moral, abrindo no espírito do sujeito uma janela para o universo da razão, dos motivos e dos porquês de os valores serem dimensionados de uma maneira e não de outra. Ou seja, a partir dele mostra-se a humanidade que as condutas e ações referem-se ou são provocadas por valores, valores estes que tem uma origem, uma razão e que são vocacionados a atingir certas finalidades.

Aos naturalistas importavam sobretudo saber a causa primária das coisas naturais. Sócrates se despreendeu desse fardo, dando uma guinada no foco de interesse para enquadrar como objeto de sua preocupação a resposta à questão: O que é a natureza ou a realidade última do homem? (Antirese, 1990, p. 87) Essa interrogação, mais tarde, o levou a seguinte conclusão: “*o Homem é a sua alma*”. E é através da alma que passa a luz necessária para a visualização da dupla refração humana, isto é, do corpo e do espírito. (Antirese, 1990, p. 87-88)

Fiel às suas convicções, Sócrates (469-399 a. C.) não concebia o plano dos conceitos como uma trajetória de linhas arqueadas. Pensava o *conceito* como algo revelado pelo homem, mas que não poderia ser medido pelo homem e que “a ciência somente existe quando elabora gêneros ou pensa o particular em sua essencialidade”. (Reale, 2011, p. 76)

O direito para Sócrates representaria uma luta em defesa do respeito às leis da *polis* pelos atenienses, tendo sua resignação ao cumprimento da pena de morte se constituído num sólido legado doutrinário.

A proeminência do Ser em Sócrates é deslocada por Platão para outro módulo de compreensão, o do *eidós*, encarrilhando seu pensamento para o caminho da racionalidade, deixando de lado as figuras lendárias, abraçando a causa da razão.

Discípulo daquele, Platão não padeceu das mesmas dificuldades materiais de seu mestre, posto pertencer a uma nobre família ateniense. Foi, porém, profundamente marcado pela execução de seu mentor, acontecimento que forjou magnificamente seu pensamento filosófico, político e jurídico. Não se limitou apenas aos estreitos domínios da especulação; circulou também pela arena da política, embora de início tenha relutado a encará-la, muito por conta das perseguições que sofrera em virtude da sua proximidade com Sócrates, do qual teve que se afastar para não amargar o mesmo fim de seu preceptor. Teve, contudo, o mérito de principiar uma escola filosófica, a

Academia, local que atraiu jovens interessados na filosofia, cujo representante mais notável, sem dúvida, foi Aristóteles.

Mas a magnitude de Platão se revela pela concepção da Teoria das Ideias. Dizia que “*se a ideia é certa imagem que temos do Ser, ela não é o próprio ser, fonte oculta de toda a presença*”. Tal maneira de percepção revoluciona o pensamento. Eleva os limites da apreensão em direção oposta ao mundo sensível. Considerava impossível apreender a realidade, por ser contingente e falha. O segredo estava no recôndito das ideias (eidos). É no mundo idealizado que sedia a morada da perfeição. Platão distingue o mundo das realidades sensíveis daquele nos quais as Ideias se assentam. (Mascaro, 2016, p. 51)

Na obra *A República* Platão põe em evidência a política ideal e o faz mediante a concepção de um Estado idealizado, perfeito, condizente com o critério da perfeição. Na arguta síntese de Del Vecchio, o “*Estado, segundo Platão, domina ainda a atividade humana em todas as suas manifestações; a ele compete promover o bem e todas as suas formas. O poder do Estado é ilimitado, nada é reservado exclusivamente ao arbítrio dos cidadãos, mas tudo está sob a competência e ingerência do Estado*”. (2006, p. 51)

O juspositivismo não impressionara Platão. O efeito decorrente do encontro dos fatos da vida com o modelo abstrato do tipo legal tem para ele origem viciada, pois o justo não habita a operação do direito. A aplicação cega da lei promoveu injustamente, segundo ele, a condenação de Sócrates. O direito, sustenta, não deve ser tomado com tecnicismo exarcebado, num purismo tecnológico incapaz de incorporar elementos procedentes da *virtude* e da *política*.

A proposta que avança para atingir o critério do justo aparta, porém, o povo. Platão acreditava que as características deste torna-o fadado a adquirir um conhecimento distorcido das coisas. E a retidão, bem como a justiça verdadeira, só pode ser contemplada pelo filósofo, a quem é conferida a honra de assomar o mundo perfeito das ideias. Acha-se muitas vezes radicada nessa concepção o surgimento equivocado de doutrinas, no passado e no presente, que apregoam a implantação de modelos autoritários e ditatoriais de governo, baseadas na falsa suposição de que a concentração absoluta de poder garante eficiência na gestão pública e que as vontades conflitantes dos cidadãos mantém acesas as paixões desencadeantes da perda de energia para o alcance do progresso.

As posições de Platão jamais deixaram de ser tendência¹⁴. Apesar de controvertidas, por que ora são vistas como revolucionária, ora concebidas como reacionárias, suas ideias são assuadamente reconstruídas e permanecem

¹⁴ “*Enquanto no pensamento socrático a ética possui conotação utilitária, pois identificara o bem com o útil e agradável para o homem, em Platão aquela noção se apresenta desprovida de condicionamento, pois o bem teria valor em si mesmo. Muitos séculos após, Emmanuel Kant (1724-1804) desenvolveria igual linha de pensamento*” (Nader, 2014, p. 783).

continuamente sob as luzes da ribalta, figurando ao lado de Sócrates e Aristóteles como os grandes paladinos da filosofia ocidental.

Ao colocar a razão no centro do sistema, os três deram um passo na direção oposta da explicação dos grandes temas humanos, antes pautados essencialmente nos fenômenos mito-religiosos. Trata-se de um salto espetacular que causou profundas mudanças no meio social, inclusive no direito. Sua importância para o direito é candente, a despeito de os gregos não terem legado uma contribuição direta para a ciência jurídica, mas que, pela filosofia, transmitiram ensinamentos que foram fundamentais para o desenvolvimento jurídico e da filosofia do direito. É, por exemplo, Platão o precursor do *idealismo*. Os partidários da doutrina idealista “*concebem o direito como forma ou projeção do pensamento ou da consciência, ou momento do espírito objetivo, como disse Hegel, identificando-se, desse modo, em última análise, o Direito Natural e o Direito Positivo*” (Reale, 2011, p. 126). Não há como esconder que a obra *A República* serviu de manancial para o idealismo, acolhendo de Platão o germe de entregar ao Estado a exclusividade da tarefa de educar as almas, mediante uma formação pública e gratuita, capaz de preparar os cidadãos para agir em prol do bem da *polis* e de seus semelhantes, garantindo assim a efetividade da distribuição da justiça. (Castilho, 2018, p. 52)

Situando de maneira equidistante de Sócrates e Platão, desponta Aristóteles como um filósofo moderado, nem apegado ao incisivo *realismo* de Sócrates, nem capturado pelos potentes argumentos idealistas de Platão. O estagirita, como ficou conhecido Aristóteles, por ter vindo ao mundo na cidade de Estagira – hoje região ocupada pela Turquia e pela Bulgária – alcançou o cume da elevação filosófica grega. Seu pensamento facilmente penetrou pelas entranhas da Antiguidade e do Medievo; brilho intelectual que, aliás, nunca se apagou, em grande medida devido ao incomparável valor de suas proposições sobre o direito e a justiça.

Comungando com Platão de idêntica orientação político-filosófica, sustentava Aristóteles que o manancial da felicidade jorra da virtude. Em sintonia com o ideal platônico, consente, por necessidade, com a existência do Estado, composto por uma complexidade de elementos que, sem perder a individualidade, se aglutinam para formar uma substância absolutamente essencial para o atingimento de qualquer finalidade. (Vecchio, 2006, p. 24)

Para Del Vecchio (2006, p. 25), Aristóteles reputa que “[o] homem é um animal político (*ζῷον πολιτικόν*), isto é, chamado pela sua própria natureza à vida política; e o Estado logicamente existe antes dos indivíduos, tal como o organismo existe antes de suas partes. Vale dizer: como não é possível conceber, por exemplo, uma mão viva separada do corpo, assim não pode o indivíduo, propriamente, pensar sem o Estado”. E prossegue o autor: “[o] Estado regula a vida dos cidadãos por intermédio das leis.

Estas dominam toda a vida, porque o indivíduo não pertence a si, mas ao Estado. O conteúdo das leis é a justiça, e desta Aristóteles elaborou profunda análise. O princípio da justiça é a igualdade, a qual vem aplicada de vários modos”.

Nesse sentido, adverte o estagirita, citado por Rizzatto Nunes, que “aos governantes é necessária também a lei que fornece prescrições universais, pois melhor é o elemento que não pode estar submetido a paixões que o elemento em que as paixões são naturais”. Continua ele dizendo que “a lei não tem paixões, que ao contrário se encontram necessariamente em cada alma humana”. (Nunes, 2018, p. 77)

Enquanto Platão valorizou o reino das formas, desencorajando qualquer tentativa de identificação do mundo inteligível (composto de ideias e pensamentos) com o mundo sensível, Aristóteles buscou a conciliação entre as duas realidades, insurgindo-se contra essa dualidade, a qual julgou sem sentido. (Kleinman, 2013, p. 26)

Teve Aristóteles a ousadia de principiar o estudo do valor justiça segundo a óptica do direito, feito que seus predecessores não lograram alcançar. Ao enveredar por essa trilha, propendeu a unificar os vínculos intersubjetivos e coletivos, agregando-os no recôndito de um só princípio axiológico. Desenvolveu a teorização sobre a justiça, par a par com o critério de equidade, na obra *Ética a Nicômaco*¹⁵.

Nitidamente, na perspectiva de Aristóteles, a régua da justiça tem uma capacidade de aferição limitada e só consegue chegar aos casos com idêntico grau de semelhança. Não há outra condição para aquilatar o justo senão correlacioná-la ao afastamento dos extremos, assim considerados os fatores econômicos, políticos, culturais e sociais. Apenas, portanto, pelo “*meio-termo da situação social será possível, então, uma justiça específica de meio-termo*”. (Mascaro, 2016, p. 73)

Em concreto, Aristóteles se fez presente – como ainda faz hodiernamente – no Estado romano. O sistema de governo, na fase republicana, exibiu um mecanismo bastante complexo e um espelhamento da estrutura política com as três formas clássicas de governo idealizadas por Aristóteles: a realeza com os cônsules, a aristocracia com o senado e a democracia com os comícios.

No tocante ao direito, Aristóteles monta uma linha de defesa para respaldar a tese de que este e a ética dividem a mesma origem. Da sua pena saem também argumentos reforçativos do caráter variável do direito pela força mutante da história. Sustenta,

¹⁵ Explanando com clareza sobre o assunto, Paulo Nader (2014, pp. 796 e 798) destaca que: “ao elaborar a sua noção de justiça, Aristóteles assimilou dos pitagóricos as medidas igualdade e proporcionalidade, afirmando que a justiça envolvia pelo menos quatro termos: (...) porquanto duas são as pessoas para quem ele é de fato justo, e duas são as coisas em que se manifesta – os objetos distribuídos”. A justiça não implicaria apenas igualdade, tomada esta como proporção aritmética, mas também proporcionalidade, que “é uma igualdade de razões”. Classificou a justiça em duas espécies básicas: distributiva, que denominou proporcional, e comutativa, por ele chamada de retificadora ou corretiva. A distributiva se configuraria com a distribuição, proporcional ao mérito de cada pessoa, de bens, recompensas, honras. A comutativa ocorreria nas relações de troca, consistindo na igualdade entre o quinhão que se dá e o que se recebe. Ela poderia ser voluntária, como nos contratos, e involuntária, como nos delitos. Na última hipótese caberia ao juiz “*igualar as coisas mediante penas*”. (...) Ao rechaçar a ideia pitagórica de reciprocidade como prática justa, revela a sua oposição à pena de talião sem, contudo, a ela referir-se nominalmente: “*Ora, reciprocidade não se enquadra nem na justiça distributiva, nem na corretiva, e no entanto querem que a justiça do próprio Radamanto signifique isso: Se um homem sofrer o que fez, a devida justiça será feita*”.

ademais, que a dialeticidade das coisas impede sejam alcançadas verdades absolutas, empecilho que penetra o universo jurídico, o qual como “*fruto da aprovação social, seja da maioria das pessoas, seja instituído por lei ou pelos costumes, pode variar de época e de cultura*”. (Albergaria, 2019, p. 97)

Aristóteles também laborou em prol da demonstração de que as ações da pessoa são governadas pela razão, de sorte que a escolha normativa entre fazer ou não fazer não é obra do acaso nem da vontade alheia, e sim de um complexo processo que envolve aspectos racionais, psicológicos e culturais que ditam a maneira como o agente deve proceder diante de uma dada situação. As concepções aristotélicas serviram de contraponto para, por exemplo, Nicolau Maquiavel construir a teoria *materialista*, que coroou o pensamento científico europeu a partir do Séc XV e da qual o Estado moderno retira sua justificação. *Os fins justificam os meios* é uma crítica à política idealizada, à virtude que jamais existira a não ser na imaginação dos filósofos. A realidade humana, para o Príncipe Florentino, desmente esse devaneio inocente de ver a perfeição e a justiça como metas de comportamento, já que a virtude segue para o lado do pragmatismo, em que é de importância secundária a excelência de caráter, para o sentido que revela o homem efetivo, tal como ele é. (Prudente, 2018, p. 50)

Portanto, para os gregos não existe um fosso colocando a ética separada da política. Advogam que justiça e liberdade são valores inerentes ao conceito de bem comum e, como tal, deve guiar simultaneamente o comportamento do indivíduo e as relações estabelecidas no seio da sociedade

Na segunda metade da Idade Média, a doutrina filosófica cristã conheceu uma fase de esplendor, aflorando na escolástica o estilo mais representativo da filosofia greco-romana clássica, que àquela altura tinha sido varrida para o território do esquecimento. Recuperou-se as ideias de Aristóteles, que passou a ser cultuado como o grande expoente e inspirador dos textos escolásticos. Também não é de se espantar que, com o raiar da filosofia renascentista, claramente antagônica às bases filosóficas do período medieval, apelidada de era das trevas, não tardassem os renascentistas a ver Aristóteles como o retrato de uma figura infame, cujas convicções não seriam dignas de reconhecimento. (Vecchio, 2006, p. 45)

As ideais aristotélicas do racionalismo impactaram o direito, fazendo romper um entendimento segundo a qual a cultura é adquirida quando manifesta interesse neste sentido e se submete a um eficiente processo de educação. Para o direito, essa é uma base filosófica histórica importante, pois aqui já se tem iniciada as fincas que darão suporte ao desenvolvimento jusfilosófico do direito ocidental.

Conscientemente ou não, o discurso grego infiltrou-se no embrionário sistema tributário. O preço da liberdade como justificativa inicial de movimentação da máquina

fiscal perdeu, aos poucos, espaço para a honraria e o custeio das guerras como causas motivadoras da oneração dos cidadãos.

Todas essas considerações político-filosóficas acima mencionadas refletiu de algum modo sobre a forma e o alcance da tributação, dela não escapando nem mesmo os ricos, por ser o pagamento de impostos uma conduta ética esperada de qualquer indivíduo.

O modo de organização social, baseado num esquema censitário de classificação de cidadãos, influiu decisivamente no arranjo do modelo tributário. O pertencimento a uma classe ora significava ficar livre do pagamento de certos tributos, ora implicava exatamente no oposto. A ligação com a terra, por exemplo, conferia, de um lado, direito de participação na vida pública e como dever, de outro, a sujeição a impostos patrimoniais, substituíveis por serviço militar, em caso de demanda do Estado.

Já se falava, naquela época, em *autolançamento* (Zilveti, 2017, pp. 68-69), claro que não com essa designação. A entrega voluntária da contribuição era uma incumbência do cidadão, devendo o Estado em troca oferecer-lhe proteção e honorabilidade social.

Há uma curiosidade político-tributária verificada no período grego que merece ser lembrada. Na atualidade, é comum os Estados, em especial os que adotam a forma federativa, imunizar os entes públicos menores, componentes da Federação, quer de pagar tributos para o ente central, dos encargos fiscais de competência deste, quer de pagar uns aos outros obrigações fiscais que as Constituições lhes reservam a cobrança. Na Grécia antiga, apesar das alianças já referidas entre as cidades, preponderou o contrário, isto é, a cobrança de tributos entre si.

Portanto, a fundamentação do direito e, por conseguinte, do tributo, ancorava-se, o que perdura até os dias de hoje, nas questões concernentes sobre a origem e a extensão da força da autoridade de instituir a norma e de fazê-la cumprir. O tributo importou, desde sempre, num dos modos preferenciais de financiamento dos aparelhos políticos e das suas ideologias, garantindo a sobrevivência de grupos dominantes no poder. Essas questões relacionando o poder político aos tributos assinalam como quão são imbricados estes com os fenômenos sociais. Mesmo na antiguidade se visualiza um comprometimento do estabelecimento dos impostos com a estrutura da economia, seja quanto ao nível da produtividade, seja quanto ao grau das trocas comerciais internas e externas. E isso tudo somava-se ao problema da definição da base tributável e da arrecadação do tributo, peculiaridades que assolavam a gestão fiscal e exerciam uma influência recíproca sobre a formatação do poder. (Catarino, 1999, pp. 45-46)

1.2. As trevas iluminadas pela Filosofia Medieval

Cuida-se de um período bastante estigmatizado. Remanesce a concepção de um modelo de sociedade estratificada – o que é verdade –, em que os senhores feudais se estabeleciam pela força política e econômica, impondo às camadas sociais inferiores, nomeadamente os servos, um regime de subserviência. A aludida força resultava dos vastos domínios de terras e do controle dos meios de produção, garantindo-lhes as condições ideais para submissão dos serviços a uma situação de servilidade, cujo tom era marcado pela fruição dos privilégios da comodidade e do bem-estar de clérigos e nobres.

Pensando sobre este período, avista-se também grandes hordas de gente deslocando-se um lugar para o outro em busca de refúgio e de paz por causa da enorme profusão de guerras e conflitos existentes naquele contexto.

Essa é a face mais visível e lembrada dessa fase histórica, que é rica quanto ao desenvolvimento das ciências humanas. Enxerga-se mais do que a imponência das catedrais, como em Chartres e Colônia, e dos belos castelos fortificados vistos às margens do Reno. Não se notabiliza apenas pela forte presença da Igreja Católica como fiadora do regime. Não se olvida da marcante influência dos árabes quando ocuparam a península ibérica. Nada disso pode ser desvalorizado ou negado, sob pena de adulteração do perfil característico do medievo. Mas cometer-se-ia um disparate não mencionar que esse mesmo período viu surgir grandes pensadores cujas ideias foram cruciais para as transformações posteriores da civilização ocidental.

São Tomás de Aquino, por exemplo, viveu neste tempo e pelas suas mãos começou a burilar, sem grandes arroubos mas com bastante proficiência, o dogma da origem do poder. Desviou-se da linha dos autores cristãos que sustentavam caber a Deus a transferência direta do poder ao homem, preferindo defender a tese de que essa transmissão, a despeito de emanar da divindidade, não se dava prontamente do Criador para os Reis, porque Deus entregava o poder primeiro aos seus filhos, aos quais incumbiria a decisão de repassá-lo aos soberanos. (Amaral, 2016, p. 95)

É missão complexa mover-se pela filosofia medieval, a começar pela diversidade de linhas filosóficas, que incorporam desde concepções cristãs até pensamentos da cultura árabe-judaica. Outra questão melindrosa consiste na rejeição do caráter filosófico das reflexões produzidas naquela época, ao argumento de que tais ideias tendem muito mais para o lado teológico do que para o lado filosófico.

A entrada no período medieval não ocorreu subitamente; ao contrário, é resultado de uma lenta e gradual desintegração do Império Romano, que sucedeu a cultura jusfilosófica-grega, conservando, porém, as bases dos grandes filósofos gregos, inaugurando a fase conhecida por *helenismo*, corrente de pensamento que, a partir do declínio da *polis* e da modificação do critério moral do cidadão, resgatou a centralidade

do *indivíduo* no processo de educação e de formação dos cidadãos. Isso é um dado importante e marca uma reviravolta no modo de exercício, por exemplo, da política, pois o fundamento da autoridade muda da força para o consenso do indivíduo, que se torna senhor das suas próprias razões. Essa atitude do sujeito liberto de si mesmo tem suas consequências, como o de ser empurrado em direção ao caminho do egoísmo e do individualismo. Essa separação entre homem e cidadão contribuiu identicamente para que a ética se separasse da política. A instrução do indivíduo, ao contrário da posição grega, deveria ser universalizada, levada até mesmo aos bárbaros, considerados por Aristóteles escravos por natureza, por julgá-los incapacitados de alcançar o aprendizado. Epicuro, porém, numa outra visão, não fazia distinção de origem, relacionando-se e compartilhando seus ensinamentos com quem o procurasse, incluindo os escravos. No ponto, acreditavam os estoicos que a escravidão costuma frutificar quando encontra um ambiente permeado pela ignorância, de modo que a condição de escravo não o inibe de levar-se, pelo conhecimento, aos níveis mais altos da escala social.

Afastado do grande centro urbano de Atenas, falando num jardim cercado por uma atmosfera bucólica e tranquila, Epicuro apregoa lições que buscam convencer que qualquer pessoa pode atingir a plena paz de espírito, eliminando de si toda carga de dor e de sofrimento. Sua teleologia alveja a felicidade e a partir dela cria os métodos para alcançá-la. Todavia, dissentindo de Platão, acredita na sensação como veículo de conhecimento do ser. O prazer é a negação da dor, e a felicidade equivale à eliminação do inútil e à valorização da *“noção de justiça, que se funda na ideia de que há o interesse de uma vida plena e prazerosa dos indivíduos que conduz a que não se dominem reciprocamente”* (Mascaro, 2016, p. 90). Se assim é para a justiça, para a política o objetivo é a construção de uma utilidade comum, no qual *“o justo é agir em conformidade com o bem do outro, numa espécie de princípio de solidariedade”* (Mascaro, 2016, p. 90). Sua influência no campo jurídico afigura-se pela relativização do conceito de justiça, ao distanciar-se de *“aspectos mais abstratos, passou a pregar que a justiça não seria mais do que uma espécie de pacto que as pessoas celebravam entre si para não prejudicar nem ser prejudicado”*. (Castilho, 2018, p. 61)

Do pórtico de onde avistava a Ágora, fundou Zenão de Cício o *estoicismo*.

O ponto culminante para os estoicos consiste em atingir a *ataraxia*, isto é, um estado de imperturbabilidade da alma, lugar onde habita o prazer e a felicidade. A filosofia e a ética cristã absorveram muito da ética estoica, haja vista que a *“moral do cristianismo, baseada na resignação, é, em grande medida, uma reinterpretação do estoicismo”*. (Gallo, 2016, p. 172)

Destaca o jusfilósofo Alysson Leandro Mascaro (2016, p. 92) que o *“estoicismo é bastante aproveitado para a formulação do pensamento jurídico romano e para a*

filosofia do direito. Há uma razão que se estende universalmente, e que orienta os deveres e as ações também para todos os indivíduos". Acrescenta que *"essa razão está em conformidade com a condição humana e com a natureza, já que estas são universais também"*. Conclui, então, o eminente autor, *"se o homem é universal e se universal é a razão que o deve guiar, o justo não tem fronteiras"*. E arremata: *"[t]odos os povos e nações, se se guiarem pelo justo e pela razão, hão de seguir as mesmas regras, o mesmo direito da natureza e da razão"*.

Imprimiram os estoicos uma filosofia panteísta, defendendo a razão, o logos, como princípio geral de condução do universo. Tal racionalidade encampava ademais o homem, como ser essencialmente racional¹⁶. Essa característica é natural e própria do homem. Sendo propriedade, é intrínseco a ele, a qualquer um, não importando sua origem geográfica. Isso gera uma consequência, qual seja, a de que a lei é uma só, quer em Roma, quer em Tóquio, quer em Lisboa. Os fatores externos, vindo dos movimentos culturais, em nada modificam os fundamentos do direito pautado nesta ordenação natural, como algo imutável, eterno, aplicável em todos os tempos e a todos os povos.

O direito romano teve na doutrina estoica a base de sustentação, ao formular *"deveres e atitudes que deviam ser seguidos universalmente"* (Castilho, 2018, p. 64). A propósito, os romanos, quanto à liquidação/lançamento, já permitiram, sob a batuta de Papiniano, que magistrados pudessem impor, a título de *munus publicum*, o pagamento inesperado de contribuições pelo cidadão, numa espécie de liquidação imediata do imposto.

O pensamento grego clássico serviu de repositório para os primeiros filósofos que professavam a fé cristã. Entretanto, o entusiasmo de suas reflexões convergia para um único ponto. Deus era o centro de toda a construção filosófica. Tudo estava impregnado pelo toque divino, isso valeria também para o direito, que deveria similarmente se abastecer das dádivas de Deus. A teologia assumia a posição mais elevada na hierarquia dos dogmas, tendo poder de subordinar todas as outras disciplinas.

Quando se posiciona lado a lado filosofia e religião, fica claro que os caminhos de cada qual podem até se entrecruzar em algum momento, mas em geral tendem a prosseguir por vias separadas, ante a virtual conflituosidade existente entre ambos. Nesta, a fé impera como única diretriz, um facho por meio do qual a verdade é revelada ao homem. Na primeira, inverte-se a lógica e a verdade é alcançada de maneira livre, apenas norteada pelas balizas da racionalidade. O ponto nodal na filosofia medieval cristã está na forma como a fé e a razão são externadas, sendo tudo centralizado na concepção de um Deus onipotente e onipresente. Em outras palavras, o que importa é

¹⁶ Não sem razão, Paulo Nader (2014, p. 804) acentua: *"Estando o universo animado pela razão, esta seria a fonte suprema a orientar os homens e suas leis, e sendo única não poderia ditar senão um direito de um Estado; daí Zenão de Cítio ter pregado a formação de um Estado universal. Pelos princípios gerais do estoicismo se depreende a existência de um Direito Natural, que seria aquele em total harmonia com a razão que governa o universo. Com a implantação do Estado único, o Direito Natural tenderia a se efetivar espontaneamente, prescindindo de leis, pois estas não seriam mais necessárias"*.

definir a essência das *"relações que se estabelecem entre a fé, que é a crença em Deus, e a razão, que é o pensar sobre Deus"* (Gallo, 2016, p. 30). Uma frase atribuída a Tertuliano ilustra bem o predomínio da fé sobre a razão naquele momento: *"Creio por que é absurdo"*. (Gallo, 2016, p. 30)

Del Vecchio (2006, p. 42) pontifica que *"na antiguidade clássica apenas existia o Estado, como unidade perfeita", e que o sujeito "tinha a suprema missão de ser bom cidadão, de dar ao Estado tudo de si mesmo"*. Todavia, aduz o autor que, *"com o Cristianismo, ao contrário, outro fim é proposto ao indivíduo: o fim religioso, do outro mundo. A meta última não é a vida civil, mas a conquista da felicidade eterna, da beatitude celeste, que se alcança mediante a subordinação à vontade divina representada pela Igreja"*.

Em meio à essa complexidade, desponta a figura de Santo Agostinho. Um defensor ferrenho da ortodoxia da Igreja. Apresenta um discurso religioso pautado numa leitura estrita da Bíblia e numa postura inclinada para os interesses da Cúria Romana. Não considera a moral como método adequado de redenção do homem. As virtudes morais e as boas ações não são suficientes para acessar o reino celestial. Reputa a graça divina como a única vereda capaz de levar à salvação. A fé em Deus promove os salvos para perto do Criador. Essa linha de raciocínio se choca frontalmente com a filosofia greco-romana. E a consequência prática é o afastamento do homem da atividade política. (Mascaro, 2016, p. 99)

Na divisão da *civitate Dei* da *civitas terrena*, acentua a desproporção que existe entre a vida guiada por Deus e a praticada na terra. Não se obtém justiça pela lei humana, pois apenas pela lei divina esta é alcançada. Apesar dessa negação, *"o Estado terreno tem, assim, escopo louvável e deriva, também, da vontade divina e da natureza, enquanto se propõe manter a paz temporal entre os homens. Mas está sempre subordinado à cidade celeste, isto é, à Igreja, que tende a procurar a paz eterna"*. Nessa toada, justifica-se o Estado *"enquanto deve servir sobretudo como instrumento a fim de que a Igreja atinja os seus próprios fins"*. (Vecchio, 2006, p. 44)

A filosofia de Santo Agostinho é relevante para o direito na medida em que se pode considerá-lo um precursor do direito natural, que para os gregos *"era a busca da natureza das coisas, flexível, histórica, social, de cada caso, e para a tradição medieval, um rol de regras inflexíveis, não naturais no sentido de que não se veem na natureza nem na sociedade, mas que são oriundas do desígnio divino"* (Mascaro, 2016, p. 101). Além disso, ao enfrentar o dilema da justiça, considera-na como posterior ao direito positivo, cabendo aos direitos subjetivos, no aspecto político-jurídico, a realização daquela (justiça).

Mas é na segunda metade da Idade Média, com a escolástica, que se tem uma filosofia mais contundente para o direito, sobretudo pela releitura dos clássicos gregos.

O grande personagem desta fase foi Santo Tomás de Aquino, que, no campo jurídico-político, sustenta suas ideias mediante a noção de divisão da lei. Vislumbra três espécies de lei: a lei eterna, a natural e a humana. A preferida e a mais importante indubitavelmente é a lei eterna, que congrega a mesma razão divina que governa o mundo, sendo, como tal, incompreensível ao homem, pois *“ninguém pode conhecer a lei eterna, segundo o que ela é em si, a não ser Deus e os bemaventurados, os quais vêem a Deus em sua essência, não obstante poder-se ter dele uma noção parcial através de suas manifestações”* (Vecchio, 2006, p. 46). Sobre a lei natural, entende diferente, acreditando ser possível o conhecimento *“diretamente pela razão, sendo precisamente uma participação da lei eterna na criatura racional, segundo a sua própria capacidade. Por fim, a lei humana é uma invenção do homem pela qual, partindo dos princípios da lei natural, vai-se às aplicações particulares”*. (Vecchio, 2006, p. 47)

Essa classificação tripartite da lei prepara alguns questionamentos práticos, do tipo sobre qual delas deve prevalecer em caso de colisão? Para a doutrina tomística, *“a lex humana deve ser obedecida também quando vá contra o bem comum, isto é, mesmo quando constitua um dano, e isto para a manutenção da ordem. Em contrapartida, carece de sujeição quando implique uma violação da lex divina”* (Vecchio, 2006, p. 47).

Sobre o Estado, São Tomás o reputa algo natural e fundamental para satisfazer as necessidades humanas, haja vista a condição social e gregária do homem, de forma que *“o Estado tem por finalidade garantir a segurança dos homens consociados e de promover o bem comum, o que é uma imagem do reino de Deus”* (Vecchio, 2006, p. 47). A artéria que transporta o pensamento tomista leva em conjunto a confiança na razão e na justiça dos atos praticados aos limites que demarcam a fronteira entre o direito natural e o mando divino. Nesse sentido, *“o tomismo é uma abertura em relação ao agostinianismo, na medida em que permite ao homem, novamente, conhecer a medida do justo. Mas é uma abertura parcial, porque mantém o sistema jusfilosófico sob a égide teológica”*. (Mascaro, 2016, p. 109)

1.3. A mudança no paradigma filosófico-jurídico pós-Idade Média

Fechada a cortina medieval, a despeito de ainda não se apagar de imediato as luzes deste regime, tem-se o começo de um crescente abertura das portas de acesso ao hemisfério da ciência. O prestígio das lições religiosas cede paulatinamente lugar para ensinamentos vindos da aurora científica.

Acontecimentos históricos importantes ocorreram até que se chegasse a esse momento. A bipartição do império romano na direção do oriente foi um deles, ao ocasionar sérios danos na estrutura política da Igreja Católica. O poderio desta começa a enfraquecer diante das queixas dos católicos do oriente sobre a corrupção praticada

pela cúpula da Igreja do ocidente. Essas queixas foram refutadas pelos clérigos da Cúria Romana com o discurso de vilipêndio dos dogmas cristãos. O resultado dessa animosidade desaguou na separação da Igreja Católica, criando dois braços, o grego-ortodoxo e o apostólico-romano. Essa ruptura, por sua vez, abriu flanco para a tomada de Constantinopla, onde se instalou o Império Otomano. Uma das medidas deste regime que impactou e gerou reflexo na esfera do conhecimento advem da determinação do Sultão Maomé II de bloquear o acesso dos navios mercantes europeus à clássica rota das Índias, obrigando a busca de um percurso alternativo. Essa corrida levou ao surgimento das grandes navegações, que demandavam inovações tecnológicas para alcançar o objetivo, o que de fato ocorreu, haja vista a criação da bússola e o aperfeiçoamento da indústria naval. O desenvolvimento da ciência veio a reboque desses eventos, ocasionando profundas modificações no pensamento filosófico e jurídico então vigente. (Castilho, 2018, pp. 76-78)

A repercussão das grandes navegações e o aprimoramento da ciência foi vista também na expansão dos centros urbanos, que rapidamente foram inchadas pela migração maciça das pessoas do campo para as cidades. Esse episódio possibilitou o reconhecimento pelo indivíduo do tamanho de sua importância na definição dos seus designios; e ensejou no mesmo embalo uma diminuição do teor da participação da divindade nos destinos mundanos.

Tem-se, assim, o deslocamento do eixo para reconfigurar a posição do homem no centro do universo, dando início a fase do humanismo, que resgatava, em alguma medida, a estética de Platão focada prioritariamente na figura humana (Mascaro, 2016, p. 77). Mas a principal mudança se deu no conceito de igualdade. No medievo, a desigualdade não era considerada anomalia do sistema, mas uma resolução divina, fundada na aceitável repartição das classes em dominantes e dominados. No humanismo não houve recepção dessa ideia de submissão natural do indivíduo à autoridade. Rompeu-se com a tradição de desnivelar direitos entre os homens. Frutificou a consciência de que todos são iguais e, por essa razão, devem receber idêntico tratamento. Para citar apenas um autor humanista, Thomas Morus elaborou sua obra, *Utopia*, “em que descreve uma ilha (em referência clara à Inglaterra) onde o povo tem participação no governo e é corresponsável, ao lado dos governantes, pela definição do seu destino”. (Mascaro, 2016, p. 80)

1.4. A desembocadura juspositivista

A filosofia escolástica encabeçou a linha de pensamento pautada na perfeição das leis divinas. Se Deus é sinônimo de perfeição, sua obra necessariamente segue o mesmo parâmetro de perfectibilidade. Nesse sentido, a lei produzida por obra da

divindade, justamente por carregar a virtude da excelência, não carecia de ser modificada.

Relatamos anteriormente que essa visão das coisas foi sendo substituída pela compreensão da relevância do ser humano na dinâmica do universo e de quão meritória se afigura o reposicionamento das atividades humanas na moldura axiológica do conhecimento. Esse novo *locus* requisitou uma outra remodelação no formato jurídico. Desse contexto aflorará o interesse de elevar o direito natural ao nível da razão como guia permanente das ações humanas. Assim, o centro de gravidade do direito se desloca pela força atrativa do racionalismo em detrimento das velhas concepções de natureza mitológica. Essa revalorização, é bom que se diga, completa o ciclo de desenvolvimento do direito natural iniciado ainda na fase das cidades-estado gregas. Portanto, aqui se tem a exibição da segunda etapa do direito natural, debutante da Escola Clássica do Direito Natural.

O direito natural se vê frente a frente com o método dedutivo, que colocam de mãos dadas o raciocínio matemático e o geométrico, fazendo nascer a chave de decifração do enigma das “*regras invariáveis da natureza humana*” (Bittar, 2015, p. 229). Falar em leis naturais, porém, não significa que apenas se qualificam como tais as leis que de maneira inata vêm impressas na cognição do indivíduo, como, aliás, bem assentara Locke. Com efeito, o canal de compreensão dessas leis não seriam mais que as lentes da razão.

A atenção dada ao aspecto racional nesta segunda etapa do jusnaturalismo pavimentou o caminho dos movimentos político-sociais, oferecendo embasamento filosófico para encorpar o debate ideológico, que ao final propiciou o surgimento de várias revoluções, sendo a francesa a mais conhecida.

Em meio a esse efervescente agito social é que Rousseau trabalha suas ideias. Apoiava suas considerações na perspectiva de que o indivíduo possui a faculdade de autoconhecimento e de que naturalmente é vocacionado para o bem. Sustenta que num estágio pré-estatal o ser humano se assemelhava a um selvagem de perfil bondoso, o famigerado bom selvagem. O homem era feliz, puro, inocente. Mas, com a fixação da propriedade privada, essa característica benevolente teria sofrido um processo de deturpação. E somente o Estado, pela vontade geral, retornaria, pela educação, ao momento anterior à essa subversão humana. Retoma Rousseau o pensamento grego, para dizer que só existe homem em sociedade.

Em tempo, o contratualismo rousseauiano, hobbesiano ou lockeano, que ainda serve de inspiração na explicação dos pilares de sustentação dos Estados ocidentais, tem os dois pés no racionalismo¹⁷ dogmático do direito, que credita o *estado da*

¹⁷ A função da razão vai muito além de elucubrações filosóficas. Na prática, serviu, entre outras coisas, para delimitar a vontade dos funcionários públicos. D. Sancho de Noronha, citado por António Pedro Barbas Homem, clássico autor do renascimento português, descrevendo a rotina de um juiz o ofício judicante, acentua que os juizes devem julgar de acordo

natureza, seja como for, a uma criação cerebrina, isto é, fruto da razão mesmo, visto não se ter evidências da existência deste homem pré-social no retrospecto da humanidade. As justificativas externadas para elucidar este tal estado da natureza variam conforme a vertente escolhida. Para uma, o homem é descrito como um ser fraco e impotente, enquanto outra o retrata como uma criatura que exhibe uma natureza feroz, raivosa, a ponto de assumir a condição de lobo de seu próprio semelhante. Apesar dessa dualidade, as alas contratualistas se equiparam num ponto: o de as sociedades se formarem a partir de vínculos contratuais entabulados por seus membros, os quais podem reconfigurar o modelo avançado sempre que desejarem. À luz disso, brotam os fundamentos da legitimidade do poder, que respingam quanto à legitimidade do poder de tributar. Ora, o que explica o homem obedecer ao comando exterior? Para tal assertiva, respondia Aristóteles, por exemplo, que o interesse da coletividade justificava este poder. Locke, por sua vez, punha relevo nos interesses, e Hobbes nas paixões humanas.

O racionalismo identicamente foi reafirmado por Immanuel Kant, que habilmente logrou promover um reecontro entre idealismo e empirismo. Aproximação exitosa que terminou por conferir novo encaminhamento à filosofia moderna e contemporânea. Porém, para Giorgio Del Vecchio (2006, p. 110), a luz do mestre alemão, no tocante à filosofia do direito, não brilhou com a mesma intensidade com que reluziu em outros setores da filosofia. Nada obstante, cumpre reconhecer o valor de seu discurso também nesta seara; sendo responsável por reassentar a condição puramente racional dos princípios de direito natural, numa evidente reafirmação de que o direito finca suas estacas dentro do plano humano, pois, para Kant, “*o homem é a medida de todas as coisas, mas o homem entendido como sujeito de conhecimento, o homem universal*”. (2006, p. 114)

Para Kant, direito e moral não compartilham a mesma porta de entrada. Simbolicamente essa relação pode ser ilustrada pela figura geométrica da esfera maciça, na qual, apesar de o material da parte interna equivaler ao da externa, é possível identificar, do ponto de vista espacial, os limites de cada uma. Assim, o sujeito ético não busca outra motivação senão a de cumprir fielmente o dever preestabelecido; logo, “*somente a ação que é, além de conforme ao dever (exteriormente conforme ao dever), inclusive, cumprida, porque se trata do dever (interiormente deontológica, pode ser qualificada de ação moral)*” (Bittar, 2015, p. 278). A motricidade da atitude jurídica não se apega essencialmente no agir descompromissado de outras finalidades. O acatamento das prescrições do direito positivo não se explica pela mera vontade de submeter-se à lei. A subordinação aos comandos legais dimana de múltiplas motivações, como, por exemplo, receio da punição, vontade de chamar a atenção para

com a alma racional, segundo o entendimento e não segundo a vontade, e apresentando-se eles próprios como um modelo de comportamento moral, de justiça e virtude (2006, p. 89).

o caráter obediente, pavor de escândalo etc. A técnica da coercitividade reveste o fenômeno jurídico da autoridade necessária para afastar do indivíduo a possibilidade de exprimir-se de acordo com sua vontade ou consciência. Essa perspectiva de censura acarretará sequela que acompanhará todo o pensamento jurídico ocidental (Bittar, 2015, pp. 279-280), dando condições para que se abrisse uma vala separando direito da moral. O *formalismo* de Kant também pavimenta o caminho teórico do *contratualismo* social. O *positivismo* pega carona nesse ideal de pacto global regulamentador das liberdades individuais.

Posposto a Kant se coloca o pensamento de Hegel, que cuida da teoria da fenomenologia do espírito. Não existem verdades imutáveis. Tudo gira em torno da consciência, que se modifica pela dialética (tese, antítese, síntese) e, em caso de novas variáveis, recomeça o ciclo com uma nova dialética (consciência= hoje se pensa A, amanhã se pensa B). Desse processo emana a expansão da consciência, que sucedendo reiteradamente tem capacidade de transformar e amoldar o mundo. Tudo é racional, seja a fome, seja a guerra, enfim, tudo. No campo da filosofia política funda seu raciocínio nos teóricos gregos, que sustentavam pertencer à condição humana o traço da sociabilidade. Nisso, rebate o liberalismo pautado no atomismo e no indivíduo desligado das raízes sociais. Rejeita, ademais, a ideia do contratualismo, porque acredita haver direito somente onde existe sociedade. Ora, se o contrato social antecede a sociedade, e sendo esta o substrato necessário para a existência do direito, fica claro, segundo Hegel, tratar-se de uma fase pré-jurídica que, como tal, não conhece este tipo de ferramenta. O Estado surge da família e da sociedade civil. A família gera uma consciência, que, como tese, causa uma antítese, que por fim produz o Estado como síntese desta dialética, numa demonstração da forma pela qual se dá a expansão progressiva da consciência. (Nader, 2014, pp. 937-944)

Essa vertente idealista não demorou muito para se colocar como faceta oposta do idealismo. O positivismo, sem negar as virtudes do direito natural e os valores absolutos do universo, concentrou sua atenção no plano do Ser e na eficácia do método experimental. A realidade passa a ocupar todo o espaço antes preenchido pelo pavilhão da ética. Os pressupostos de legitimação do direito, sob a perspectiva positivista, se vinculam aos critérios lógico-formais, dedutíveis do próprio ordenamento, dentro do qual se escalonam os degraus de validade normativa. Não se avista fora do mundo palpável princípios aplicáveis à ciência. A concepção apriorística do idealismo cede terreno para uma ideia tangível e concreta do positivismo (Nader, 2014, pp. 1.055-1.058).

Quando se disserta sobre o positivismo, é fundamental ter em mente que não existe apenas uma, mas várias vertentes positivistas, que, por sua vez, se desdobram em outras tantas tendências, como a normativista, codicista, sociologista, decisionista. A Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, a título de exemplo, acolhe a perspectiva

normativista, glorificando a norma jurídica como potência máxima da formulação do direito. Veremos mais à frente quão foi o direito tributário/fiscal influenciado pelos dogmas positivistas.

Esse lançar-se sobre o labirinto de correntes e pensamentos filosóficos sobre o direito não significa outra coisa senão um convite à reflexão a respeito das implicações delas sobre o direito. O mais importante disso tudo é realçar, além das múltiplas visões, o efeito que o contexto fático e teórico produz sobre a disciplina e sobre os fundamentos jurídicos. Veremos na etapa subsequente do trabalho uma nova correlação interdisciplinar, desta vez com coparticipação da Ciência Política como fonte de iluminação para a reflexividade do direito.

2 A ATRAVESSIA DO TRIBUTO

A esta altura, deixando à parte o breve esboço histórico-filosófico, já é possível entrever a linha condutora desta dissertação. A genealidade humana, trazida à lume pela filosofia, pelas artes, pela ciência em geral, jamais se contentaria com as limitações impostas pelas circunstâncias temporais. Assim foi e é na filosofia, assim foi e será na política, na história, nas artes e também no direito.

Quer-se dizer com isso que os fundamentos de sustentação do edifício jurídico não são produzidos único e exclusivamente no canteiro das ciências jurídicas.

A propósito, direito e ciência jurídica evidentemente são coisas correlatas, porém inconfundíveis. Com efeito, aquele é objeto desta. O direito cumpre uma função prescritiva (normativa); a ciência jurídica, ao contrário, sustenta-se no caráter descritivo, uma vez que, pela suas luzes, oferece ao espírito do investigador a clareza e a evidência extraída do direito como objeto. Distinção que recai sobre o fato de que as proposições da ciência jurídica são consideradas verdadeiras ou falsas, o que não se passa com os enunciados do direito, que ou são válidas, ou inválidas. (MENDONÇA, Andrea. L. ; RAMOS FILHO, 2004, p. 193)

A matéria-prima do direito, apesar do repúdio de Hans Kelsen, não brota – isso hodiernamente é menos problemático em dizer – de uma lógica-jurídica meramente formalista, como que apartada e, até mesmo, oponente das vicissitudes preexistentes e das condicionantes vislumbradas no cenário sócio-político.

Como elemento em estado bruto, os fatores sociais e políticos servem de base para o cientista do direito, mediante o exame e a observação, trabalhar os dados e as informações e, a partir disso, compreender melhor a realidade e, quiçá, contribuir para o desenvolvimento do direito.

Embora mereça reconhecimento pela importância destacada no universo jurídico, a Escola Exegética, que reduz o direito à fina borda da Lei estatal e que reputa ser inerente aos Códigos a capacidade de adaptação a qualquer período histórico, não goza

do prestígio outrora desfrutado. Pelo contrário, a experiência demonstrou que por mais instruído e perspicaz seja o legislador jamais alcançará, com sua obra legislativa, a plenitude desejada, haja vista que o tempo e o espaço são fatores imponderáveis de difícil dominação. Exemplos não faltam de sistemas jurídicos que vingaram por séculos e, de repente, ruíram por obra do acaso ou das contestações sociais.

O direito formal é reflexo de uma aclimação social. O direito positivo assimila o caldo cultural de uma sociedade. Por conseguinte, há uma certa puerilidade na tentativa de acolhimento da tese de um único direito. É uma posição equivocada, pois há tantos direitos quantas forem as sociedades. A sociedade brasileira produz um direito distinto da sociedade portuguesa, pois os padrões de comportamento, crenças, conhecimentos, costumes etc, entre ambas guardam dessemelhanças, malgrado os fortes laços e a evidente afinidade existente entre os dois países. (Grau, 2011, pp. 93-95)

Essa mesma verve histórico-cultural desfila por entre outras sendas da ciência. Mas, no caso do direito, em especial do direito fiscal ou tributário, ela serve como farol para iluminar o papel que tal exerce sobre a construção da ordem jurídica dos tributos.

Em outras palavras, a despeito de a estrutura básica da tributação ser basicamente a mesma em todos os países ocidentais (*modelos de direito em sentido abstrato*), no fundo, e isso esperamos demonstrar, um componente essencial, que não é revelado de imediato pela leitura da norma, dá o tom diferencial entre os sistemas. E a nota de diferenciação está justamente centrada neste viés político que reveste este ramo do direito e que, muitas vezes, não recebe o devido destaque pela doutrina, que, em geral, tomados por preconceito, rechaçam este tipo de análise, dedicando-se exclusivamente ao estudo isolado dos princípios e regras jurídicas.

Logicamente que não se trata de admitir cegamente a posição da Escola Histórica dos alemães de contemplar isoladamente fatores como o espírito dos povos, as tradições, à cultura, à língua etc¹⁸, abrindo mão de outros contributos igualmente significativos na formulação do direito.

Daí ousarmos apresentar uma palavra justaposta, sócio-tributo, para com isso reunir numa só expressão conceitos distintos, mas dialogáveis, e que podem ser tratados de maneira conjugada sem o risco de cometer uma heresia contra o entendimento sedimentado no direito tributário.

O positivismo jurídico, em épocas atuais, domina a programação do direito tributário/fiscal, reduzindo o sistema a praticamente um emaranhado de comandos normativos. Críticas a esse apego não faltam. Os alemães mesmo que no início do Séc.

¹⁸ Albergaria (2019, p. 219) expõe que “A Escola Histórica teve como principal expoente o alemão Friedrich Carl von Savigny (1779–1861). O jurista alemão alegava que a implantação de um código, o qual seria a única fonte do direito, acabaria, por sua novidade e por sua finalidade, por atrair toda a atenção dos juristas, desviando-os da verdadeira fonte do Direito, que era, segundo Savigny, justamente a história”. Aduz ainda o autor que “cada instituto jurídico deveria ser investigado exaustivamente até a sua raiz histórica. E essa investigação histórica deveria ter como meta a descoberta dos princípios basilares de cada material analisado, para se aferir o que já estaria morto e só pertenceria ao passado e o que ainda seria corpo vivo e, portanto, devesse ser mantido (ou modificado)”.

XX mantiveram-se fiéis ao pensamento Kantiano da prevalência da razão e da exatidão, exconjurando qualquer fragmento social, cultural, ideológico ou antropológico na definição do direito, deram-se conta de que o positivismo exarcebado, estribado no estrito legalismo, representou um dos fatores responsáveis pelo surgimento de regimes autoritários, como o fascismo e o nazismo¹⁹.

Essa primazia positivista não fulmina, contudo, a coparticipação de elementos da seara político-cultural na configuração da normatização tributária.

Vale dizer que o presente histórico não é dotado de aptidão para afastar da realidade atual a influência exercida pelos acontecimentos pretéritos, pois as experiências, conquanto prevalesçam num certo quadrante da cronologia, não se extinguem por completo com a virada de página da história, pois parte delas sobrevive e se transmite de uma geração a outra, razão pela qual se difunde no tempo e é insucessível às tentativas de aprisionamento. A historicidade aponta que o homem, antigo, moderno ou contemporâneo, não é mais “*feudal nem absolutista, e entretanto continuar a ser estas coisas*” (Saldanha, 1986, pp. 15-17). *Mutatis mutandis*, o direito tributário/fiscal de hoje é distinto do que era antes, mas carrega no presente a essência do anterior.

Nesse sentido, Sacha Calmon (2020, p. 48) sentencia acerca da impossibilidade de o objeto do Direito Tributário ser igual no tempo e no espaço, pois, já mesmo pelo “*Direito Comparado, podemos estudá-lo simultaneamente em diversos países e anotar as semelhanças e diversidades*”.

No seu Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível, Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, falando genericamente sobre direito tributário, externam opinião sobre quão íntimos são esta disciplina e a filosofia moral. Retomando lições de Adam Smith, revelam que a engrenagem da moderna economia não se dissipa das questões morais. A tributação como peça importante do funcionamento econômico, que tem no sinal de riqueza o principal ingrediente do suporte fático da norma tributária, não pode fugir ao debate ético-moral, discussão que também está na base da teoria política. Os indigitados autores grifam, por exemplo, o significado que o utilitarismo representa para o direito fiscal. A elevação do bem-estar ao grau máximo de potência, que é o mote central desta linha filosófica, é de todo desejável. Mas este regozijo individual exarcebado provoca como efeito adverso uma ausência de senso coletivo. Contudo, colocadas as coisas nos seus devidos lugares, o resultado desse temperamento seria mais benéfico do que maléfico, pois os mais preparados, sendo regamente recompensados, teriam maior disposição para desenvolver seus talentos e aprofundar

¹⁹ Esclarece Michael Stolleis (2018, p. 78), no entanto, que: “*Mesmo antes da Primeira Guerra Mundial já existiam, porém, críticas a esse tipo de Positivismo. O influente representante derradeiro da Escola Histórica do Direito, Otto von Gierke (1841-1921), opôs-se a esta ‘jurisprudência dos conceitos’ [Begriffsjurisprudenz], que trabalhava o direito expurgando, no fundo, a sua dimensão histórica. Gierke insurgiu-se, também, contra a redução dos cidadãos a “súditos” que estariam submetidos ao Estado-instituição*”.

a obtenção de recursos, que, ao final, aumentaria o volume de haveres a serem redistribuídos, embora numa escala menor, aos menos afortunados. O direito tributário então, segundo os ilustres doutrinadores, entraria nesse processo para eliminar os efeitos deletérios do sistema, na medida em que atuaria como expressão da justiça distributiva visando a encurtar o fosso existente entre ricos e pobres. (2018, pp. 35-36)

Assim como a filosofia moral, a política igualmente se entranha na espinha dorsal do direito tributário/fiscal. A liberdade e o patrimônio – limitando-se a apenas dois – são valores políticos mais afeiçoados à seara constitucional e à Teoria Geral do Direito, mas que nem por isso deixam de penetrar suas raízes pelas campinas do direito tributário. A tal respeito disserta Diogo Leite de Campos (2006, p. 8), não pestanejando em afirmar que “*o imposto tem sido aceite como um preço da liberdade de possuir e de agir*”. Preço, a propósito, inegociável para o movimento anarquista, que não concorda em absoluto com qualquer espécie de imposição tributária, por não reconhecer um suposto direito estatal de retirar de suas economias os meios de manutenção da máquina pública, posto tratar-se, segundo seus adeptos, de medida virulenta contra o exercício da liberdade do indivíduo de apropriar-se integralmente do fruto de seu trabalho. (Campos, 2006, p. 9)

Vem de Sócrates a afirmação da natureza política do homem e que os autores de ontem e de hoje não encontram espaço para refutar. A convivência adequada deve buscar garantir a socialidade com o menor sacrifício possível das individualidades materiais e morais dos participantes do grupo. A justificação mais racional para assegurar semelhante equilíbrio ampara-se na liberdade do homem de decidir seus destinos. A capacidade decisória, aliada a critérios de decisão racionais, tende equiparar a ordem política a uma ordem justa, ou, como diz Campos, “*como a ordem menos injusta numa certa circunstância histórica*” (2006, p. 9). E disso depende, em certa medida, a robustez e da vitalidade da saúde da comunidade política, que tanto será vigorosa quanto mais se assegurar o equilíbrio da “*relação entre o nível de obrigação política consentida e o grau de imposição fiscal*”. (2006, p. 10)

O lançamento/liquidação, como figura típica do direito fiscal, deve ser parte da solução do problema causado por um Estado fiscal atuante à margem ou contra os direitos e liberdades fundamentais. Sobre tal problemática, propõe Campos (2006, p. 12) uma renovação de compromissos por parte do Estado perante os cidadãos, no sentido de refazer os laços da política com a ética e que dessa união surjam leis alicerçadas sobre a sombra da justiça. Essa aspiração quase idílica, defronta-se com uma realidade cruel, na qual o contribuinte assume de ponta a ponta do processo tributário a incumbência de reverter eventuais desvios e desmandos praticados pelo ente tributante. É dizer, o Estado-administração lança autoritariamente o tributo e exige o pagamento da exação, atividade que goza da presunção de legalidade, sobrando para o cidadão, caso discorde do encargo fiscal, o não menos pesado ônus de convercer os

agentes competentes de que a operação encontra-se evitada de nulidade ou de de alguma irregularidade comprometedora. (2006, p. 13)

São situações reiteradas no mundo tributário que demonstram existir, de fato, uma associação firme entre este e o universo político. O lançamento é uma categoria jurídico-positivo receptivo a essa realidade. Essa junção prestigia concomitantemente duas grandezas cruciais da ciência jurídica, induzindo a formação de um índice cuja relevante função consiste em revelar ao operador do direito, sem necessidade de muitas pesquisas e pelo simples conhecimento do instituto, qual o regime jurídico aplicável ao caso. Qualquer categoria jurídico-positivo expressa um sentido formal e abstrato, e pode por este aspecto ser examinada, com imersão apenas no segmento da lógica jurídica e dos arquetipos legais isoladamente considerado. Mas existe outro caminho de reflexão, que adota a correlação entre o direito e a realidade social, política, econômica, por exemplo, como critério de observação.

É por esse caminho da interligação de fatores que pretendemos seguir em prol de alcançar o objetivo de cientificamente apresentar o comparativo, à luz da faceta jurídico-política, do lançamento/liquidação em Portugal e no Brasil.

2.1. A importância do cristianismo na formulação do tributação

A ênfase, aqui, no cristianismo deve-se a sua importância no desenvolvimento da civilização ocidental. Mas os sinais da divindade²⁰ grudam no direito por toda parte. Isso não é uma prerrogativa do cristianismo nem de qual Deus é cultuado. Sempre a religião estará exercendo algum tipo de influência sobre o direito, ora de maneira mais intensa, como nos Estados teocráticos, ora menos, como nos Estados laicos.

Sobre os escombros do império romano, já no alvorecer do período medieval, começou a despontar a força do cristianismo. De oprimida, passou à condição de dominadora do espaço religioso, vindo a interferir em quase todas as áreas sociais.

A perspectiva sobre o cristianismo também está sujeita às qualidades do observador. Para o teólogo importa sobretudo o debate sobre o plano da salvação, da graça de Deus com o homem e a purificação da alma diante das tentações terrenas. Questões essas que normalmente passam ao largo das preocupações do cientista do direito, que objetivamente busca captar a mudança causada pelos dogmas cristãos na relação entre homens (Amaral, 2016, p. 77) e a repercussão causada na construção jurídica.

²⁰ A história registra movimentos, sobretudo na esfera do direito constitucional, cuja luta objetivava a promoção da secularização do poder político. Uma das bandeiras do iluminismo foi justamente separação entre Igreja e Estado. Aponta-se para o Séc. XIII como data provável de nascimento do ideal do Estado laico. De toda sorte, não ocorreu aos escritores católicos portugueses, como Molina, Bento Pereira, Baptista Fragoso, o interesse de desligar a política dos direitos divino e natural. Com efeito, fizeram coro no sentido do reconhecimento de uma certa *política cristã* a orientar a ligação entre a metafísica e o direito. (Barbas homem, 2006, p. 89)

Efetivamente a evangelização tornou-se uma barreira contra tudo que afrontasse os valores inspirados na divindade e no amor a Cristo. Fez-se incutir uma nova ideia de humanidade, na qual deveria prevelecer a isonomia entre os indivíduos. Essa igualdade advém da pregação de que todos são filhos de um único Deus. Sendo todos crias de um mesmo Pai, não haveria sentido na distinção entre seres fraternos.

Da fonte do cristianismo verteu também a concepção da inviolabilidade da pessoa humana. Esta salvaguarda preparou o solo para que gradativamente germinasse a semente da liberdade, do respeito aos direitos humanos e da limitação do poder político (Amaral, 2016, p. 78). Cabe reforçar que não se está a afirmar que já neste momento ocorrera um salto em favor dos direitos fundamentais do homem. Essas foram conquistas adquiridas de maneira evolutiva e que, em muitas nações, tais direitos, infelizmente, ainda estão por chegar. O que se está a proclamar é que este momento histórico-político foi palco para o início do debate sobre tais temas.

A noção de poder político igualmente não passou incólume ao crescimento do cristianismo. Vem das inspirações dos autores escolásticos a enfática defesa de que promana de Deus e não do homem a sustentação política. Cabe apenas a Ele determinar o exercício e os limites do poder. Nenhum indivíduo possui autoridade sobre os demais senão quando recebe permissão divina. Relembre-se, por oportuno, do que fora dito na primeira parte desta dissertação acerca da visão filosófica desse período, na qual sublinhamos que Santo Tomás de Aquino²¹, por exemplo, no campo jurídico-político, apoiou suas ideias na divisão da lei em três partes, quais sejam, a lei eterna, a natural e a humana. A preferida e a mais importante destas, sem dúvida, é a lei eterna, que é portadora da mesma razão divina que governa o mundo, sendo, como tal, incompreensível ao homem. Ninguém pode conhecer a lei eterna segundo o que ela é em si, a não ser Deus e os seus eleitos, os quais são dignos de ver a iluminação divina, não obstante ter-se dele uma noção parcial, percebida por intermédio de suas manifestações. O entendimento em relação à lei natural difere um pouco, porquanto seja passível de ser conhecida diretamente pela razão, em virtude de uma participação da lei eterna na criatura racional, consoante sua própria capacidade. Por fim, a lei humana é uma invenção do homem pela abstração dos princípios da lei natural, deduzindo-os até chegar ao nível das aplicações particulares.

Um outro aspecto proveniente da história do cristianismo diz respeito à instabilidade existente entre o Estado e à Igreja. É bem verdade que, *“na antiguidade, a religião e o culto eram matéria política, cabiam à responsabilidade do Estado: o ius sacrum fazia parte do ius publicum. Com o Cristianismo, os conceitos básicos alteraram-se radicalmente”* (Amaral, 2016, p. 78), de sorte que ao Estado se reservou apenas o

²¹ Sobre a obra de S. Tomás de Aquino, enuncia Diogo Freitas do Amaral (2016, p. 93): *“sendo o homem um animal social e político, é conforma à Natureza que ele se agrupe em comunidades, nações ou Estados> E também a razão descobre nas leis da Natureza que o homem, não podendo ser << rei de si próprio >>, tem de construir ou aceitar<< um princípio de governo>>”*.

trato das questões políticas, agrupando no seio da Igreja os demais tópicos de cunho familiar, moral e religioso, criando assim uma espécie de dualismo de poder, em que o homem deve dar a “*Deus o que é de Deus e a César o que é de César*”²² (Amaral, 2016, p. 78). Falando sobre essa fala proferida por Jesus, Gustav Radbruch (1997, p. 198) recorda que, no cristianismo primitivo, questões como direito e Estado eram consideradas coisas não essenciais e estranhas ao espectro divino e que essa frase acerca do pagamento de imposto sinaliza uma “*profunda indiferença de Jesus perante todas as coisas jurídicas a etá perante o próprio Estado*”.

Na verdade, quando se reporta ao cristianismo, é mais sensato dizer que as preocupações ditadas por tais temas foram assimiladas em especial pelo catolicismo. É a igreja católica que confere significação religiosa ao direito e ao Estado. Mantém o direito natural como base, porém lhe introduz elementos sacros. No plano espiritual radica o centro de onde partem as ordens que os homens das classes inferiores devem submissão, situando o Estado e o direito nesse no meio desses planos superiores e inferiores. (Radbruch, 1997, p. 200)

2.2. A formulação tributária na Idade Média

2.2.1. O político-tributário entre o Século XI a XVI

Entendemos que, principiando pela Idade Média a averiguação político-tributária, o estudo se revelará mais produtivo e consentâneo com os objetivos desta dissertação.

De um ponto de vista amplo, a tributação é meio que não esgota em si mesma. Uma ferramenta idônea, pelo papel que exerce como arrecadadora de fundos financeiros, à realização dos diversos fins humanos e sociais. Cumpre, assim, uma função importante, que, a rigor, não deveria desvirtuar-se dos objetivos e interesses superiores da coletividade.

Obviamente que a finalidade pública, apesar de servir de pano de fundo preferido na justificação da tributação, nem sempre é levada a cabo. Muitas vezes interesses inexprimíveis vão escamoteados dentro do argumento do interesse público. Em outras circunstâncias, até subsiste o interesse público, mas o secundário, que, conforme

²² Passam-se os anos, mas o tema político não sai de moda no seio da Igreja Católica. Veja que recentemente (18/10/2020) o Papa Francisco durante a oração do *Angelus* desfilou uma pregação impregnada de conotação política, quando falava especificamente sobre o dever dos católicos de pagar impostos. Segundo Sua Santidade, “assim como o pagamento de impostos é um dever do cidadão, o mesmo acontece com a afirmação da *“primazia de Deus na vida e na história humana, respeitando o direito de Deus ao que lhe pertence”*. Citando o Evangelho de São Mateus, “*na qual Jesus luta contra a hipocrisia de seus adversários que o elogiam, e recordou que ele sabia que queriam “colocá-lo em apuros ao fazer-lhe a pergunta insidiosa: ‘É lícito, ou não, pagar imposto a César?’*”. Acrescenta o pontífice: “*Porém, Jesus conhece a malícia e sai da armadilha. Pede a eles que lhe mostrem a moeda do imposto, ele a toma em suas mãos e pergunta: de quem é esta imagem impressa. Eles respondem que é de César, ou seja, do Imperador. Então Jesus responde: ‘Devolvei o que é de César a César e a Deus o que é de Deus’*”. De acordo com o Papa Francisco, com esta resposta, Jesus coloca-se acima da polêmica. Por um lado, ele reconhece que o imposto a César deve ser pago, porque a imagem na moeda é sua; mas, acima de tudo, ele lembra que cada pessoa traz dentro de si uma outra imagem, a de Deus, e por isso é a Ele, e somente a Ele, que todos estão endividados com sua própria existência. Arremata argumentando que “*nesta sentença encontramos não apenas o critério da distinção entre as esferas política e religiosa, mas também diretrizes claras para a missão dos crentes de todos os tempos, até mesmo para nós hoje*”. (G1, 2020)

classificação de Renato Alessi, é o interesse projetado sobre a atividade patrimonial do Estado.

Lançar os olhos sobre a história do direito revela-se bom caminho para compreender as etapas de formação do pensamento jurídico tributário.

Remontando ao Século XI, vê-se que a Europa ocidental é palco de uma relevante expansão demográfica, cujo crescimento induz a formação de inúmeros grupamentos sociais e a alteração da distribuição do contingente populacional pelo território europeu. Essa mobilidade deslocou levas de pessoas do campo para as áreas urbanas, forçando uma evidente reconfiguração no desenho político-social.

Na França, Luis VII, para acudir as despesas geradas por essa migração em massa para os centros urbanos, decide instituir o imposto feudal real, que, como esperado, não foi bem recebido, principalmente pela Igreja, que se pôs na linha de frente contra este tributo.

Nesta fase pré-estatal, cujo topo da hierarquia política era ocupado pelo soberano, não havia uma clara distinção entre os limites do público e do privado. Havia, ao contrário, uma evidente imprecisão patrimonial, e a tributação, neste contexto, acabava servindo mais como fonte de acumulação de riquezas e manutenção de privilégios da nobreza e menos como ferramenta de retorno social. Nesta linha de intelecção, “*o rei soberano fazia da arrecadação um negócio seu, particular, sem qualquer compromisso estrutural com despesas de custeio de serviços ou utilização de bens para o contribuinte*”. (Zilveti, 2017, pp. 100-101)

O ponto central que nos interessa é revelar como a estrutura de tributação, o poder e a razão de tributar se apresentaram neste quadrante histórico.

O fundamento da imposição tributária concentra-se no arbítrio e na força dos governantes. Criava-se o tributo porque era necessário manter as regalias das classes dominantes. Impunha-se uma exação porque os reinos entravam em campanhas de conquistas de terras e era preciso financiar os custos de guerra. Em suma, a vontade e os interesses de poder do monarca valiam, por si sós, como motivos para exigir o pagamento do imposto, sendo baixa a correspondência entre o valor pago e o suprimento das efetivas carências suportadas pela população²³:

À época, era corriqueiro o objeto da exação consistir em prestações *in natura*, normalmente pela entrega de mantimentos, fabricação de armas e vestimentas de guerra. Não raro, o tributo era liquidado com a realização de algum tipo de serviço, em geral a prestação de atividade militar, que não só era bem-aceito como também

²³ Sobre este ponto, explica Ziveti (2017, pp. 100-101): “*Entre a Antiguidade e os tempos modernos se questionou a obrigatoriedade da exação e a quem contribuir. Como não houvesse jurisdição ainda bem definida nas organizações sociais, o tributo ainda guardava relação de contribuição para determinado fim, mesmo que religioso. Com a monarquia, lentamente, a relação de poder na tributação foi concentrada na figura real. (...)o arbítrio resolveu a dúvida de pagar ou não pagar tributo com a imposição muitas vezes injustificada de tributos. As contribuições, oferendas, presentes passaram a tributos, porém essa evolução se deu com nomenclatura confusa, ao menos de início. A vectigalia romana ganhou nova designação, como, por exemplo, dona privata ou servitia ad partem publicam, expressões que significavam, nos reinos germânicos e francos, aquilo que justificava a expropriação*”.

desejado, devido à existência de inúmeras batalhas e da essencialidade de haver uma tropa sempre em prontidão para proteção contra as constantes investidas dos reinos rivais. Mas já naquele momento se via o embrião do desenvolvimento de novos modelos tributários, incorporando outros tipos de prestações como a cobrança do direito de ingresso ou de passagem por um determinado território – origem do pedágio –, e do de acesso à justiça, etc. (Zilveti, 2017, p. 103)

Em meio a isso, as universidades assumiram um importante papel no desenvolvimento teórico-conceitual do tributo. Bolonha, na Itália, Montpellier, em França, só para citar duas, foram as primeiras academias a estruturar cadeiras com a temática fiscal.

Prosseguindo na era feudal, tome-se a Inglaterra como parâmetro de observação. Também lá a forma de tributar se manteve fiel às raízes político-sociais da época, em que a expressão de riqueza se materializava na posse de terras e nos produtos dela colhidos. Não é de estranhar, portanto, que os imóveis rurais tenham consistido na principal fonte material de tributação.

Contudo, já se verifica na Inglaterra uma tentativa, ainda que tímida, de sofisticar a cobrança tributária. E tal aprimoramento muito derivou da maneira pela qual o reino inglês foi dividido.

Com o desmembramento territorial, veio a lume os barões de terra. Na parte mais baixa da escala hierárquica, situavam os vassalos e juntos com os cavaleiros formavam o exército de colaboradores e serviçais que cuidavam das atividades da agricultura e do pastoreio, sem falar do serviço de defesa das terras. O senhor feudal não aliviava na imposição do pagamento de pesados tributos. Não se cogitava da capacidade contributiva. A taxação não respeitava a inferioridade econômica. Nota-se, porém, nesta cadeia de serviçalismo o esboço do processamento tributário. Para facilitar a arrecadação e a fiscalização, implementa-se uma espécie de registro das propriedades, cuja função consistia na identificação e conhecimento dos contribuintes. Este cadastro patrimonial era feito “*num livro denominado Domesday Book, que dava ao rei a exata noção da propriedade sob seu domínio, além de permitir a tributação do patrimônio e ser, até hoje, uma referência de valor imobiliário*”²⁴. (Zilveti, 2017, p. 105)

Numa análise da estrutura política, é aceitável dizer que as formações sociais costumam reeditar seus atributos na forma de organização da atividade política. Os textos registram que tanto o surgimento quanto o desaparecimento das ordens políticas

²⁴ Zilveti (2017, p. 105) assinala que “o registro do Domesday Book denunciava, em 1086, nada menos que 1.422 propriedades sobre cuja produção e bens o rei tinha direitos”. E acrescenta o eminente autor: “Alguns direitos reais merecem atenção, como o purveyance (direito de exigir carruagens e cavalos para o transporte de seus criados, madeira, bagagem e bens), o pre-emption (direito de comprar provisões para a sua casa por preço fixado) e o prisage (direito de ter navios)”. Com esses relatos, começam a surgir os primeiros raios de luz que orientam nossas pesquisas, tendo em conta que, diz o aludido autor, isso “reforça a impressão acerca da evolução sistêmica, com tributo, entidade fiscal e instrumento de arrecadação e fiscalização”. E, para o que nos importa na linha de trabalho proposta, fica claro que “ao rei interessava desenvolver formas de dominação por meio da arrecadação sobre direitos, cuja concessão garantia receita à monarquia”.

são reféns das mudanças econômicas, sociais, técnicas e culturais. A inevitabilidade das transformações políticas, em boa medida, é fruto da flutuação da divisão do trabalho e da repercussão que ela provoca na percepção dos indivíduos sobre o papel social que desempenham na engrenagem econômica. Em síntese, essa conscientização produz novas estruturas e regras, gerando, ao final, uma modificação do *status quo*. (Vallès, 2018, p. 74)

O modo de produção indubitavelmente traduz-se no componente mais evidente da mecânica das mutações políticas²⁵.

A tributação, neste sentido, como expediente constituinte da ordem jurídico-política, igualmente se retroalimenta das vicissitudes do meio.

A liquidação ou o lançamento tributário, nos moldes como os conhecemos hoje, certamente não fazia parte da compreensão outrora dos povos. Contudo, já se via sombra deles, em 1803, na rusga entre a Inglaterra e a Dinamarca, quando o rei inglês estabeleceu um mecanismo de arrecadação no qual cabiam aos xerifes mensurar as terras com base numa unidade de medida denominada *carucate*, grandeza correspondente a uma porção de terra propensa a ser arada por um artefato puxado por oito bois. Ora, isso, na linguagem atual, representa nada mais do que a essência do conceito de base de cálculo do tributo.

A tributação – incluso o modo de arrecadação –, naquele período, dá continuidade as características históricas então existentes. A arbitrariedade e o autoritarismo penetravam os poros tributários, que não raro constituía-se ferramenta de dominação da qual os súditos pouco ou nada podiam fazer, já que não contavam, àquela altura, com as salvaguardas legais contra a tirania fiscal do Estado, garantias que começariam a aparecer no cenário jurídico apenas mais tarde, em virtude da insatisfação com a sobrecarga tributária.

Portanto, a ideia de tributo traz consigo a pecha de dominação. Não se consulta o contribuinte sobre se deseja ou não pagar imposto. A relação é vertical, de indiscutível sujeição, envolvendo do lado ativo os dominantes do poder e, do lado passivo, os dominados. Ninguém duvida de que a submissão tarja o tributo. Essa genética de jugo vem sendo repassada no tempo. O que se altera, porém, é a sua fisionomia que se amolda ao formato político-social vigente.

Vale dizer que, *“desde que os romanos inventaram o imposto (... por César), o problema fundamental tem sido o de o conformar à justiça e à vontade do povo”*. (Campos, 2006, p. 7)²⁶

²⁵ Assim, é que *“Cada tipo de organización exige instrumentos coactivos suficientes para assegurar una determinada distribución de los recursos producidos y para legitimar – para hacer aceptable - dicha distribución desigual entre los mimbros de la comunidade, Cuando se da un desajuste entre las exigências del modo de producción económica y el funcionamiento de dominación política se provoca una crisis o ruptura revolucionaria, de la que nasce nueva forma política de organización”*. (Vallès, 2018, p. 75)

²⁶ Destaca o professor catedrático da faculdade de Direito de Coimbra Diogo Leite de Campos (2006, p. 7) que *“herdamos de Roma o imposto, mas não o Direito dos impostos. Com efeito, não é a força que cria o Direito, mas este ‘justifica’ a força que não é mais do que um instrumento de acção do Direito”*.

Com o alvorecer do Século XII, veio à luz a noção, ainda que incompleta, de que existe uma fronteira entre a *res publica*²⁷ e o domínio privado. Hodiernamente parece banalidade falar sobre isso, mas à época essa distinção não era tão clara assim.

A confusão do público com o privado não era visto como uma deformidade. Bem ao contrário, a monarquia se beneficiava disso e, para assegurá-la, agia no sentido da domesticação dos parlamentos e das cortes de justiça (Vovelle, 2012, p. 9), instaurando um clima de apatia favorável ao interesse da Coroa de manter, primeiro, seu poder intocável, e, depois, se possível, agigantá-lo indefinidamente a salvo de qualquer tipo de contrastação.

Esse poderio desproporcional trouxe reflexos bastante negativos, sendo quiçá uma das principais causas da decadência do sistema. A ausência de contenção política e jurídica aclimatou o modo opressor de exercício do poder e essa maneira prepotente de condução tornou-se foco de insatisfação popular. A aplicação de medidas administrativas e tributárias sufocantes afligiu sobretudo a parcela menos aquinhoadada da sociedade, pois, no tocante aos estamentos da nobreza e da Igreja²⁸, embora vez ou outra houvesse alguma tentativa, jamais a monarquia ousou importuná-los, mexendo nas suas fortunas.

Seria ilusão acreditar que a tomada de consciência da separação entre os conceitos de público e privado provocaria alívio na sobrecarga fiscal. As disputas internas eram constantes e a fome pela ampliação dos territórios era insaciável. Essa agitação toda demandava enormes gastos públicos, cuja linha de crescimento era permanentemente ascendente, sobrando para o povo, como era de esperar, a indesejada incumbência de financiar os rombos abertos com a realização desses empreendimentos de conquistas.

É este o período das Cruzadas. Vários reinados estiveram por trás custeando estas expedições. Obviamente que o avanço dessas tropas cobrava um preço alto, e novas taxações foram necessárias para bancá-lo. A criação da *tallage* ou décima, incidente sobre a propriedade, é um exemplo. Este tributo, aliás, foi expressamente nominado no item I da Petição de Direitos de 1628²⁹, diploma que foi berço do princípio da legalidade tributária.

²⁷ Fundamental sublinhar que “a monarquia não considerava a *res publica* senão para justificar as ações militares e os consequentes custos dessas empreitadas”. (Zilveti, 2017, p. 110)

²⁸ Luís VII, salienta Zilveti (2017, p. 111), “tentou, em 1147, implantar a cobrança de impostos para a Igreja, como a *taille*, enfrentando forte oposição”. Continua o autor: “o Papa Bonifácio VIII emitiu, então, uma bula papal clericais laicos, proclamando que não poderia ser implantada qualquer cobrança de impostos da Igreja sem sua concordância formal, sob pena de excomunhão”.

²⁹ “Os lordes espirituais e temporais e os comuns, reunidos em parlamento, humildemente lembram ao rei, nosso soberano e senhor, que uma lei feita no reinado do rei Eduardo I, vulgarmente chamada *Statutum de tallagio non concedendo*, declarou e estabeleceu que nenhuma derrama ou tributo (*tallage* or *aid*) seria lançada ou cobrada neste reino pelo rei ou seus herdeiros sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do povo deste reino; que, por autoridade do Parlamento, reunido no vigésimo quinto ano do reinado do rei Eduardo III, foi decretado e estabelecido que, daí em diante, ninguém poderia ser compelido a fazer nenhum empréstimo ao rei contra a sua vontade, porque tal empréstimo ofenderia a razão e as franquias do país; que outras leis do reino vieram preceituar que ninguém podia ser sujeito ao tributo ou imposto chamado *benevolence* ou a qualquer outro tributo semelhante, que os nossos súditos herdaram das leis atrás mencionadas e de outras boas leis e

A Inglaterra feudal se forrava financeiramente por quatro fontes diversas: pelas propriedades de terras reais, pelos proventos resultantes dos direitos de posse feudais, pelas taxações e pelos ganhos advindos da execução da justiça.

O controle das propriedades rurais expressava o melhor índice para aferir a renda do monarca. Mas, surgindo alguma despesa extraordinária, levava-se adiante a cunhagem de moeda – medida até hoje copiada. Caso não fosse suficiente, o socorro era obtido perante os senhores das terras, que, por sua vez, repassavam o ônus fiscal para seus vassalos. (Sidou, 2000, p. 142)

Henrique II instituiu, de maneira arbitrária, uma exação denominada *scutage*, *verbis*:

“também chamada de dinheiro do escudo, écuage francês (escutagem do latim scutum, “escudo”), que pela lei feudal consistia no pagamento realizado por um cavaleiro para comutar o serviço militar que devia a seu senhor. Um senhor poderia aceitar de seu vassalo uma quantia em dinheiro (ou algo mais de valor, geralmente um cavalo) em vez de servir em alguma expedição. O sistema trouxe vantagem recíproca e cresceu rapidamente com a expansão da economia monetária na Europa nos séculos XII e XIII”³⁰.

Trata-se aqui de um típico imposto criado para custear despesas de natureza militar.

O Século XIII, na Inglaterra, ficou marcado pela preocupação dos súditos na delimitação da envergadura do poder real. João Sem Terra (Jonh Lackland) tornou-se figura emblemática neste processo. Para fazer face as despesas decorrentes das guerras, exigiu o pagamento de pesadas contribuições tributárias, Esta medida não agradou e provocou forte resistência do baronato, que o forçou a editar a Magna Carta, pela qual submetia o poder real ao império da lei. Essas aspirações forneceram o substrato adequado para que germinasse na Inglaterra uma tradição jurídica própria. A intenção primária era apenas disciplinar o exercício das terras da coroa (Lopes, 2019, p. 30), mas a adesão a esse movimento surpreendeu e outros objetivos foram adicionados, culminando mais tarde no sistema jurídico da *common law*.

Não é pouca coisa ter presente esse dado histórico. As Constituições do Brasil e de Portugal, por exemplo, estatuem expressamente na parte dogmática de seus textos o princípio da legalidade tributária/fiscal. Segundo dispõe o art. 165º, 1, *i*, da Constituição da República Portuguesa, “*é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo, Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras*

provisões (statutes) deste reino a liberdade de não serem obrigados a contribuir para qualquer taxa, derramo, tributo ou qualquer outro imposto que não tenha sido autorizado por todos, através do Parlamento”. (Petição de Direito, de 07 de junho de 1628, disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html>).

³⁰ Verbetes da Enciclopédia Britânica. **Scutage**, also called **shield money**, French **écuage**, (scutage from Latin scutum, “shield”), in feudal law, payment made by a knight to commute the military service that he owed his lord. A lord might accept from his *vassal* a sum of money (or something else of value, often a horse) in lieu of service on some expedition. The system was advantageous to both sides and grew rapidly with the expansion of money economy in Europe in the 12th and 13th centuries [Em linha].

a favor das entidades públicas". Na mesma toada caminha a Constituição da República Brasileira, dispondo no art. 150, I, que *"é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"*.

Eis aqui um exemplo do passado incorporado ao presente. O princípio da legalidade fiscal, *"segundo o qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, [é] uma idéia que remonta à Idade Média e que tem expressão em numerosos documentos medievais entre os quais é de destacar a célebre magna Carta Libertatum inglesa"*. (Nabais, 2010, pp. 133-134)

O alcance do princípio da legalidade fiscal é amplo e inclui o complexo de atos e procedimentos que tem início geralmente após a ocorrência do fato previsto na norma, estendendo-se até o efetivo ingresso dos valores monetários nos cofres públicos. Tal assertiva tem por base o disposto no art. 103º, 2, da CRP, ao enunciar que *os impostos "são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes"*, bem como o que consta no n. 3, do mesmo artigo, da CRP: *"Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei"*³¹.

Nota-se, nesta passagem, como os elos da cadeia histórico-política se ligam às realidades do direito, ou seja, como o mover dos fatos determina a maneira pela qual é disposta a ordem político-jurídica.

Voltando aos ingleses, a conquista de territórios não saíria barato. Paga-se caro com o sangue derramado pelos soldados nos campos de batalha. Mas o sangue não é o único sacrifício suportado. Grandes somas de dinheiro são exigidas também. Esta sanha por terras e por poder os forçou a ampliar os gastos. E o remédio como sempre foi criar ou aumentar os tributos a fim de obter um permanente e regular fluxo de receita. Essa situação de descontrole fiscal está na cabeceira da ponte de transição para o modelo de Estado Fiscal (Zilveti, 2017, p. 121), assim considerado aquele que visa conceber estruturas formais de arrecadação de tributos.

A ação arrecadatória não era sofisticada, em virtude até mesmo das características do formato econômico vigente à época. Utilizou-se efusivamente a fórmula da tributação indireta, a despeito desse conceito não ostentar naquele momento o sentido empregado atualmente.

A desorganização da administração fiscal era patente em toda a Europa no Século XIV. Existia um aparelho fiscal? sim, todavia um tanto quanto embrionário e com

³¹ Sérgio Vasques (2018, p. 328), dissertando a respeito, enuncia o seguinte: *"O significado actual do princípio da legalidade tributária e da reserva de lei parlamentar que assim se consagram na Constituição da República são naturalmente diferentes daqueles que estiveram na sua origem histórica. Nos nossos dias, em que o governo e o parlamento beneficiam ambos da legitimação pelo voto popular e em que os contribuintes votam sobretudo com o propósito de escolher o chefe do executivo, o equilíbrio de poderes relevante ao Estado Fiscal já não é tanto o equilíbrio entre o parlamento e o governo, onde tenderá a predominar a mesma formação partidária, mas o equilíbrio que se estabelece entre o partido no governo e em maioria parlamentar e os partidos na oposição"*.

estrutura assaz rudimentar, se cotejado com os avançados organismos estatais voltados hoje para essa mesma finalidade. A exceção foi Florença, que conseguiu instituir sobre a renda o imposto denominado *catasto*, cuja essência não discrepa da ideia atual de imposto progressivo.

A ausência de uma entidade fiscal sistematizada produziu anomalias, como a sobreposição de estruturas arrecadatórias: uma para tempos de normalidade e outra para momentos de excepcionalidade. Em tempos de estabilidade, tomava-se a posse rural como objeto de incidência tributária. Com a perturbação do estado de tranquilidade, geralmente em decorrência de campanhas militares, a cunhagem de moeda e o estabelecimento de outros impostos assumiam a condição de manancial complementar de recursos.

As agruras econômicas precipitaram mudanças no perfil do imposto. Malgrado a predileção pelo tributo *in natura*, as circunstâncias impuseram a troca por tributo pagável em pecúnia; um avanço para a época.

Essas conjunturas reforçam a linha de pensamento aqui defendida de que as forças políticas, econômicas, culturais, filosóficas etc, interferem e forjam a expressão do direito, em geral, e tributário, em particular. Vejam que as crises, se por um lado complicaram o exercício do poder e levaram, em alguns casos, ao esfacelamento de sistemas políticos e de governos, por outro serviram como alavanca para o aprimoramento do aparato fiscal. A expansão dos gastos não combina com uma máquina arrecadatória ineficiência. Para melhorá-la, o jeito foi a criação de novas ferramentas fiscais, e graças a isso a questão fiscal foi paulatinamente ganhando ares de cientificidade e de sofisticação.

A guerra dos Cem Anos inegavelmente deixou um rastro de destruição sócioeconômico que repercutiu para além dos países diretamente envolvidos no conflito. A disputa pela herança do trono francês não só vitimou milhares de vidas como também arruinou os pilares financeiros das principais potências europeias. Mas, apesar do cenário de catástrofe, houve alento no pós-guerra.

Já no Século XV “*espanhóis e portugueses se lançaram em aventuras pelo descobrimento e dominação de outras terras ao redor do mundo*”, no que foi acompanhado por holandeses e ingleses. Essa empreitada rendeu frutos, por conta do acesso que tiveram aos tesouros da América, riqueza que gerou como externalidade a inversão da hegemonia europeia (Zilveti, 2017, p. 141). Também se identifica neste momento os primeiros passos para o fortalecimento do Estado como indutor das atividades econômicas. Isso se torna mais evidente quando se verifica que as partidas das grandes navegações dispunham em boa medida do aporte e do patrocínio financeiro das monarquias³².

³² Vale a pena transcrever excerto doutrinário (Zilveti, 2017, p. 146) que salienta como a mudança do aspecto moral acaba por refletir em certa medida nas raízes do direito tributário/fiscal: “no século XV se daria a alteração do padrão ético

No contexto da arrecadação feudal, cumpriu a Áustria um importante papel no desenvolvimento do direito fiscal/tributário, sendo inclusive o precursor das cátedras de ensino tributário nas universidades no século XX. Embora possuísse um sistema fiscal mais acurado, quando comparado com o de seus vizinhos, ainda assim padeceu com problemas comuns ao período, quais sejam, da tributação atrelada aos gastos militares.

Em território germânico, não houve novidade no que tange ao modelo tributário. Tal como os demais países, o grosso das despesas aludia aos gastos militares. Lógico que existia no seu sistema fiscal certas particularidades, como a de que um único tributo – *quantitätslandsteuer* - incidia sobre três tipos de manifestação de riqueza, a saber, patrimônio, renda e capitação. Outra característica do sistema germânico concerne a uma espécie de duplo poder de tributar. Essa prerrogativa logicamente estava à disposição dos monarcas, mas também era compartilhada com os inúmeros coletores espalhados pelos vários Estados e territórios alemães. (Zilveti, 2017, p. 156)

E o Brasil, conquanto a esta altura não existisse como nação, mas prestes a ser descoberto, acabou por receber de alguma forma, por conta da dominação portuguesa, esse influxo prático-téorico prevalente no continente europeu.

A realidade vivida, na europa, por portugueses e espanhóis era completamente diferente da encontrada quando chegaram nas américas do sul e central. Aqui, em terras tupiniquins, o desenvolvimento social dos indígenas era diverso e específico se comparado ao dos incas, dos astecas e dos maias.

Ressalte-se, porém, que no pós-descobrimento não se percebeu qualquer tentativa de implantar em solo brasileiro, ainda que como embrião, um sistema de tributação, até porque o espírito que animava o descobridor não era outro senão o de extrair toda a riqueza que a terra descoberta podia oferecer, daí a razão pela qual nem se poder falar, naquele momento, em uma estrutura tributária, já que nem mesmo dinheiro circulava, girando todo o comércio na base da troca ou do escambo. Lógico que, conforme a população crescia e a região se desenvolvia, surgia também a necessidade de alimentar toda essa gente e de fornecer os insumos básicos para a melhor exploração territorial. O comércio desses produtos promoveu o estabelecimento de relações econômicas e sociais. E o fluxo dessas mercadorias gerava riqueza a qual poderia ser base para sofrer tributação.

medieval, provocada pela construção filosófica de Nicolau Maquiavel. O conjunto relativamente harmônico formado pela religião, moral e Direito – padrão ético privado – foi considerado válido pelo celebrado filósofo florentino. A vida pública, porém, exigiria uma ética especial, com o Direito a figurar certamente como um valor, porém com uma variação segundo outro valor público relevante, a segurança. A ética privada, portanto, deveria se curvar à ética pública, ou seja, os fins públicos justificariam uma flexão do padrão ético privado, sempre que a segurança estivesse em jogo, argumento utilizado copiosamente pelos partidários da Realpolitik. Em termos do Sistema Tributário, essa alteração de padrão ético viria a ser bastante sensível nos próximos séculos. O papel ético do Estado se configura na medida da evolução de seu próprio conceito. O Estado fisca, inclusive, foi moldado a partir desse novo padrão ético, a justificar a tributação sob outra perspectiva”.

Por isso mesmo, restou a Tomé de Souza, por volta de 1548, a tarefa de importar de Portugal normas de cunho tributário/fiscal para, ainda que maneira rudimentar, estabelecer o mínimo de ordem quanto à arrecadação de tributos. Mas, como não poderia ser diferente, o Brasil também se ressentiu, só que com muito mais intensidade, da falta de racionalidade e uniformidade tributária que Portugal sofria, pois aqui transparecia os problemas que afligiam a tributação europeia com o agravante de portar a condição de colônia.

Não perca de vista que essa descrição que ora fazemos não guarda um perfeito paralelo entre a graduação da questão tributária e a concepção moderna de Estado, haja vista que aquela deita raiz em estágio anterior ao surgimento deste, que é prole do humanismo renascentista. O direito de tributar outrora não se louvava das mesmas justificativas presentes entre as atuais funções do Estado. Na fase medieval, bem como em outros períodos, a legitimidade do tributo decorria de um “*direito próprio do detentor do poder*”, e não para atender interesses coletivos. Isso até podia estar na pauta de motivações da imposição fiscal, mas não era o fundamento principal da instituição do tributo. (Catarino, 1999, p. 64)

Escorado nessa linha de inteligência, salientamos que o antepassado português tem na *portarius maior* sua principal reminiscência normativa³³ (Catarino, 1999, p. 66).

As personalidades principais da estrutura tributária medieval de Portugal recaem sobre a figura do Tesoureiro e dos Ouveiros d’el Rei, “*funcionários que tinham o encargo de receber e de pagar os dinheiros régios*” (Catarino, 1999, p. 66). Estes cargos, entre 1321 e 1336, foram unificados e transformados em Ouvidor da Portaria, que, por sua vez, no século XIV, passou a ser designado por Vedor da Fazenda. (Catarino, 1999, p. 67)

Sabe-se que, em 1516, D. Manuel I ordenou a publicação do Regimento dos Vedores da Fazenda, dando início àquilo que ficou reconhecido como o primeiro esforço de alicerçar e organizar as tarefas da Fazenda Real. Depois disso, já em 1580, D. Felipe I determinou a criação do Tribunal da Fazenda, denominado Conselho da Fazenda. Contudo, a falta de sistematização e de centralização das finanças era visível, assunto que começou a ser resolvido com Marquês de Pombal, que ambicionou colocar ponto final às inúmeras caixas e canais de captação de receitas mediante a criação do Tesouro Real ou Erário Régio. (Catarino, 1999, p. 69)

Soarez Martinez³⁴ (1993, p. 507) corrobora a assertiva de que Portugal, em tempos antigos e medievais, seguiu praticamente, quanto à questão fiscal, o passo dos

³³ Nabais (2010, p. 477) nos esclarece, após realizar um resgate do imposto no texto bíblico, mormente sobre o imposto proporcional com uma taxa de 10% (dízima) que “*sob a forma de uma dízima que surgiu entre nós [Portugal], aliás com assinalável pioneirismo para a época, o primeiro imposto digno de um Estado moderno. Estamos a referir-nos, naturalmente, ao imposto que passou à história sob o nome de décima militar*”.

³⁴ Elucida Soarez Martinez (1993, p. 507) que os fossados e as anúduvas diziam respeito ao serviço militar; as calúnias ou coimas, às penas e indenizações pecuniárias; montado, ostentava natureza de taxa ou preço público; condado, exigível dos que caçavam em terras reais ou concelhias; devida pelos cultivadores dos reguengos da Coroa; jugada, parte que cabia ao rei no tocante às presas de guerra.

outros países europeus, dando ênfase à incidência de impostos sobre bens imóveis e confundindo este com indenizações de guerra, taxas, preços e prestações devidas ao príncipe. Dá-nos o mesmo autor um rol dos principais impostos existentes à época, aí incluindo, por exemplo, os “*fossados e as anúnduas, calúnias ou coimas, montado, condado, jugada e quinto real*”. (Martinez, 1993, p. 505)

2.2.2. O político-tributário no período pós-medieval

Não raro, quando canalizamos a atenção para um ponto específico e nele carregamos toda nossa dedicação, deixamos de lado ou nos torna indiferente que por debaixo de tudo existe vida e um complexo arcabouço de relações e de sentimentos.

O direito não é senão uma obra de vida cuja função máxima é propiciar condições materiais e morais para dar concretude ao valor vida.

O curso do desenvolvimento tributário, ao ser estudado hoje, pode nos dar a falsa sensação de que esse fenômeno ocorreu alheio ou desconectado das circunstâncias sócio-políticas vigorantes na época.

A vida caracteriza-se por ser uma propriedade dos organismos cuja existência funda-se naturalmente no processo evolutivo. Podemos, certamente, segmentar determinadas fases dentro dela. Mas, de toda sorte, dentro da vida, seja quando a consideramos pelo aspecto biológico, seja quando a tratamos pelo aspecto figurado, encontra-se aninhado um valor pelo qual deve o direito se pautar e garantir que ele seja tutelado.

A experiência jurídica evidencia – e isso não há como ocultar – os sinais sócio-históricos, e mesmo político-econômico, de um povo ou de uma sociedade. Os intitutos e as categorias jurídicas refletem, com maior ou menor grau, as tradições jurídicas passadas hegemônicas e que, conscientemente ou não, vêm, ao longo das eras, sendo reproduzida ou servindo de base para a configuração das estruturas particulares.

Dado que o direito não é algo que promana da natureza como um feito surgido de maneira espontânea, pois antes é fruto da inventividade humana, não é absurdo dizer que essa capacidade criativa que coloca sua sapiência em prol da produção de uma ordem normativa é a mesma que desenvolve teorias e argumentos para justificar certas visões e posicionamentos sobre o ser humano individualmente e sobre suas relações perante seus semelhantes e com a natureza que o cerca³⁵.

³⁵ Sobre este ponto salienta António Manuel Hespanha (2017, p. 102) que “*nem sempre se pensou que o poder ou a ordem jurídica fossem atributos culturais: Uma outra forma de invenção, que nos remete já para uma problemática diferente, era reinventar uma ordem para o governo do mundo, a golpes de imaginação ou vontade política ou de textos legais. Salientava-se então, de facto, a ideia do carácter natural da constituição social, i.e., de que a organização social depende da natureza das coisas e de que está, por isso, para além da arbitrariedade da imaginação ou da vontade de cada um. As leis fundamentais (“Constituição”) de uma sociedade (de um reino) dependeriam tão pouco da vontade como a fisiologia do corpo humano ou a ordem da natureza. É certo que soberano e vassallos podem temporariamente afastar-se das leis naturais de ordenação social, pela tirania ou pela revolução; mas o mau governo é sempre um episódio político passageiro. O que os povos já poderão é eleger – embora de acordo, também, com características objetivas das várias nações, por sua vez ligadas às particularidades da terra e do clima – as formas de governo: a monarquia, a aristocracia, a democracia ou qualquer forma de governo misto, proveniente do cruzamento destes regimes-tipo, já referidos por Aristóteles. Como podem explicitar e adaptar às condições de cada comunidade, através do direito civil (ius*

Portanto, o direito mantém-se num eterno roçar, num constante friccionar com o meio circundante num estado perene de reciprocidade em que as forças atuantes umas sobre as outras ocasionam situações variadas como a harmonia, o conflito, a cooperação, a preservação e a mudança.

Uma sociedade ancorada em concepções escravocratas tende, como parece óbvio, a transpor essa linha de entendimento para o seio da ordem jurídica, tanto que, de fato, tal se deu no direito romano, no qual pessoas enquadradas como escravas não possuíam personalidade jurídica e, por isso, não podiam ser sujeito de direito. Identicamente se pode dizer de uma sociedade em que sua organização econômica assenta-se em bases capitalistas, que certamente incorporará em sua estrutura jurídica princípios e preceitos inclinados a valorizar significativamente a livre iniciativa e a propriedade privada. Também se pode acrescer o *“predomínio da racionalidade instrumental e do caráter colonialista (etnocêntrico) nos processos de produção intelectual (ciência e tecnologia); a instauração de uma ordem de gênero sexista, de estilo patriarcal”* (Alfaro, 2013, p. 413) etc.

Assim é que, do século XV ao XIX, em virtude das peculiaridades econômicas experimentadas por Portugal naquele momento, que mantinha sob seu controle várias colônias e exercia um forte comércio marítimo internacional, a principal fonte de receita tributária era naturalmente a decorrente dos tributos aduaneiros³⁶. Algo parecido se deu no Brasil colonial, em que a derrama e o quinto, cobrados sobre produtos agrícolas destinados à exportação, nomeadamente sobre a comercialização e a exportação do

civile, isto é, do direito da cidade), os princípios jurídicos decorrentes da natureza das sociedades humanas (direito natural, ius naturale). Mas a constituição natural conserva-se sempre como um critério superior para aferir a legitimidade do direito estabelecido pelo poder, sendo tão vigente e positiva como este. Nestes termos, o direito – todo ele, mas sobretudo o natural – desempenha uma função constitucional. Impõe-se a todo o poder. Não pode ou, pelo menos, não deve ser alterado. E isto porque se funda nos princípios necessários de toda a convivência humana (affectio societatis). E não porque se fundamente num pacto primitivo ou num pacto histórico estabelecido, por exemplo, em cortes, como supõem os historiadores que sobrevalorizam o “pactismo” medieval ou moderno. Em virtude desta função constitucional do direito, toda a atividade política aparece subsumida ao modelo “jurisdicionalista”. Ou seja, toda a atividade dos poderes superiores – ou mesmo do poder supremo – é tida como orientada para a reposição da boa ordem, resolvendo conflitos entre concepções particulares acerca do respetivo lugar (direitos e deveres) na ordem da cidade. Ao poder competir, portanto, “fazer justiça”. Se o poder, em vez de fazer respeitar a ordem do mundo, tentasse criar uma ordem nova, o governo seria tirania (tirania quanto ao exercício, tyrania in exercitio), podendo (e devendo) ser objeto de resistência. A intervenção da imaginação e da vontade nas coisas do governo, ainda que não estivesse excluída de princípio, deveria ser mínima. Neste contexto, o príncipe só excepcionalmente – como que à maneira dos (raros) milagres de Deus – se devia desviar da razão dos peritos na ordem natural das coisas (conselheiros, juristas), seguindo a sua vontade impetuosa e arbitrária. O bom governo era o governo ordinário. “O Supremo Senhor – escreve o jurista luso galaico João Salgado de Araújo, citando Frei Juan de Santa Maria –, por quem reinam os Príncipes da terra, fez causas principais do governo deste mundo visível os anjos, céus, estrelas e elementos, obrando por estas causas segundas os efeitos naturais, a não ser que queira mostrar a sua onnipotência. E por imitar a Deus os Príncipes, encarregaram o governo de seus Impérios, e Reinos a sábios e prudentes varões, deixando correr o despacho pelo o curso ordinário da consulta e sábias determinações que tomam os seus conselheiros, ainda quando o Príncipe fazia alguns milagres, obrando sem dependências, como dono do governo, para que soubesse o povo, que o seu Rei tinha caudal para tudo, e que era poderoso para fazer por si só o que no seu nome fazia o mais destro conselheiro”.

³⁶ Sérgio Vasques (2018, p. 29) leciona: *“abatendo-se sobre o comércio ultramarino e o seus produtos de eleição, os direitos aduaneiros tinham sobre impostos internos como as sisas a vantagem comparativa de permitirem a arrecadação de receitas copiosas com pouca ou nenhuma resistência política: cobrados os direitos aquando do desembarque das mercadorias nos portos nacionais, a sua entrada no consumo dava-se já com o imposto pago, pelo que a carga tributária se tornava largamente insensível à população. A esta vantagem, os direitos aduaneiros somavam ainda a de exigirem da administração um esforço menor que a arrecadação dos impostos internos pois, pesando embora os vícios do contrabando e da corrupção, a sua liquidação estava concentrada nos grandes portos do reino e em número reduzido de comerciantes”.*

ouro para a metrópole, consistiram nos dois principais impostos estatuídos localmente a mando da Coroa Portuguesa³⁷.

Tal foi a força desse cenário que influenciou sobre o formato e sobre a localização dos prédios do aparelho estatal arrecadatário; normalmente situadas as repartições em locais, senão dentro do complexo portuário, ao menos nas proximidades ou no perímetro deste, algo que facilitava sobremaneira a cobrança dos tributos tendo em conta a possibilidade de reduzir o número de pessoas (no caso, importadores, exportadores e comerciantes em geral) submetido ao ônus fiscal.

Personagem importante, não só na história, como também na seara administrativo-tributária de Portugal, Marquês de Pombal enfrentou diversas fases do sistema fiscal que vão desde a ruína até sua posterior reconstrução, que se fincou em terreno salpicado de profunda centralização política, efeito natural dos traços absolutistas então prevaescentes. Dessa concentração de poder resultou na extinção das inúmeras coletorias, cofres e contas espalhadas ao longo do domínio português, surgindo em contrapartida a esse modelo pulverizado de unidades fiscais a figura do Tesouro Real ou Erário Régio. Não sem críticas, e entremeado de denúncias de corrupção e irregularidades, este sistema implantado por Pombal teve o proveito de instituir algo mais coerente e organizado, do qual se podia obter informações pormenorizadas acerca das entradas e saídas de recurso, facilitando não só o trabalho sob o aspecto fiscal como igualmente oferecia relevantes informações gerenciais à administração, dando-lhe um colorido mais racional e produtivo³⁸.

O enfrentamento bélico das nações europeias no primeiro quartel do século XIX provoca desassossego político no continente, levando governos a realizar aportes maciços em despesas militares, superabundando o déficit nas contas públicas e levando à criação de novos tributos para financiá-las. Com o bloqueio continental essa situação se agrava e essa desarrumação torna-se patente com a retirada francesa em 1811, quando se apercebe o estrago que tal embargo provocou na indústria e no comércio local. (Catarino, 1999, p. 155)

³⁷ Sérgio Vasques (2018, p. 23) sobre essa especificidade: *“se ao ano de 1505 as receitas dos tratos marítimos, estancos e da Alfândega de Lisboa correspondiam já a 65% das receitas totais da coroa, o seu peso relativo elevar-se-ia a 68% do todo aos anos de 1518-19, a mesma percentagem que podemos apurar ainda em 1588. Um século mais tarde, já ao ano de 1681, estes valores manter-se-iam largamente inalterados, respondendo as receitas da Alfândega de Lisboa por 16% da receita total, agora a ombrea com as receitas que a coroa arrecadava com o tabaco, correspondentes a 17% do todo. No primeiro quartel do século XVIII, enfim, já em 1716, as principais verbas da nossa receita pública eram compostas pelas receitas das alfândegas, respondendo por 24% da receita total, pelas receitas do tabaco, correspondentes a 20% do todo, e pelos quintos do ouro do Brasil, por si só orçando em 9% da receita total da coroa portuguesa”*.

³⁸ Em nota de rodapé, João Ricardo Catarino (1999, pp. 154-155), citando escrito de António Ribeiro dos Santos, que, nos idos de 1870, apontava o seguinte a respeito de Marquês de Pombal: *“Este Ministro (Pombal) quis um impossível político; quis civilizar a Nação, e ao mesmo tempo fazê-la escrava; quis espalhar a luz das Ciências Filosóficas, e ao mesmo tempo elevar o Poder Real ao despotismo, inculcou muito o estudo do Direito Natural, e das Gentes, e do Direito Público Universal, e lhes ergiu cadeiras na Universidade de Coimbra, mas não viu que dava Luzes aos Povos para conhecerem por elas, que o Poder Soberano era unicamente estabelecido para o bem comum da Nação, e não do Príncipe, e que tinha limites e balizas, e que se devia conter”*.

Note-se como a agitação decorrente do medo das invasões externas abalaram as estruturas e as decisões políticas; e estas, por sua vez, tardaram em ser proativas. Bem ao contrário, propuseram soluções impensadas, tomadas ao sabor da ocasião, sem qualquer planejamento.

Num giro súbito, diante o esfacelamento da riqueza nacional, inverte-se o foco da administração fiscal, antes centrado nos limites exteriores, para dar ênfase à economia interna, revelando-se, com isso, uma clara influência do tributo sobre o poder político, na linha do nos propusemos a defender neste trabalho.

Portanto, é debaixo deste contexto que se tem o alvorecer das bases da tributação contemporânea.

3. DA LIQUIDAÇÃO, EM PORTUGAL, E DO LANÇAMENTO, NO BRASIL

Passado em revista o aspecto histórico, além do lado político-filosófico do direito em geral, e, em particular, do tema fiscal/tributário, iniciamos a partir de agora, naturalmente sem promover uma total e definitiva ruptura com as linhas já aqui desenvolvidas, a tratar, de maneira comparativa, a estrutura jurídica da liquidação fiscal, assim reconhecida pelo direito fiscal português, e do lançamento tributário, nomenclatura adotada pela ordem jurídica tributária brasileira.

O problema que nos propomos a discutir, com base em pesquisas bibliográficas tem um olhar voltado para sobre estas duas categorias do direito fiscal, mas objetivando ampliar o campo de observação a fim de investigar qual o papel que a política exerceu e exerce sobre a liquidação/lançamento fiscal.

Pode soar estranho para os mais puristas, de que é exemplo o austríaco Hans Kelsen, transpor para a seara jurídica conteúdos que não espelhem a tipologia eminentemente jurídica. Já nos parágrafos iniciais dessa dissertação pontuamos que essa visão formal do direito, que aparta de si todo e qualquer tópico que não tenha qualificação somente jurídica, empobrece o conhecimento e aprofundamento do direito, considerando que esta pretensa vontade de isolá-lo não passa de uma utopia, pois, como ciência ética destinada a normatizar os fatos valorados como mais significativos pela sociedade, não pode jamais se abstrair da influência que a política, a economia, a filosofia exerce sobre si mesmo.

Em sintonia com essa visão multidisciplinar do direito, pretendemos estabelecer, não só uma relação entre o tratamento conferido ao tema pelos ordenamentos de Portugal e do Brasil, como também apontar os tentáculos políticos na configuração dessas categorias. Aliás, sobre essa simbiose, lembra José Luis Saldanha Sanches, *apud* João Ricardo Catarino (1999, p. 359), que se vê como ato de escolha do legislador a permissão para que a obrigação tributária nasça diretamente da prática do fato

tributável previsto na norma jurídica, sem passar antes, por exemplo, por alguma atividade administrativa, e isso não significaria outra coisa senão uma clara manifestação de conteúdo político, já que a solução priorizada poderia ser de outro tipo.

Parece um truísmo, contudo por trás dessa obviedade escondem-se detalhes que às vezes passam despercebidos a respeito de como sucede o processo de construção de um sistema projetado para invadir o patrimônio alheio.

A bibliografia em torno desta problemática não é farta; pelo contrário, é bem modesta, circunstância que nos motiva ainda mais a prosseguir na investigação e, ao final, dar nosso contributo à ciência jurídica.

Alberto Pinheiro Xavier (1972, pp. 21-22) leciona que, sob o prisma da lógica, a liquidação/lançamento pode ser fracionada em três momentos: a) antecedente, etapa em que se vislumbra uma atividade prática, preparatória do ato; b) estático, no qual se tem a realização do ato em si mesmo; e c) fase também dinâmica, desta vez desligada dos estágios anteriores e voltada, pois, às consequências futuras que o ato produzirá. Em linguagem jurídica, teríamos, em relação ao ato, à sua formação, como primeiro momento, a definição do conteúdo, como o segundo degrau, e a eficácia, traduzindo a terceira fase.

A tais momentos, acrescentamos, não como um quarto estágio, mas de maneira integrada e fundida com os demais, uma pitada de ingrediente político para temperar essa composição jurídica da liquidação/lançamento fiscal, almejando oferecer um novo jeito de apreciá-lo, sem fugir, é claro, das vigas jurídicas de sustentação.

A comparação de Direitos (Direito Comparado) é uma disciplina científica cujo conhecimento tem por objeto o “*Direito na sua variedade de manifestações e como método o confronto sistemático das suas diferentes expressões quanto a certo ou certos problemas concretos e na indagação dos fatores causais das semelhanças e diferenças assim detectadas*”. (Vicente, 2018, pp. 18-19)

O objetivo da comparação, neste trabalho, é traçar um paralelo político-jurídico com enfoque na liquidação e no lançamento entre os dois regimes tributários de Portugal e do Brasil, respectivamente. A pretensão do trabalho leva em consideração a linha acadêmica do mestrado, que unifica direito e política no mesmo patamar.

O plano de exposição trará uma contextualização comparativa da liquidação/lançamento entre os sistemas jurídicos de Portugal e do Brasil (microcomparação), mas sempre resvalando na dimensão político-filosófica que recobre o tema. Por fim, o fechamento, alinhavando as ideias centrais do trabalho.

3.1. Aspectos gerais

O direito como parte integrante da ética – sem se confundir com ela, naturalmente – ostenta características essenciais que o permite ser enquadrado como uma espécie

de ciência normativa. A experiência jurídica reflete a aspiração e o engenho humano de modelar o proceder do seu semelhante segundo valores e critérios previamente estabelecidos. É pelo instrumento normativo que a vivência demonstrou ser um poderoso recurso para atingir tal finalidade.

Cabe, portanto, à ciência jurídica esmiuçar a espinha dorsal da regra jurídica para fins de compreensão do universo jurídico. E o núcleo deste consubstancia-se na existência de normas voltadas para a ordenação dos múltiplos aspectos que rodeiam o homem como ser social. Portanto, o elemento principal de sua composição não é outro senão o conjunto normativo por meio do qual se confere juridicidade às várias situações e circunstâncias sociais.

Mas o arcabouço normativo não atua sobre um vazio, embora integre a realidade dita espiritual, que se acomoda no mundo do pensamento. Ele incide, inevitavelmente, sobre uma base da qual são atribuídos efeitos jurídicos³⁹. Este suporte que o direito adota como ponto de partida são os fatos, que, com ou sem a participação humana, torna aplicável a norma.

Perante o direito fiscal/tributário também os fatos se acham situados como peças-chave do antecedente normativo. Tome-se como ilustração a ocorrência de um dos inevitáveis eventos relacionados à condição humana, que é a morte. O falecimento consiste inegavelmente num fato humano inescapável. Contudo, é normal o morto amealhar em vida bens e direitos passíveis de transmissão. Este patrimônio na tradição jurídica ocidental não deve ficar vago. Sempre terá um destinatário, que pode ser alguém escolhido pelo defunto em testamento ou na ausência, ou invalidade deste, em favor de quem a lei indicar. Desde a morte, os sucessores assumem, pelo princípio de *saisine*, a posição jurídica do falecido nas relações jurídicas patrimoniais deste. Este é um fato que para o direito fiscal simboliza manifestação de riqueza suscetível de ser tributada. Dito de outro modo, importa ao direito fiscal o fato morte, que associado ao patrimônio deixado pelo *de cuius*, serve como suporte material da descrição da norma jurídica que estatui o pagamento de uma soma monetária em decorrência da transmissão *causa mortis*⁴⁰.

Do nascimento do fato, aqui considerado em sentido amplo, que inclui eventos oriundos da natureza e também de comportamentos produzidos pela ação humana, não se tem como imperioso a consumação dos efeitos jurídicos previstos pela norma. Não basta, por vezes, o agente atuar com intenção de matar – *animus necandi* – para que

³⁹ Para Alfredo Augusto Becker (1998, p. 295), a estrutura lógica dissecada se biparte da seguinte maneira: “a) a hipótese de incidência (*fato gerador*, *suporte factício*, *fattispecie*, *Tatbestand*); b) a regra (a norma, a regra de conduta, o preceito)”.

⁴⁰ Em Portugal, desde 2003, não mais subsiste a figura autônoma do Imposto sobre Sucessões e Doações. A justificativa apresentada é a de que havia uma desproporção entre a complexidade de arrecadação e o montante auferido com o tributo. O fato em si não deixou, porém, de sofrer incidência tributária, pois “com a abolição deste imposto, as transmissões gratuitas em benefício de pessoas singulares passaram a ser tributadas em sede de Imposto do Selo; as transmissões gratuitas em benefício de pessoas coletivas passaram a ser tributadas em sede de IRC” (Machado, Jónatas E. M.; Costa, 2018, p. 408). No Brasil, o ITCMD, *Imposto de Transmissão Causa Mortis*, tem plena aplicabilidade, sendo um dos três impostos de competência dos Estados federados.

sua conduta seja penalmente qualificada como crime ou delito, pois não se desconhece que, em muitas legislações, a própria norma penal pode definir hipóteses nas quais, mesmo havendo o fato morte, a ilicitude seja excluída em virtude, por exemplo, de uma situação de legítima defesa.

No terreno contratual, a harmonia entre a vontade dos contratantes representa um pressuposto vital para o aperfeiçoamento do ajuste. Mas somente a volição perfeita tem idoneidade jurídica para produzir efeitos. Certos defeitos não são tolerados pela lei, que, se existentes, podem levar à invalidade da avença, como quando num negócio jurídico uma das partes vicia a vontade da outra com expedientes maliciosos e ardis.

A norma tributária não fica de fora desta lógica jurídica. Em muitos casos, a despeito de o suporte fático, isto é, o evento previsto como hipótese de incidência fiscal ter materialidade e existência, pode suceder de as consequências jurídicas esperadas simplesmente não se confirmarem em virtude de a própria lei retirar ou amputar a produção da juridicidade objetivada. Cite-se, v.g., os casos de isenção, em que, na prática, realiza-se a circunstância fática insculpida na lei, mas, em decorrência de alguma política fiscal, o crédito fiscal não vinga, eliminado-se assim o direito da administração fiscal de cobrar o pagamento da exação⁴¹.

Existe, pois, interesse no aprofundamento do papel da processualidade na constituição de uma situação jurídica. No direito administrativo, a ideia segundo a qual a criação do ato administrativo atravessa determinadas etapas praticamente não encontra resistência.

Na quadra fiscal, a doutrina italiana trouxe à luz uma linha de desenvolvimento teórico a respeito do tema ao qual se denominou de *accertamento*, que, sinteticamente, quer dizer “o complexo de actos ou série de actos necessários para a comprovação e valoração dos elementos constitutivos da dívida tributária (pressuposto material e pessoal, matéria coletável), com a consequente aplicação da taxa e concreta determinação quantitativa da dívida do contribuinte”. (Xavier, 1972, p. 26)

Dentro deste conceito, são cabíveis mais de uma espécie de *accertamento*. A norma fiscal é soberana em estabelecer o modo pelo qual o crédito fiscal será definido. Admite-se, assim, que a legislação fiscal preveja que o accertamento seja realizado pelas mãos do contribuinte, mediante atos próprios que não dependam do envolvimento

⁴¹ Diz Becker (1998, p. 295): “*Filmada a regra jurídica em sua atuação dinâmica, verifica-se que acontece o seguinte: a) Realização da hipótese de incidência; isto é, a hipótese deixa de ser hipótese porque se realizou pelo acontecimento de todos os fatos nela previsto; b) Incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência realizada. A incidência somente ocorre depois de realizada a hipótese de incidência. Os efeitos jurídicos (ex.: direito e dever) somente passam a existir depois da incidência; c) Juridiscização da hipótese de incidência em virtude da incidência; d) Irradiação dos efeitos jurídicos ou eficácia jurídica, que são as consequências predeterminadas pela regra de conduta contida dentro da regra jurídica. É esta regra de conduta que, juntamente com a hipótese de incidência, integra a estrutura lógica de regra jurídica; Da) Irradiação da relação jurídica, vinculando o polo passivo (sujeito ativo) ao polo negativo (sujeito passivo); Db) Irradiação do conteúdo jurídico da relação jurídica: direito à prestação e correlativo dever de prestá-la; pretensão à prestação e correlativa obrigação de prestá-la; coação para obter a prestação e correlativa sujeição; Dc) Determinação da prestação jurídica: o fazer ou não fazer, seu tempo e lugar; Dd) Determinação do objeto da prestação jurídica, isto é, aquilo que deve ser feito ou não ser feito; e) Extinção da Da e Db pela realização da prestação jurídica”.*

estatal, ou, o que é mais comum, que tal operação recaia apenas, ou em suplementação, ou em substituição à omissão do contribuinte, sobre os órgãos do Estado.

Esmiuçando um pouco mais, sustenta-se que, no interior da administração fiscal, é possível diferenciar duas ordens de atividades administrativas: a) a que faz *de ofício*, podendo eventualmente contar com a colaboração do contribuinte, sendo esta, contudo, prescindível para a formalização do *accertamento*; b) a que se caracteriza por ser mista, ou seja, reclama atuação conjunta dos agentes públicos e do auxílio do contribuinte.

Esta doutrina, no entanto, aloja alguns problemas merecedores de críticas, tanto no aspecto formal, quanto no substancial. Primeiro, quanto à forma, preocupa a amplitude da terminologia empregada. A expressão *accertamento* permite abrigar sob este signo uma série de situações jurídicas que *ontologicamente* não guardam traços de semelhança entre si. Logo, pode referir à função pública desempenhada na verificação da prestação fiscal como também pode aludir ao processo pelo qual os agentes públicos encontram a matéria tributável, como, ainda, pode concernir ao ato final do processo fiscal. Segundo, sob a vertente material, aflige observar o nivelamento dado a realidades tão díspares. Trata-se de um equívoco facultar, por exemplo, a constituição do crédito fiscal por sentença e ainda transportar esta situação para o conceito de *accertamento*, como se fosse possível equipará-la com a que se verifica num processo administrativo fiscal.

3.2 . Distinções entre lançamento e liquidação

Cuida-se aqui de uma dissertação de mestrado que busca, mediante um certo paralelismo entre a liquidação no direito fiscal português e o lançamento no direito tributário brasileiro, destacar, não só as diferenças e semelhanças entre um e outro, mas sobretudo enfatizar como se dá a penetração das ideias políticas na configuração jurídica de ambos.

Antes, vale destacar que, malgrado as legislações de Portugal e Brasil adotarem vocábulos equivalentes, muitos apresentam acepção jurídica levemente peculiares, enquanto outros, diferenças mais ressaltadas. É o caso de impostos, que no Brasil constitui-se numa espécie de tributo, que é expressão mais abrangente e inclui, além do imposto, outras exações, como as Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimo Compulsório, e Contribuições Sociais. Num comparativo, o sentido jurídico masi usual dado ao termo Taxa, em Portugal, equivale à alíquota, no Brasil.

Pensando assim, cumpre apresentar o panorama jurídico quanto ao aspecto diferenciatório entre liquidação e lançamento.

Versando sobre o tema, Soarez Martínez (1993, p. 293), esclarece que, em Portugal, é habitual se fazer distinção entre lançamento e liquidação. Assim, segundo o

autor, seria reservado este último termo para as questões relacionadas à dimensão quantitativa da exação tributária, ou seja, ao próprio valor da prestação tributária, ao passo que caberia ao primeiro vocábulo a função de identificação dos elementos e dos pressupostos do imposto em causa. No entanto, há autores portugueses⁴² dedicados ao tema fiscal que simplesmente evitam tratar do tema, preferindo unificar todas as situações sob o rótulo liquidação. Mas em solo português a expressão *acto tributário* também é consagrada, aglutinando-se em volta dela atos tributários diversos e, mais particularmente, englobando os atos de liquidação, embora prefira Soares Martínez unificar na expressão lançamento todas as atividades delineadas sob o rótulo de liquidação e de acto tributário.

Há autores, como é caso de Ana Paula Dourado (2016, pp. 138-139), que partem para uma postura mais incisiva e crítica sobre lançamento e liquidação. Sustenta haver, em sede da jurisprudência e da doutrina portuguesa, equívocos quanto à interpretação das expressões lançamento e liquidação; afirmando ainda que tais conceitos padecem do mal da obsolescência, posto que atualmente o fisco não desfruta mais da mesma importância de outrora, haja vista a presença cada vez mais frequente da colaboração do contribuinte nessa tarefa. A despeito das críticas, registra a autora que, antiquado ou não, a utilização do lançamento e da liquidação na esfera fiscal é constante, e, seguindo basicamente as pegadas de Soares Martínez, expõe que a matéria tributável é o objeto do lançamento tributário, estabelecendo o Código do IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, por exemplo, “*o regime de encargos dedutíveis*”, “*o regime especial de tributação dos grupos de sociedades*” etc, e que, no tocante à liquidação, o mesmo Código arrola, *v.g.*, “*as deduções admissíveis*”, “*as retenções na fonte*” etc.

Para Alberto Pinheiro Xavier (1972, p. 33), advertindo inicialmente que não há uma opinião doutrinária uniforme sobre o emprego das terminologias, serve-se do termo lançamento para singularizar aquilo que era estabelecido de maneira geral pela norma fiscal, dando, assim, concretude à incidência normativa mediante a designação do contribuinte e da grandeza econômica tomada como referência para se chegar ao montante que toca ao sujeito passivo entregar, a título de tributo, ao erário. E à liquidação, caberia ocupar-se da quantificação do tributo, o que ocorreria quase que pela mera operação aritmética de multiplicar o indicador da taxa sobre a base de cálculo, ou matéria tributária coletável. E tal distinção não seria apanágio somente de Portugal, uma vez que Espanha, com a *comprobación* e a *liquidación*, Itália, com o *accertamento* e a *liquidazione*, França, com a *assiette* e a *liquidation*, também versam sobre este assunto dentro de seus sistemas jurídicos. (Xavier, 1972, p.34)

De fato, em Espanha, sob o termo *liquidación*(Chamorro y Zarza, 2014, p. 203), entende-se o ato tributário resolutorio que põe fim ao procedimento tributário

⁴² A tal respeito, aponta-se José Casalta Nabais; Sérgio Vasques.

administrativo de gestão ou de fiscalização, com vistas a determinar a base material de uma obrigação tributária concreta. Com a *liquidación* (Queralt, 2017, pp. 361-362), portanto, objetiva-se fixar a quantia exata do tributo, no que equivale dizer, determinar a prestação prescrita para cumprimento da obrigação tributária principal. Esta atividade nem sempre será via de passagem para a definição da soma a pagar, pois é possível que tal importância não esteja sujeita a flutuações, estando antecipadamente fixado na lei tributária. Importa destacar aqui que a doutrina espanhola sustenta como traço característico da *liquidación* a existência de um comportamento ativo por parte da administração fiscal, à qual recai a incumbência de levantar e de demarcar os dados essenciais da obrigação tributária. (Queralt, 2017, pp. 361-362)

Há quem abrace a tese de que a diferença entre lançamento e liquidação está menos centrada na identificação do contribuinte, da matéria coletável e da determinação da prestação tributária individual e mais focada na estrutura da norma. Por essa vertente, a hipótese de incidência, enquanto situação fática descrita abstratamente na lei, apenas seria materializada e ganharia juridicidade, passando a ser qualificado como fato jurídico com aptidão para produzir efeitos jurídicos, após atravessar o rito do lançamento. Já a liquidação seria uma etapa que viria após a confirmação, pelo lançamento, da prática do fato imponible com a finalidade de mensurar factualmente o tamanho da cifra monetária vinculada à obrigação tributária.

E tem quem defenda confinar o conceito de lançamento à caracterização que é tributável, em ligagem mais técnica, ao *an* da obrigação, deixando para a liquidação o papel de apontar o *quantum* desta.

Sobejam críticas tanto para quem, como os italianos, adotam uma postura mais favorável à unificação dos conceitos, como para quem distingue, de maneira bastante superficial, o raio de ação dessas duas figuras jurídicas.

Num culto à lei, a impressão obtida pela leitura do art. 54º da Lei Geral Tributária de Portugal converge para a compreensão de que a figura estatal deve preponderar no procedimento liquidatório, e que essa liderança precisa, para fins de materialização do crédito fiscal, ser exercida apoiada sobre um processo que compreenda toda “*a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários*”.

Partindo dos termos legais entabulados na Lei Geral Tributária/LGT, reforça Nuno de Oliveira Garcia a percepção de que a matéria tributária repercute inteiramente sobre a alçada da administração pública, e que, na desincumbência dessa função, não pode prescindir da instauração do processo, que, para ele, foi talvez a saída encontrada pelo legislador para superar a tricotomia existente entre lançamento, liquidação *strito sensu* e cobrança, pois, independentemente do ato ser dirigido à edição de outros atos não tributários ou de ser qualificado como procedimento de natureza contenciosa, todos os procedimentos estabelecidos, desde então, passam a ostentar o rótulo tributário, com

isso afastando supostas discussões se determinado ato ou procedimento se submetia ou não ao conteúdo tributário. (Garcia, 2011, pp. 43-44)

Desse ponto de vista não compartilha José Casalta Nabais (2010, p. 310), que reputa ser insustentável tentar equiparar atos administrativos comuns praticados no âmbito do procedimento tributário com atos de aparência tipicamente tributária. A falta de simetria entre os atos preparatórios dos verdadeiros atos finais tributários salta aos olhos. Afinal, os primeiros são atos de permeio que não encerram qualquer decisão sobre direitos subjetivos e interesses jurídicos deparado nos últimos.

Merece, antes de avançarmos na distinção entre lançamento e liquidação, incrementar o raciocínio em torno da visão doutrinária mais recente acerca do papel do processo administrativo frente aos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Não importa qual seja a corrente predominante, o certo é que, tanto do lado que categoriza a liquidação/lançamento como processo, como da ala que a insere no catálogo dos atos tributários, tem-se que sob qualquer tendência a administração processualizada deve se encarregar de ser ativa e de se abrir para a participação dos interessados, pois o caráter democrático que se vivencia nos países que levam a sério o conceito de Estado de Direito não tolera, ainda que no exercício legítimo do poder, uma atuação estatal autoritária, que trata com menosprezo as prerrogativas processuais mais mezinhas dos cidadãos.

Vista a distinção que a doutrina portuguesa verbaliza a respeito dos conceitos de liquidação e de lançamento tributário, passamos a partir de agora a nos ocupar de como o aludido assunto é compreendido pela doutrina brasileira.

De início, cabe acentuar que o termo liquidação em sede tributária brasileira não ostenta a mesma carga conceitual prevista pelo ordenamento jurídico português. Na verdade, no Brasil não se invoca esta terminologia para designar qualquer ato ou procedimento administrativo tributário tendente a apurar os fatos jurídicos estatuídos pela lei como causadores do nascimento da obrigação tributária. O termo adotado pela lei e pela literatura do direito tributário brasileiro recebe a alcunha de lançamento tributário.

A palavra liquidação é empregada pelo ordenamento jurídico brasileiro para exprimir outra função, esta restrita ao âmbito dos processos judiciais. Melhor esclarecendo, quando a obrigação fixada em sentença judicial for ilíquida, instaura-se um procedimento, também na via judicial, visando a definir o montante, ou seja, a soma que o condenado deverá pagar ao credor.

Logicamente que todo tipo de obrigação jurídica, independentemente da natureza jurídica, pode ser objeto de liquidação, incluindo a obrigação tributária. Ocorre que o direito brasileiro confere um privilégio ao credor fiscal de fixar o montante do débito por seus próprios órgãos administrativos, além de permiti-lo extrair, ao término desta

diligência, rotulada legalmente como *inscrição*, cuja missão consistiria no controle administrativo de legalidade, um documento (*certidão*) dotado de força executiva. Desse modo, caso o contribuinte não saldasse espontaneamente a dívida, no prazo assinalado, e houvesse necessidade de cobrá-la em juízo, o fisco não necessitaria de passar pela fase processual da liquidação para determinar o *quantum debeatur*, tendo em vista o título preencher o requisito da liquidez para fins de ajuizamento da execução fiscal.

Demarcadas estas diferenças procedimentais e terminológicas, caracteriza-se o lançamento tributário, na perspectiva brasileira, como o conjunto de operações, de índole simples ou complexa, destinado a investigar os fatos de concretização da hipótese de incidência, conversão da base de cálculo – no linguajar português, matéria tributável – em “*cifra aritmética*”, assim como o “*cálculo da alíquota*” – taxa, em Portugal – do tributo. (Becker, 1998, p. 352)⁴³

Sobre o vocábulo lançamento, vários sentidos lhe são atribuídos. No uso técnico-comercial emprega-se o termo com acepção de ação ou de efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial ou como a própria verba que se escreve, assim como no sentido de efetuar o cálculo ou de conferir liquidez a um crédito ou débito. Na esteira da doutrina e da legislação, outros significados de lançamento podem ser capturados, tais como o que sustenta sê-lo um “*procedimento administrativo*” estipulado para constituir o crédito tributário; um “*ato-norma administrativo*” que resulta numa norma individual e concreta, enquanto produto daquele processo; um *procedimento administrativo de inscrição da dívida ativa*; um “*ato-fato administrativo*” derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; uma *atividade material* do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, e, por fim, uma “*norma individual e concreta*” expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados lançamentos por homologação. (Santi, 1999, p. 92)

Prepondera, na doutrina brasileira, dois dentre os vários sentidos apresentados: a) como ato-norma-administrativo; b) como procedimento de constituição do crédito; ou como pela junção de a) e de b).

⁴³ O autor nos brinda com a enumeração detalhada relativamente ao lançamento tributário. Pela sua qualidade, peso acadêmico e didática, transcrevem-se *in verbis* as explicações sobre o ponto em discussão: “A regra jurídica tributária, como toda e qualquer regra jurídica, tem a seguinte estrutura lógica: regra e hipótese de incidência. A incidência da regra jurídica é infalível (automática), porém está condicionada à realização da sua hipótese de incidência; isto é, ela somente incide depois que aconteceram – no tempo e lugar predeterminados pela regra jurídica – todos os fatos que integram a composição da sua hipótese de incidência”. E prossegue o autor: “A fim de constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência”. Em arremate, já se encaminhando para a definição de lançamento, assenta que: “Por sua vez, havendo ocorrido a incidência de regra jurídica tributária, é ainda necessário proceder a transfiguração da base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência) em uma cifra aritmética e sobre esta calcular a alíquota do tributo, chegando-se assim no que vem a ser lançamento tributário”. (Becker, 1998, p. 352)

Não é hora ainda de aprofundamento do tema, pois neste tópico intenta-se apenas destacar as características que demarcam a diferença entre liquidação e lançamento tributário. Mas cabem algumas palavras a respeito. Não há confusão entre o mundo do ser e o mundo do direito. Este, a despeito de possuir peculiaridades distintas daquele, depende da matéria-prima obtida no tempo e no espaço, no caso, os fatos ou atos verificados ou praticados, que serve de objeto para que haja, em face da incidência da regra jurídica, a produção de efeitos jurídicos. E desse emaranhado de fatos e atos jurídicos é possível, para fins de configuração jurídica, separá-los com base em aspectos temporais, lógicos, consequenciais e finalísticos. Essa dissecação permite afirmar, por exemplo, a existência de alguns atos ou fatos que guardam entre si uma relação de principalidade; e, de outros, que somente subsistem se houver a junção de elementos constitutivos futuros, os quais também podem servir como limite para fixar o momento a partir do qual o direito reputa-se germinado. Aferrado a essa situação é que se orienta o legislador tributário na tarefa de esculpir a figura do lançamento tributário.

Tal qual em Portugal, em que sobrevive algum debate sobre se a natureza jurídica do lançamento tributário seria ato tributário ou procedimento administrativo fiscal, igualmente no Brasil grassa discussão em torno desta mesma problemática. Há defensores de um lado e de outro. Uma corrente equipara o lançamento tributário a um ato administrativo com o argumento de que não é essencial ao lançamento a existência de um procedimento, porquanto pode se consubstanciar em mero ato isolado, apartado de qualquer outro, além de o procedimento não integrar os pressupostos do ato, servindo, no máximo, como meio antecedente e preparatório do ato final. (Carvalho, 2019, p. 472)

Aos partidários da tese que assimila lançamento a ato, os atos predecessores não poderiam ser acomodados no conceito de lançamento tributário, em vista de lhes faltar a aptidão reclamada para isoladamente gerar efeito jurídico sobre a situação do contribuinte, algo que, a rigor, só o ato final de lançamento seria capaz de produzir. Estes atos intermediários estariam situados a meio caminho entre atos administrativos comuns e as operações materiais (fato administrativo). De toda sorte, porém, não ficariam no limbo jurídico. Seriam, na verdade, absorvidos pelo regime jurídico administrativo, mas com nítida separação entre este e que tem por objeto o ato específico de lançamento/liquidação.

Ao colocar sob à luz do debate o tema da prescrição, perturba aos filiados a esta linha de pensamento atribuir ao lançamento a natureza puramente processual, pois entendem que, a rigor, a mera instauração do procedimento fiscal não se mostra suficiente para que a matéria tributária sob exame seja digna de ser qualificada como *lançada*. O problema que antevêm aloja-se no fato de que, ao se nivelar no mesmo patamar lançamento e procedimento, tal mescla justificaria o argumento de que o prazo

prescricional fluiria sem obstáculo desde a abertura do procedimento, ainda que do lançamento em si só se pudesse falar após o esgotamento de todos os trâmites prefixados na lei.

Para outra corrente de pensamento⁴⁴, ao menos para os servos fiéis da concepção *normativista* de que a legalidade estrita domina todo o espaço jurídico tributário e que, não havendo lacuna na lei, retira-se a licença para delírios hermenêuticos sobre questões claramente positivadas. Argumenta-se dessa maneira tendo em conta que a lei geral tributária brasileira ou o Código Tributário Nacional, como é tradicionalmente reconhecida, inclusive por força legal, enuncia, no art. 142, *caput*, que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*” (g.n.).

Seja como for, o certo é que no Estado Democrático de Direito⁴⁵, cujos ventos atuais ainda sopram, ou pelo menos deveriam soprar, em sintonia com as aspirações do povo em geral, não é demais destacar que pouco importa se o revestimento do lançamento tome o aspecto de ato ou de procedimento, pois, tendo uma ou outra natureza, ou ambas, como dizem alguns, cumpre sempre assegurar ao contribuinte a proteção dos seus direitos fundamentais, mesmo que um Estado viva à sombra de uma superioridade e resista à mudança dessa ideia fechada e verticalizada de poder público, ainda assim a *força normativa da constituição* é capaz de vergar essa renitência e fazer a máquina estatal movimentar-se respeitando não só⁴⁶, mas principalmente, o princípio

⁴⁴ Paulo Caliendo (2019, pp. 961–962) concorda que a “*doutrina questiona fortemente a natureza do lançamento, se este seria um ato administrativo ou um procedimento*”. O autor nutre o entendimento de que “*se trata de procedimento que culmina com o ato final de lançamento, uma vez que se concentra somente no ato de lançamento é reduzir a relevância de todo o procedimento de lançamento, que possui relevância fundamental para a determinação da validade do crédito tributário. O procedimento de lançamento é fundamental para que este revista as suas características de legalidade e regularidade, sem os quais padecerá de nulidade ou anulabilidade*”. Temos aí mais um argumento externado em favor do lançamento como procedimento.

⁴⁵ Sobre tal ponto, confira-se: “*a construção de um pensamento sistemático do direito tributário somente foi possível graças ao surgimento do Estado de Direito, sob a legalidade como proteção dos direitos fundamentais. Daí afirmar Albert Hensel: ‘Il diritto d’imposta è un diritto di prelevamento disciplinato in base ai principi dello Stato di Diritto’*” (Torres, 2015).

⁴⁶ Colhe-se da doutrina portuguesa, do que não destoa a doutrina brasileira que praticamente adota, com pequenas variações, a vertente adotada por aquela, alguns dos principais princípios aplicáveis ao procedimento fiscal. A) *Princípio da boa-fé* (proteção da confiança). Aduz Rui Duarte Morais (2016, pp. 31–34) que “*este princípio reveste natureza constitucional na sua dimensão de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na atuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a estas são juridicamente criadas. Por isso, a normação que, por sua natureza, obvie de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva aqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do estado de direito democrático, terá que ser entendida como não consentida pela lei básica*”. Diz mais Morais: “*A invocação do princípio da tutela da confiança permite, ainda, decidir contra lei expressa: p. ex., como decidiu também o Supremo Tribunal Administrativo, há que considerar os prazos legais de caducidade do direito à ação se o recorrente agiu confiado na indicação constante de uma notificação, na qual era indicado um prazo mais dilatado*”. Em arremate, tratando ainda sobre este princípio, assenta o autor que a *boa-fé se encontra estampada no n.º 2 do art.º 59 da Lei Geral Tributária e que a “presunção de que os contribuintes atuam de boa-fé tem importantes consequências, pois dela resulta a vigência do princípio in dubio contra fiscum, ou seja, existindo dúvidas sobre os factos (sobre a existência e quantificação do facto tributário), essa dúvida deve ser valorada a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do ato impugnado; B) Princípio da participação. Por este princípio carrega-se a ideia de colaboração entre administração e administrado, de sorte que a “participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhes dizem respeito é uma exigência constitucional”, considerando que em face do agigantamento da administração em*

binado do contraditório e da ampla defesa, sobretudo quando se está diante de situação na qual o resultado da atividade pública tem potencial concreto de retirar riquezasndo patrimônio alheio com vistas a manter em funcionamento os serviços públicos.

Em parágrafos antecedentes já havíamos destacado essa preocupação da doutrina portuguesa, da qual compartilha a brasileira, sobre a inclusão nos procedimentos fiscais das garantias constitucionais que acautelam o patrimônio do contribuinte de investidas espúrias e autoritárias da administração quando priva ou tenta privar do cidadão sujeito ao pagamento da obrigação tributária o direito de discutir ou rediscutir a juridicidade da imposição. Essa visão de processo administrativo hodierna busca sincronizar, de um lado, o direito de participação do interessado na construção das decisões tomadas frente ao caso em apuração, e, de outro, fortalecer o exercício do poder mediante a aprovação social que assim carimba este modo de proceder estadual com o selo da legitimidade.

O aspecto *garantista* deduzido do processo⁴⁷ resplandece vigorosamente o brilho que irradia do princípio da legalidade. É que, mediante prévios esquemas processuais estabelecidos em lei, os quais são definidores dos atos, etapas, fases, incidentes de instrução probatória etc, sabe-se que a atividade da administração não andarà cambaleante, indo de um lado para o outro sem orientação. E esse senso de direção transmite uma significativa confiança de que ao longo da tramitação não haverá surpresa na condução do processo, com invenção de exigências oriundas do capricho de algum agente público despreparado ou mal-intencionado. Tal garantia reflete-se também numa tentativa de eliminar decisões passíveis de gerar favorecimentos ou preterições a quem estiver submetido ao processo. (Medauar, 2008, p. 66)

Desfila-se alguma crítica sobre a aplicação radical dos princípios em sede de processos tributários. Claro que os principais opositores estão vinculados aos órgãos da administração pública incumbidos de efetuar a arrecadação, bem como daqueles doutrinadores de perfil mais purista e tradicionalista. Concentram as críticas numa suposta instabilidade que o *principalismo* causaria aos interesses de natureza pública.

termos de intervenção e de autonomia, o incremento da participação dos privados na tomada de decisões administrativas representa uma importante forma de controlo e de limitação do poder administrativo".

⁴⁷ A liquidação/lançamento, a despeito da iniciativa ou da participação do particular, é, no final das contas, produto da atividade desempenhada pelo poder público. Nessa compreensão, o mover da administração pública se desenvolve dentro das balizas do processo. Essa processualização é um avanço que abre um novo horizonte para o progresso do direito. Falando sobre isso no direito brasileiro, com realce para o campo do direito administrativo, mas que não prejudica o transporte de tais ensinamentos para o recesso do direito fiscal, acentua Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2014, p. 219) *verbis*: "Intimamente relacionada coma ideia de participação, ocorreu a processualização do direito administrativo, especialmente com a exigência constitucional do devido processo legal, que exige, entre outras coisas, a observância de formalidades essenciais à proteção dos direitos individuais, como a ampla defesa, o contraditório, o direito de recorrer. São fundamentais, nesse sentido, dentre outros, o art. 5º, LIV, da CF/88, pelo qual 'ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal'; e o art. 5º, LV, em cujos termos "os litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Na conclusão, a ilustre autora adverte que a "processualização é fundamental para garantir o exercício de direitos individuais e coletivos perante o poder público, bem como garantir o controle da legalidade da atuação da administração pública".

Recusam-se a aceitar que a supremacia do interesse público possa ser relativizada em face de princípios que diminuam a solidez dos preceitos legais.

É verdade que as questões tributárias são subalternas aos ditames da lei. Aliás, isto é uma conquista antiga obtida pelo baronato inglês com a inclusão na *Charta Magna Libertatum* de John Lackland, no século XIII, da cláusula segundo a qual a tributação de terras e de outros bens só poderia ocorrer se precedida de consentimento dos interessados, premissa que foi reafirmada no *Petition of Rights*, de 1628, pelo qual se reforçou a exigência de o parlamento ter que ser chamado a se manifestar sobre a proposta de criação do tributo. Portanto, a lei é uma das garantias do cidadão antes de ser um instrumento de poder da administração. Ocorre que a existência de uma hipertrofia estatal, tragando tudo que encontra pela frente, aliada à pregação de um *positivismo* exarcebado, no qual a lei assume a condição de majestosa estrela da constelação normativa, resulta num sufocamento das liberdades dos cidadãos. O peso dessa estrutura estatal, diante desse contexto, vai gradualmente atingindo níveis elevados da escala de gastos, gerando na mesma proporção para o contribuinte um fardo de dimensões evidentemente asfixiante. Em razão disso, apesar da nobreza da função pública e dos seus compromissos em atender os anseios coletivos, cumprem os princípios um papel de extrema importância consistente no temperamento das restrições e da sanha da administração pública. Mesmo no terreno tributário, inclusive nas fases de liquidação ou de lançamento, é de se abrir espaço para a incidência dos princípios reitores da atividade administrativa. Ainda que os tributos sejam, e são, a fonte magna de sustento das atividades públicas, não se pode sob tal pretexto aniquilar ou ignorar o prestígio e o vigor dos princípios, sob pena de haver retrocesso a períodos de autoritarismos e de verticalidade absoluta da administração pública. (Torres, 2020)

A imponência conferida à lei fiscal é um dogma que praticamente não sofre objeção entre os tratadistas e militantes dessa disciplina jurídica. A primazia exercida pela lei no campo tributário não é comparável a qualquer outra fonte, salvos nos casos de lacuna do sistema, quando aí outras espécies normativas passam a ter vez. Entende-se que a tradição tenha sido a forja desse culto exagerado à lei. Mas isso não é razão suficiente para a manutenção de tal apego, pois paira sobre esta visão clássica uma aura de obsolescência, que não aguenta, em dias atuais, a carga normativa dos princípios previstos implícito ou explicitamente no regime constitucional, cujo peso maior se localiza no prato da balança que comporta o valor da dignidade da pessoa humana, valor este enaltecido graças ao desenvolvimento dos direitos de iluminação democrática. Em síntese, as ideias aqui expostas de legalidade fiscal e de garantia são, antes de tudo, complementares, sobressaindo cada aspecto a depender do ângulo de observação considerado.

3.2.1. A respeito do princípio da tipicidade ou da legalidade tributária na liquidação e no lançamento tributário

Terminamos o tópico anterior aludindo sobre a proeminência do princípio da legalidade tributária como ícone essencial na estruturação dos sistemas tributários ligados ao Estado Democrático de Direito e de seu préstimo em prol do contribuinte alcançado pela imposição tributária.

O interessante da aplicação da lei ao fato tributário é que no enlace mesmo do suporte fático com a situação ocorrida no mundo dos fatos ocorre uma espécie de *petrificação* deste momento no tempo e no espaço. É dizer, no instante em que se dá a concretização da situação visada pela norma concomitantemente ocorre o fenômeno pelo os fatos praticados se encaixam perfeitamente no arquétipo legal paralisando este momento, tal como a imagem de uma fotografia.

Portanto, a lei parametriza os elementos chaves para a validade da captura da imagem jurídica. Não serve qualquer perspectiva nem qualquer padrão senão aquele ângulo desejado pelo legislador. Tem-se aqui a realidade do princípio da legalidade/tipicidade, que consiste na moldura fática mediante a qual a lei assimila os casos praticados cujos traços apresentem total afinidade com a descrição nela traçada.

O tributo como gênero funde-se, em decorrência do império da lei que governa o Estado de Direito e espelha uma das suas principais características, com a norma que o prevê. A prestação exigida, a título de tributo, não surge, pelo menos nos ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil, pelo acordo de vontade entre o contribuinte e a entidade competente para instituir a exação. Como se trata de um comportamento forçado, imposto verticalmente sem o assentimento do afetado, somente o instrumento legal, como expressão da vontade da maioria externada pelos parlamentos, desponta como o meio adequado e necessário para promover este ato de força contra o patrimônio de terceiro.

Isso mais do que explica a reverência prestada à lei. Uma boa legislação ataca várias frentes simultaneamente. Conduz os atos da administração fiscal para um porto seguro, livre de vícios e nulidades; e assegura ao sujeito escolhido para realizar o pagamento do tributo que não será obrigado a prestar nada além do que se encontra fixado na norma.

A qualidade da norma depende, claro, do preparo e do espírito aguçado do legislador. Supondo a personificação desses atributos na figura parlamentar, integra os meandros da norma tributária inúmeras questões, como a estruturação dos órgãos incumbidos da atividade fiscal, a definição da competência, dos atos e dos procedimentos fiscais, da enumeração da matéria tributária, aí incluindo a matéria tributável, a base de cálculo a taxa ou a alíquota, as responsabilidades, as infrações, as obrigações acessória ou colaborativas, o crédito tributário, a liquidação, lançament,

isenções, remissões, anistias, recursos e reclamações etc. Essa complexidade de temas fomenta o desdobramento e a ramificação hierarquizada da norma tributária em diversas outras, sendo umas subordinantes e outras subordinadas, mas todas interligadas e dispostas segundo uma racionalidade lógico-jurídica.

A *tipologia* denota uma das características da norma de direito fiscal. São desenhadas para servir de molde ou tipo. Cuida-se de técnica na qual se estabelece uma matriz ou suporte sobre a qual o processo de gravar, ou seja, de incidir se efetua. Esse suporte encapsula fatos, atos, comportamentos e coisas tomadas como relevantes para se atribuir a alguém a condição de devedor do poder público. Com essa descrição, nota-se certa proximidade do direito fiscal/tributário com outra disciplina integrante do ramo do direito público. Está-se a falar do direito penal ou direito criminal. Enxerga-se em ambos uma familiaridade a respeito de como as duas disciplinas abordam o princípio da legalidade e sobretudo a definição dos tipos legais. É clássico do direito penal o princípio da legalidade ou da reserva legal, traduzido da locução latina *nullum crimen nulla poena sine previa lege*, a significar que não há crime sem lei anterior que o defina, nem há pena sem prévia cominação legal. A raiz do princípio da legalidade tributária, em termos de concepção de tributos, é a mesma, quer dizer, tanto lá, como cá, tem-se como pressuposto para a exigência do pagamento de tributo a prévia cominação legal, porquanto sem determinação legal jamais se poderá submeter alguém a entregar parcela do seu patrimônio ao erário⁴⁸.

Embora haja íntima conexão entre o princípio da legalidade e da tipicidade, tendo em vista que só é típico o que está previsto dentro da norma, o certo é que entre ambos existe uma linha demarcatória, ainda que sutil.

A *tipicidade*⁴⁹ é um atributo em função do qual a lei reúne os elementos básicos de uma figura jurídica. Dessa forma, para que os efeitos jurídicos sejam produzidos, é preciso que os fatos correspondam perfeitamente na categoria predeterminada. Representa, afinal, um padrão de referência pelo qual se formula a hipótese de interposição entre esta e os fatos concretos, ou entre o signo e o referente. Portanto, como já se disse, descende a tipicidade do princípio da legalidade e tem por mote reduzir o risco de a administração, com ampla liberdade, navegar por mares intermináveis, em

⁴⁸ Que fique claro não haver neste comparativo qualquer alusão à reminiscência histórica estabelecida em Roma, por Modestino, que, em reação ao método de interpretação da legislação tributária preponderante, amplamente favorável aos interesses estatais, cunhou a expressão *in dubio contra fiscum*, por entender que toda lei *odiosa* ou restritiva da liberdade e da propriedade deveria seguir as pegadas do direito penal e conferir idêntico tratamento com base na ideia do *in dubio pro reo*.

⁴⁹ Alberto Xavier (1972, p. 265) nos relata um pouco das origens alemãs do princípio da tipicidade no seio do direito fiscal. São suas as palavras a seguir: “[f]oi, como se sabe, Albert Hensel quem pela primeira vez se atribuiu ao *Tatbestand* tributário lugar de relevo na dogmática do Direito Fiscal, definindo-o como o conjunto dos pressupostos abstractos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados”. Nessa linha, prossegue o autor: “Definindo assim o *Tatbestand*, natural se tornou ser a tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*) predominantemente concebida como um atributo do facto ou factos da vida, que exprimiria a sua conformidade com o modelo abstracto descrito na norma e que seria indispensável para a produção do efeito jurídico mais característico da norma tributária: a constituição da obrigação do imposto”. Encerrando a explanação assevera que se entende por tipicidade da tributação o princípio “segundo o qual a dívida do imposto só nasce quando se preenche integralmente o modelo, tipo ou *Tatbestand* previsto na lei”.

franco prejuízo à segurança jurídica dos cidadãos e da comunidade, evitando-se que no exercício da supremacia estatal se imponha de forma unilateral e sem aviso prévio obrigações que refogem às balizas legais. Logo, não há falar em tributo inominado. Ou o tributo é concebido com formato cerrado, sem abertura para ampliações pautadas em artifícios de analogia, comparação, discricionariedade ou algo parecido, ou ele não tem definição pormenorizada e, por esse motivo, não adquire a condição de validade necessária para servir como modelo de incidência legal.

A noção de que a tipicidade representa um atributo não é pacífica no meio doutrinário. Argumentam os opositores a tal pensamento que a tipicidade é uma característica que recai tão somente sobre a atividade da Administração fiscal quando esta estiver no exercício da aplicação da norma. Assim, não haveria distinção entre o princípio da legalidade e o da tipicidade; ambos consubstanciaríamos uma coisa só ou, quando muito, este equivaleria a uma das faces daquele, e não a um princípio autônomo. Importante salientar a existência de negacionistas, que não avistam qualquer identificação entre tais princípios, adotando um raciocínio heterodoxo sobre o tradicional significado do princípio da legalidade para outorgar-lhe uma única finalidade que seria atender o mandamento constitucional segundo o qual a imposição ou a cobrança do tributo reclama prévia edição de lei em sentido formal. (Xavier, 1972, pp. 263-273)

Do ponto de vista doutrinário, a tipicidade se assemelha a um claustro, no qual se confina em seu interior toda a matéria necessária para a definição do comportamento tributário almejado do contribuinte. Daí por que a tipicidade é chamada também de tipicidade fechada ou cerrada. Mais do que a adequação da nomenclatura, importa considerar que essa reserva imprime um sentido pelo qual não satisfaz que o tipo fiscal seja criado *em virtude da lei*, mas que seja concebido *pela lei*, a significar que não se transige com tentativas de impor ônus fiscal baseado apenas em fragmentos de normas ou em justificativas pautadas no argumento de identidade de razão jurídica. Nada disso é tolerado. Ou a norma descreve por inteiro os marcos do tributo, ou de exação tributária não se tratará a prescrição legal, e com isso inválida será a imputação fiscal eventualmente atribuída a alguém com suporte na norma mutilada.

Grassa outrossim certa confusão conceitual entre os termos tipo e tipicidade. Talvez a explicação para isso resida no fato de que um serve de referência ao outro, detalhe que leva muitos a inadvertidamente reduzi-las como se exprimisse uma única figura. Outra causa apontada consistiria no legado deixado pela teoria alemã com a inclusão no vocabulário dos juristas que não utilizam o idioma germânico da palavra *Tatbestand*, que numa tradução apressada e literal adquiriu o sentido de antecedente normativo ou hipótese de incidência. *Tipicidade* se revela aqui como técnica legislativa ou como um processo normativo quando se tem em mira a diferença entre cláusula aberta ou geral e tipo. Naquela, o legislador aprofunda a ideia de generalidade, deixando

espaço maior de preenchimento ao aplicador do direito, que, em função da sua inegável proximidade com o caso concreto, exhibe melhores condições para avaliar a situação, daí a utilidade de uma norma flexível e modelável ao sabor das circunstâncias. Ao falar-se de tipo a equação se inverte. Adota-se uma descrição mais rica em detalhes e mais aproximada dos fatos da vida real que procurar regular. (Sabino, 1997, pp. 124–127)

Tais colocações têm reflexos na liquidação/lançamento. A articulação dos órgãos encarregados de apurar a matéria tributável não pode em absoluto se desviar do caminho traçado pela lei, sob pena de incidência das sanções legais, nomeadamente a inavilidade do ato.

3.2.1.1. O Fato Tributário

Tem-se desde o início deste trabalho repisado o argumento de que os bastidores do direito são importantes e, muitas vezes, decisivos condicionadores da ordem. Mas essa maneira de colocar as coisas não significa assumir cegamente as conclusões firmadas por Ferdinand Lassale em seu ensaio constitucional “*O que é a Constituição?*” no qual, em síntese, credita aos fatores reais de poder a causa única de legitimação do texto constitucional. Não se crê que as rédeas do direito estejam unicamente nas mãos do acaso. Como ciência ética, voltada a normatizar a vida em comum, seria contrassenso negar que a racionalidade, aliada aos valores desejados pela civilização, não fosse capaz de organizar estruturas adequadas a atingir a harmonia e o bom convívio social.

Lembra Alfredo Becker (1998, p. 92), porém, que, no campo tributário, os fatos da vida, principalmente os de cobertura econômica, usufruem de uma condição superior digna de receber tratamento equivalente ao dispensado à realeza.

A impressão obtida quando se focaliza o cenário é de que vem ocorrendo ao longo do tempo uma diminuição, ocasionada pela culto exarcebado da realidade fática, da fecundidade da estrutura jurídica, que perde sua capacidade criativa e se subjugava perante as pressões externas vindas do mercado, da política etc.

A acomodação do contribuinte de fato pelo direito bem exemplifica a linha de reflexão aqui expendida. Qual seria o problema em atribuir relevância ao contribuinte de fato? O dilema está numa espécie de transposição linear, sem passar pelos filtros jurídicos, do fato econômico para o jurídico, com ausência de qualquer norma de permeio acerca do conteúdo estimável pelo direito. Destarte, a depender do quadro fático-econômico, alguém que a norma originalmente não o reputava sujeito passivo da relação tributária pode, numa brusca conversão jurídica, ser alçado a tal condição pela simples razão de estar envolvido numa dada circunstância. Ora, o direito, em especial o tributário, locomove-se numa via de mão dupla, portando-se o regramento jurídico, de um lado, como direcionamento das atividades da máquina estatal em função de certos objetivos, e, de outro, como bastião de segurança do contribuinte. Pergunta-se: Qual

seria a segurança repassada pela lei quando sem os menores cuidados técnicos-jurídicos arrola alguém como contribuinte em decorrência exclusiva da repercussão econômica do fato?

O fenômeno tributário tradicionalmente carrega na sua conta uma imagem autoritária, em virtude de tudo que já representou no passado e pelo que atualmente encarna como fonte de imposição vertical de prestações jurídicas sem consentimento direto do cidadão.

Para amenizar esta dominação, a saída foi sujeitar o tributo a um modelo legal cerrado, cuja abertura é regulada pelo legislador consoante os interesses políticos-estatais predominantes. A tipicidade, como categoria jurídica presente em vários ramos do direito, como o penal, por exemplo, apresenta-se como recurso utilizado para reunir, sob uma rubrica legal, os fatos cuja concretização faz nascer a obrigação tributária.

Essa tese que confere relevância irrestrita à realidade e à funcionalidade do direito já teve seus dias de glória, sobretudo na Itália, tendo como principal expoente Antonio Pesenti. Esta maneira de raciocinar baseado numa supervalorização das variáveis e dos fatores ambientais é alvo de muitas críticas por confundir o mundo dos fatos com o mundo do direito. Todavia, ainda remanesce nas legislações tributárias, como sucede no Brasil, a previsão de inserir no polo passivo da relação fiscal pessoas que, a princípio, não deveriam ocupar tal posição, mas que por decisão político-fiscal são chamadas a satisfazer a obrigação por conta de possuírem alguma ligação com o dado econômico passível de ser coligido como matéria tributável.

Desse aceso debate não fugiu José Casalta Nabais(2010, p. 255), reconhecendo que há autores que promovem a distinção entre contribuinte de direito e de fato, discordando, contudo, de tal posição, sob o argumento de que a definição do sujeito passivo é uma competência jurídica e que não se mostra adequado abrir as portas do direito para o evento econômico sem a existência de um filtro ou de uma prévia valoração. O raciocínio se aplica ainda que esteja em causa os impostos sobre consumo em que a repercussão econômica é legalmente prevista, pois, mesmo nesta hipótese, o fato econômico não será levado em conta no seu mais alto grau de pureza, passando antes por um processo jurídico de depuração no qual receberá os incrementos necessários para adquirir a forma de uma obrigação jurídica.

Este ponto foi similarmente enfrentado por Soares Matinez(1993, p. 227)⁵⁰, para quem, seguindo na mesma diretriz exposta aqui, carece de qualquer relevância jurídica a imagem do contribuinte de fato. Não ignora a possibilidade de o tributo alcançar pessoas diversas das desejadas; só não admite que tal circunstância esteja fora do

⁵⁰ Adverte o festejado autor que “já se pretendeu na doutrina portuguesa reservar a a expressão contribuinte, pura e simplesmente, para a figura que designámos por contribuinte de facto. Mas a inovação terminológica não aparece aceitável, por não se conformar nem com a linguagem legislativa nem com a mais corrente e usual, que designam por contribuinte o devedor tributário, o sujeito passivo da obrigação de impostos”. (Martinez, 1993, p. 227)

plano do legislador fiscal, que deve deter o controle e prever na norma quem suportará as consequências fiscais, inclusive as de base precipuamente econômica.

Para arrematar o assunto e não deixar pontas soltas, calha dizer que a noção de contribuinte de fato não é similar a de substituição, já que um e outro incidem sobre objetos claramente distintos. Neste último caso, o legislador conhece o ato ou o negócio tributado e escolhe para substituir o agente que mantém relação direta com o fato – o verdadeiro contribuinte – uma terceira pessoa, para quem é transferida igualmente o dever de arcar com o pagamento do tributo. Naturalmente que essa opção legislativa não pode ser arbitrária, posto que a eleição do responsável deve ser feita sob a perspectiva de que este possa, durante o ciclo econômico, recuperar o desembolso perante o substituído – sujeito passivo direto.

Estamos palmilhando por assuntos que estão na ordem do dia e no cotidiano da administração em relação à liquidação/lançamento. São estes os detalhes que justificam ou não a liquidação.

3.2.1.1.1. O Fato Tributário sob a perspectiva da Administração Pública

A administração pública é animada internamente pelos atos praticados por seus órgãos e agentes. Esta mola propulsora das atividades deita raízes, em termos retrospectivos, sobre a ideia-força do Estado de Direito, em torno da qual brotou a esperança de delimitação do exercício do poder, ante a demonstração histórica da perniciosidade representada pela concentração exarcebada deste nas mãos de uma única pessoa ou entidade. A limitação surge, portanto, como técnica inclinada a manter em equilíbrio as forças políticas existentes. Daí a tradicional divisão das funções em Legislativo, Executivo e Judiciário. E o produto dessa tripartição gera naturalmente a edição de *lei*, *de ato administrativo* e de *sentença*, como criação de cada função pública correspondente.

Para os fins do tema liquidação/lançamento, importa, a despeito do assunto ser tipicamente da alçada do direito administrativo, disciplina na qual os autores dedicam espaços generosos para tratar sobre o tópico, alinhar algumas questões a esse respeito.

O mérito da discussão está em saber se o crédito fiscal nasce diretamente da ocorrência dos fatos enumerados na norma legal ou entre estes se coloca de permeio uma atividade suplementar do Estado para selar a validade e/ou a eficácia do tributo?

O foco do problema reside na previsão legal, quanto a certos impostos, de que a constituição do crédito fiscal independe de antecedente participação estatal, sendo suficiente, neste sentido, o prévio trabalho de organização das informações e dos documentos pelo contribuinte, cabendo ao poder público, quando muito, atuar apenas e no momento em que for identificada alguma inconsistência ou omissão nos dados apresentados pelo sujeito passivo da obrigação.

Rui Duarte Morais (2016, p. 195) dá depoimento de que, em Portugal, antes da reforma fiscal dos anos oitenta, recaía sobre a administração tributária praticamente toda a tarefa de lançar e de liquidar os impostos. Assim, esta tinha o dever de apurar “*as situações que constituem factos tributários, os respectivos sujeitos passivos e de proceder à quantificação da matéria coletável, ao cálculo do montante do imposto devido*” e, por fim, notificar os sujeitos passivos a fim de providenciarem o pagamento da exação. Mas, segundo o precitado autor, a colaboração do particular jamais foi descartada pela a administração pública. Apesar de poder muito, a administração pública fiscal não detém a virtude da onipresença e da onipotência, razão pela qual não tem como abrir mão das valiosas informações que gratuitamente os contribuintes podem lhe oferecer para concretização das atividades arrecadatórias. Por isso, inevitavelmente a administração tributária serviu-se da cooperação do cidadão, variando neste aspecto apenas quanto ao grau de colaboração.

Assim, sob pena de os fatos tributáveis ocorrerem sem a ciência do poder público, não teve jeito senão recorrer-se a uma espécie de privatização do serviço fiscal, em que se opera a transferência de responsabilidades tipicamente suas para os ombros do contribuinte, que, na qualidade de cidadão, suportará tal *munus* a pretexto de acudir o dogma do interesse público.

É sob este pano de fundo que sobressai a importância do tema. Ainda mais quando se tem dúvidas sobre se o Estado detem ou não o monopólio fiscal. Há dúvidas a esse respeito. Pela perspectiva do direito positivo vigente, é inegável que as constituições atuais de Portugal e do Brasil conferem ao aparato estatal essa exclusividade. No entanto, numa breve volta histórica, relatamos em passagens introdutórias deste trabalho, que nem sempre o poder de tributar esteve sob às rédeas estatais. Em vários momentos desse percurso essa prerrogativa se deslocou de posição, ora concentrado num poder instituído, ora alojado entre os haveres de pessoas não diretamente vinculadas ao poder público, como no *servilismo* medieval.

Deixando de lado este aspecto do monopólio fiscal, certa corrente doutrinária(Amaro, 2019)⁵¹ finca posição no sentido de que entre o nascimento da obrigação tributária, pela ocorrência da hipótese prevista na norma, e o surgimento do

⁵¹ Este autor fundamenta sua posição com base na descrição normativa do Código Tributário Nacional Brasileiro/CTN, que, no art. 142, *caput*, assevera que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”. Amparado neste preceito, entende que “*a ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária, mas[.], embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito, na forma prevista em lei), do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial*”. Trilhando o mesmo caminho, argumenta Kiyoshi Harada (2020, p. 717) que “*o CTN separa a obrigação tributária como pretensão e responsabilidade (Haftung) do crédito já como dívida (Schuld). De fato, ocorrida, concretamente, a situação legislativa surge a obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador instaura o vínculo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo, cabendo ao primeiro a apuração do quantum da prestação devida, através do lançamento fiscal previsto no art. 142 do CTN*”.

crédito fiscal apto ao pagamento pelo contribuinte se interpõe algum tipo de intervenção estatal. Para estes, a participação direta ou indireta do contribuinte não retira da administração o controle e a palavra final sobre a configuração do tributo. A relevância do papel desempenhado pelo sujeito passivo seria basicamente o de prestar informações sobre os fatos tributários ocorridos em favor da administração fiscal. O contribuinte, neste cenário, não figuraria como protagonista, pois tal proeminência a lei reserva inexoravelmente ao ente estatal encarregado de materializar o tributo.

Essa linha de pensamento não esconde um viés político de matiz menos liberal. Na verdade, guarda este ponto de vista um certo ranço autoritário, que concebe o Estado como sendo o único ente capaz de cuidar dessas questões.

Não muito longe desse pensamento estão os que consideram o particular como delegatário do exercício da função pública. Nessa situação, incumbe-lhe promover a seleção dos fatos, identificar a matéria coletável, aplicar a legislação ao caso e recolher o tributo. O contribuinte, nesta perspectiva, não agiria com vontade própria, mas agasalhado por uma autoridade tipicamente estatal a si atribuída para fins de proteção do interesse público em jogo. No autolanzamento, por exemplo, que seria a hipótese mais aproximada da exposição da linha doutrinária desenvolvida neste parágrafo, haveria um ato jurídico complexo em que o contribuinte investido das prerrogativas públicas atuaria num primeiro momento isoladamente, praticando a conduta esperada pela lei, para, na sequência, entrar em cena a administração pública com a missão de vasculhar todo este trabalho realizado anteriormente pelo particular. Se, porventura, houver conformidade dos atos praticados pelo sujeito passivo, resta ao poder público tão somente chancelar o procedimento. Caso contrário, põe-se em marcha operações destinadas a corrigir o erro e requalificar a conduta do contribuinte, aplicando-lhe, se cabível, as sanções cominadas para as circunstâncias.

Por outro ângulo de observação, acredita-se que o indivíduo, a título de colaborador da administração fiscal, não é portador de um *longa manus* desta. Participa do processo com liberdade. No entanto, essa vontade não é absolutamente livre, pois essa atuação é pautada por normas imperativas de cujos limites o sujeito passivo não tem autonomia para arredar. No fundo, portanto, a atitude colaborativa do contribuinte seria uma forma de desempenho da função pública, quanto a isso contando inclusive com respaldo legal. Por causa dessa notória simetria, aos atos do particular devem ser dispensados igual tratamento jurídico do previsto para os atos administrativos ordinários praticados pelos agentes públicos, já que em ambas as situações não haveria discrepância quanto ao manejo da função estatal; e, assim sendo, não seria razoável atribuir pesos diferentes a situações evidentemente equivalentes.

Passando por cima dessas distinções, Alberto Pinheiro Xavier (1972, p. 57)⁵² nutre a opinião de que essas dissensões doutrinárias não levam a um bom caminho para compreender o fenômeno, pois, na verdade, o que importa é o reconhecimento de que a administração encontra seus confins no círculo de competência traçado pela lei, que elenca o rol de atos que são da sua alçada e os que lhe são excluídos. Aliás, ele refuta o ponto de vista que que enquadra como aplicação do direito toda e qualquer operação lógica pela qual se apanha do mundo real os fatos e os eleva ao nível normativo realizando assim a subsunção daqueles a esta. O refinado pensamento do autor se pauta na pressuposição de que aplicação do direito pode até possuir traços semelhantes, mas em geral não se confunde com a noção do que ele denominou de adequação ou conformação ao direito. Estabelecendo um paralelo com a maneira de atuação da norma frente às relações de direito privado, aduz que estas situações à medida que se concretizam se ajustam ao arquétipo legal independentemente de atuação externa de um terceiro, seja ele representante ou não do poder público. E, no direito fiscal, algo semelhante ocorreria; quer dizer, na generalidade dos casos, havendo compatibilidade entre o fato e a hipótese aventada na norma, a consequência natural será a fusão espontânea entre as duas realidades sem necessidade de algo anterior ou de intermeio entre si. Para ele, a operação realizada pelo contribuinte de verificar os pressupostos de integração do fato típico não possui qualquer relevância jurídica, sendo, com efeito, atitude mental pré-jurídica, uma vez que desse comportamento de apuração da matéria coletável não defluem efeitos jurídicos autônomos.

Neste emaranhado de conceitos e de ideias, é preciso sublinhar, nas pegadas de Savigny, invocado por Ráo (2013, p. 221), que os fatos jurídicos coincidem, ou podem também ser reconhecidos, com a relação travada entre pessoas a respeito de determinado objeto. Assim é porque invariavelmente coexistem em torno de toda relação de direito dois elementos chaves, no caso, a própria relação e a regulação desta. Desses ensinamentos se extrai o raciocínio de que, se é sobre o elemento material – isto é, a própria relação de direito, ou seja, um fato – que o direito atribui forma jurídica, modelando sua feição, pode ser que a norma atribua um formato no qual os efeitos surjam da simples existência dos acontecimentos estatuídos no dispositivo legal. Significa que na ontogênese da obrigação tributária, mesmo para os que a separa do crédito fiscal, não é fundamental a intervenção administrativa como forma de legitimar sua existência, validade ou eficácia. Tudo depende de uma opção política. Pode o

⁵² São de Xavier (1972, pp. 57-58) as seguintes palavras: “[o]ra, mesmo que não se queira pôr em causa a teoria subsuntiva, enquanto esquema metodológico da aplicação do direito e não deixe de reconhecer-se o carácter de subsunção ao resultado final do processo aplicativo, impõe-se reconhecer a validade das críticas dirigidas ao entendimento segundo o qual a aplicação do direito se reduziria a uma atividade puramente lógica de relação entre conceitos. E acrescenta: Se não é possível uma coerência redutiva entre os conceitos de direito e as realidades de facto, por um lado; e se não é igualmente possível distinguir-se com autonomia as questões de interpretação determinação dos factos e de subsunção, posto interpenetrarem-se indissociavelmente – como o já revelava a doutrina da aplicação da norma de conflitos e hoje é aceite pela teoria geral do Direito – então impõe-se concluir que a aplicação do direito pressupõe a existência de um acto jurídico, isto é, de uma manifestação de vontade, ainda que vinculada, que estabeleça a indispensável ponte entre a norma e o facto, exprimindo por um juízo sintético a sua adequação”.

legislador depositar confiança na honestidade e no aguçado espírito público de seus concidadãos e dessa maneira dispensar a atividade intermediária estatal, como também pode por motivos de ordem prática (para diminuir custos, facilitar a obtenção de informações, promover uma educação fiscal) por ceticismo mesmo ou por questões ideológicas etc, avocar para si a exclusividade de controlar os atos de aplicação do direito fiscal, além de, como é comum atualmente, poder compartilhá-las com os particulares sujeitos ou não à tributação.

Quer nos parecer que a tendência recente da política administrativa se encaminha na direção do princípio da boa-fé como manifestação da conformidade material das condutas com os objectivos da ordem jurídica, a significar que entre a forma e o conteúdo deve esta preponderar sobre aquela, pois o apego desenfreado às formalidades milita contra a verdadeira missão estadual.

3.2.1.1.2. A liquidação/lançamento fiscal em termos normativos

Seja como for, a liquidação/lançamento pertence ao mundo jurídico. Significa que não tem vida real senão quando objetivado em norma jurídica. É a lei, em razão da sujeição da matéria tributária ao princípio da legalidade, que define o padrão desta instituição jurídica. De maneira mais precisa, a norma jurídica é quem define o fato jurídico, local de onde promana “*o nascimento de situações jurídicas, que se desdobram em relações jurídicas com a produção de toda a sua eficácia constituída por direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções, bem assim de outras categorias eficacias como sanções, ônus e prêmios*”. (MELLO, 2019, p. 50)

Por causa dessa hegemonia normativa, dotada que é, entre outras características, da imperatividade, é perfeitamente admissível que neste processo de transposição dos fatos da vida real para o universo jurídico estes sejam esculpidos pelo legislador e ganhem nova feição.

A ordenação dos fatos obedece a uma trajetória circular na qual estes descrevem uma órbita em torno da norma que os prevêem e lhes dão significado jurídico, visto que é pela incidência desta sobre o suporte fático que se constrói o mundo fenomênico do direito.

A norma para merecer tal designação carece de possuir alguns elementos vitais. Sendo uma proposição, enuncia um propósito ético-jurídico por meio de símbolos linguísticos traduzíveis pelos seus destinatários. A generalidade das normas apresentam uma estrutura semelhante, ou seja, prevê-se no preceito uma situação fática abstrata (suporte fático), que pode ser composta de um único fato ou de um conglomerado destes, e como consequência da materialização deste estabelece-se um desfecho ou um efeito.

Trazendo essas afirmações para o foco do debate, que é a liquidação/lançamento fiscal, indaga-se a respeito das características da norma que versa sobre esta temática.

Eurico Marcos Diniz de Santi (1999, p. 147), em sua monografia relacionada ao tema, lançou a pergunta se o lançamento é fato jurídico ou norma. Lembra que a relação jurídica efectiva ou norma é resultante da “*eficácia jurídica da juridicização do fato*”. Conclui-se, baseado nas entrelinhas das assertivas do autor, que o lançamento se afigura na taxinomia jurídica como norma, ou conforme sua denominação, *ato-norma*, embora, tal como salientamos anteriormente, exista uma relação de complementaridade entre norma e fato, considerando que um depende do outro para se manifestar.

Este ponto a que ora nos debruçamos não é trivial dentro da perspectiva da liquidação/lançamento fiscal. Sobre isso já advertira Alberto Xavier. Admitindo que o lançamento é norma, enxerga uma possível bipartição desta em “*norma material e norma instrumental*”. Da primeira seriam aquelas que se projetam diretamente sobre os direitos subjetivos e deveres jurídicos, ampliando a tutela dos interesses das partes envolvidas. Da segunda, ter-se-ia o tipo normativo pelo qual a tutela se manifesta de maneira indireta, mediata dos interesses em discussão. A pertinência desta distinção tem a ver com o debate promovido pela doutrina – ainda em aberto – sobre se o lançamento/liquidação é condição para o nascimento do direito subjetivo de crédito ou se, antes dele, já subsiste a relação jurídica como consequência apenas e simplesmente da ocorrência do pressuposto de fato previsto em lei. (1972, p. 83)

Além dessa diferenciação técnica-jurídica acima deduzida, cremos existir outra de natureza político-jurídica. Reconhecer que a norma material tem capacidade de gerar, por si só, a obrigação tributária, equivale a conceder uma força superior aos órgãos parlamentares titulares do mecanismo produtor das normas em causa. Isso porque a formação do vínculo não reclamaria qualquer providência senão a mera subsunção imediata da norma. Dessa forma, não teria o Estado-administração prévio acesso ao curso do nascimento da obrigação tributária, retirando-lhe o domínio sobre a matéria.

A relação jurídica, portanto, se instituiria geometricamente de maneira angular entre Estado-legislador e o cidadão, ao passo que, havendo neste trâmite a tradicional trilateralidade entre legislador, cidadão e executivo. Trata-se evidentemente de uma perda significativa de poder pela administração fiscal caso se considere concebida a obrigação tão somente pela prática do fato descrito na norma.

Sob essa vertente de pensamento, haveria o completo triunfo da ideia de representação preconizada pelo barões de terra ingleses, no século XIII, no sentido de que, mesmo mediatamente, fossem previamente ouvidos e, caso estivesse em jogo qualquer discussão sobre imposição tributária, o veredito conclusivo competiria aos seus representantes. Ora, como imaginar um poder que historicamente esteve sob a batuta do soberano pudesse sair quase que por inteiro de seus domínios. É disso que se está a falar, ou seja, politicamente, se a norma não só servir de ponto de partida para o surgimento da obrigação tributária, como também for a razão suficiente para sua

constituição, ocorreria um fenômeno inimaginável de deslocamento de poder e de competências do executivo para o legislativo.

Logo, a função tributária, coirmã da função administrativa, que costumeiramente foi entregue ao Estado-administração e que engloba o lançamento/liquidação fiscal teria seu espectro bastante reduzido ou, ao menos, redimensionado para contemplar novas atividades.

Cumprir chamar a atenção aqui, para evitar mal-entendido, que estamos, neste ponto, no território da especulação. Quer-se dizer com isso que, na realidade, vige no ordenamento jurídico tributário de Portugal e do Brasil normas correspondentes acerca de quem pertence a missão de identificar, entre outras coisas, a matéria coletável e o sujeito passivo da obrigação, como bem se vê no art. 10º da Código de Procedimento e de Processo Tributário português e no art. 142 do Código Tributário Nacional brasileiro, ambos conferindo à administração tributária a competência para promover a liquidação/lançamento.

3.2.1.1.3. A liquidação/lançamento enquadra-se como ato, processo, procedimento ou em outra categoria?

Esta é uma daquelas perguntas complicadas do direito cuja resposta alcança o mesmo nível de dificuldade. Não há na doutrina concordância acerca da natureza jurídica da liquidação/lançamento. Encontra-se opiniões variadas a este respeito. Cada autor trilha numa direção e todos acreditam ter a verdade e a correção ao seu lado. A dúvida que persiste consistiria em saber se a liquidação/lançamento seria ato administrativo, processo, procedimento administrativo, a mescla deles ou, ainda, se teria uma outra natureza.

A identificação da natureza jurídica da liquidação/lançamento reporta-se ao chamado plano da existência. Em geral, a doutrina brasileira abraça a chamada *escada ponteana*, expressão que alude ao seu idealizador, Pontes de Miranda, e que conceitualmente representaria os degraus que um ato jurídico (negócio jurídico) normalmente percorre na trajetória de formação. Este saudoso doutrinador promoveu abstratamente uma secção do ato jurídico, subdividindo-o em três planos distintos, porém interligados, nominando-os respectivamente de planos da existência, validade e eficácia.

Estes planos versam, com efeito, sobre o ciclo da juridicização dos fatos radicados na norma jurídica. O “*plano da existência*” consiste no plano do *Ser*. Nele, estaria alojado o suporte fático mínimo para que o ato seja transportado para o território jurídico. Torna-se despiendo cogitar-se nesta fase acerca da licitude do ato, porque isso é atividade que repercute sobre o plano da validade, momento lógico oportuno para apurar a conformidade legal do ato. Nesta etapa o que realmente importa é verificar se o conjunto de elementos traçados pela norma estão presentes ou não. A insuficiência

de um dado fático sequer bloqueia a passagem dos fatos da vida real para o universo jurídico, afastando assim a incidência normativa e, por conseguinte, impedindo a constituição do ato/fato jurídico, tornando-o inexistente, não inválido. (MELLO, 2019, p. 140)

Saber se se trata de ato ou de procedimento representa, para alguns, a chave para discernir se a liquidação/lançamento existe ou não como fenômeno jurídico.

A compreensão e a eventual realização do enquadramento jurídico da liquidação/lançamento perpassa, também, pela assimilação das lições tedescas que distingue o direito tributário em material e formal. Seria de ordem material o direito que versa sobre o nascimento, desenvolvimento e extinção da relação jurídica tributária, aí incluído a regulação dos direitos, deveres e ônus dos sujeitos participantes do vínculo jurídico decorrente da prática da conduta prevista como causa da obrigação do pagamento da exação fiscal. E formal, as normas que veiculam o rito de determinação e cobrança do tributo. É neste último campo que o tema da liquidação/lançamento será tratado. Saliente-se, todavia, que os dois lados – *material e formal* – não são incomunicáveis, sendo ambos ângulos diferentes de uma mesma realidade. (Horvarth, 1997, pp. 23-31)

Um ponto importante a destacar preliminarmente e sobre o qual convergem as opiniões é o de que, independentemente da classificação dada à liquidação/lançamento, sempre estará compreendida uma atividade estatal, que ora é exercida de maneira exclusiva, ora é desempenhada em coparticipação com o contribuinte. Essa ponderação mantém-se firme inclusive frente à tendência contemporânea de privatizar ou de transferir para os contribuintes tarefas ordinariamente efetuadas com exclusividade pelos órgãos da administração fiscal.

Logo, situar a liquidação/lançamento na moldura tributária exige compreender que a natureza de ato, processo, procedimento ou outro qualquer, não apaga a noção de que a atividade estatal estará de alguma maneira presente no circuito da obrigação tributária para fins de dar cumprimento aos preceitos legais que recaem sobre a temática tributária/fiscal, a que a legislação espanhola denomina de gestão tributária e procedimentos de gestão tributária (*la gestión tributaria, los procedimientos de gestión tributaria*)⁵³.

Se, por um lado, há polêmica em torno da definição a natureza jurídica da liquidação/lançamento, por outro, verifica-se certa harmonia quanto às premissas buscadas pelos autores para respaldar suas posições. Comumente, os autores utilizam

⁵³ (Chamorro y Zarza, 2014, p. 222): Diz o autor espanhol que a *Ley General Tributaria* não traz o conceito de *gestión tributaria*, mas que se chega a ele pela descrição das funções administrativas atribuídas ao ente estatal encarregado da matéria tributária. No caso, arrolam-se, entre as funções cabíveis, estão as relativas a “*la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, práctica de liquidaciones, emisión de certificados tributarios, elaboración y mantenimiento de censos tributarios, expedición y revocación, en su caso, del número de identificación fiscal, información y asistencia tributaria o, en fin, la atribución genérica de actuaciones de aplicación de los tributos no comprendidas en las funciones de inspección y recaudación*”.

dois artifícios na construção do argumento: a) O de tomar emprestado conceitos basilares do direito; e b) sem indicá-los expressamente, pressupõem-nos na sustentação da tese. E não há nada de estranho nisso, sendo, na verdade, expediente muito comum no direito tributário, porquanto, a despeito de ter autonomia e identidade própria, não se pode esquecer que a disciplina fiscal deriva de outras mais abrangentes e anteriores, a exemplo do direito constitucional e do direito administrativo, e, como tal, é normal que exista compartilhamento de certos institutos e figuras jurídicas. Isso pode ser visto, *v.g.*, em relação ao *processo*, que, embora seja largamente utilizado na via fiscal, seu conceito não pertence com exclusividade aos domínios tributários. Pelo contrário, sua compreensão demanda, ao menos, um giro pelas veredas do direito administrativo, porque, para muitos, estaria na teoria geral do processo, e não na disciplina administrativista, a matriz conceitual do processo.

Administrativistas de renome, como Marcello Caetano (2010, p. 405), já se propuseram a indagar a respeito do “*que é o processo?*”. De pronto, ressalta o autor que, pelo fato de existir defesa em torno da separação entre processo e procedimento, a resposta mostra-se um tanto quanto intrincada. Mas, de todo modo, argumenta, não sem confinar o processo ao âmbito da atividade judicial, que este “*traduziria uma relação substancial entre a pretensão formulada em juízo e a contestação facultada aos demandados, provocando a sentença judicial*” (Caetano, 2010, p. 405). E, no tocante ao procedimento dedica as seguintes palavras: “*corresponderia a simples conceito formal, designando a sucessão dos actos que, segundo uma ordem preestabelecida, encaminha para a decisão final da autoridade*”. (Caetano, 2010, pp. 405-406)

Trata-se de uma visão política de índole liberal, baseada na preponderância da lei. Uma concepção de administração pública sujeita inequivocamente aos rigores da norma legal, na qual esta teria a sublime missão de garantir aos administrados a proteção eficiente contra a força do poder público, impedindo-o de, mesmo a pretexto de acudir o interesse público, extrapolar os limites legais preestabelecidos. A validade das decisões administrativas, portanto, teriam a validade reconhecida apenas e quando estivessem encerradas dentro do marco jurídico. Deste modo, comportando-se a administração de acordo com a vontade legal, que resulta – ou, pelo menos, deveria resultar – de um consenso social, ter-se-ia a certeza de que houve o respeito ao trâmite delineado pelo legislador, que, em última análise, asseguraria a liberdade, o patrimônio e demais direitos fundamentais dos cidadãos.

Mais uma vez, tal como temos sustentando durante todo este trabalho, os caminhos jurídicos se cruzam com os da política. Em países capitalistas, o modo de expressão do processo apresenta características distintas de nações que adotam o socialismo como ideologia política; o mesmo se diga de países de tradição romanística em relação aos que seguem o sistema do *common law*. Lembra Marcello Caetano

(2010, pp. 406-409) que, nos países anglo-saxônicos, o processo administrativo veio para “*suprir a falta de autoridade da Administração para impor aos particulares decisões obrigatórias com caráter executório*”. A prática do judicialismo causou, lá pela metade do século XIX, um nivelamento entre os particulares e os órgãos administrativos, de sorte que a autoexecutoriedade dos atos administrativos ficou comprometida, sendo uma exceção, avultando como regra a submissão dos interesses da administração ao crivo do poder judiciário, o qual podia, em caso de oposição do cidadão, sustar ou impedir o desenvolvimento da atividade estatal.

Com o passar dos tempos, ante a falta de instrumentos eficazes para debelar, com brevidade, crises sociais e econômicas surgidas inopinadamente, sentiu-se a necessidade de conceder à administração pública ferramentas adequadas para o enfrentamento direto, sem prévia intervenção judiciária, dessas questões sensíveis e inadiáveis. É o caso da lei da saúde pública, publicada em 1875 na Grã-Bretanha. O valor histórico deste diploma legal ressaí do fato de ter sido o primeiro a inverter a favor do Executivo a legitimidade para impor, por si mesmo e sem a tutela judicial, medidas sanitárias em face dos indivíduos, com o intuito de evitar a propagação de doenças epidemiológicas. (Caetano, 2010, p. 408)

Ainda no campo da *commom law*, tem-se o exemplo dos Estados Unidos da América, que, tal como na Grã-Bretanha, manteve-se fiel ao conceito de *due process of law*, no sentido de que, estando em jogo direitos da pessoa relativos à liberdade e à propriedade, a única alternativa possível seria na instauração do processo, dentro do qual seria franqueado ao interessado todas as prerrogativas essenciais para sua oitiva e defesa. (Caetano, 2010, p. 409)

Disso tudo resulta em que, nestes países de língua inglesa, nomeadamente Grã-Bretanha e Estados Unidos da América, os órgãos administrativos dotados de competência para instruir e decidir mediante processo questões de cunho administrativos são, no fundo, verdadeiros tribunais, recebendo inclusive tal designação. (Caetano, 2010, pp. 408-410)

O processo, já agora falando com base no conceito de Estado Democrático de Direito, torna o exercício do poder pertinente. A pertinência deflui da constatação de que a relação de poder, em que sobressai a vontade de um sobre o outro, assume, no terreno da administração pública, não a condição de mera superioridade, mas de função. Não há em prol do Estado um poder ilimitado e despegado de alguma finalidade. Com efeito, a medida de poder é definida conforme o peso dos interesse em disputa. É dizer, sem aniquilação dos direitos fundamentais do cidadão consignados no documento constitucional, os poderes da administração são calibrados consoante a dimensão dos valores em causa. O processo, neste contexto, torna-se meio apropriado (*funcionalizado*) para a um só tempo certificar que a atividade administrativa foi exercida

de maneira equilibrada e com respeito às garantias jurídicas do indivíduo, bem como para legitimar a produção dos atos necessários à consecução dos altos encargos confiados ao poder público. Assim, o poder não é exercido ao acaso, nem por puro capricho, mas praticado em vista de determinado fim, no caso o interesse público indicado pela norma jurídica. E como instrumento de efetivação do poder o processo persegue essa mesma lógica. (Medauar, 2008, p. 31)

A liquidação/lançamento como ato é uma das vertentes pelas qual se conduz a doutrina.

Em território lusitano, encontra-se de maneira implícita quem defende a liquidação como *acto tributário*. José Casalta Nabais, ao discorrer sobre o tema, parece acomodar a liquidação na categoria jurídica de ato, dizendo que “*um dos requisitos mais importantes dos actos tributários, que constitui uma relevante garantia dos contribuintes, é constituída pela exigência da sua fundamentação*”. (Nabais, 2010, p. 326)

Mesmo não dizendo abertamente, Alberto Xavier, português que se radicou no Brasil desde 1975, deixa implícito, quando da formulação da hipótese sobre a indispensabilidade do lançamento na performance da obrigação tributária, que se trata de “*acto jurídico autónomo de aplicação da norma material*”. (1972, p. 51)

Paulo Barros de Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho se colocam, no Brasil, como baluartes da colocação da liquidação/lançamento no contexto do ato administrativo.

No aspecto funcional, reservou-se ao ato administrativo a tarefa de exercer o controle das atividades da Administração Pública. A retrospectiva histórico/política revela como a evolução do conceito e o papel do ato administrativo acompanhou de perto as transformações pelas quais passou o Estado ao longo dos anos.

Da liberdade extrema de que desfrutava o soberano, que num Estado de Polícia detinha o poder de ordenar praticamente irrestrito, no qual sua vontade descia ao mundo fático sem intermediação e sem qualquer mecanismo de limitação, intercorreu o Estado de Direito, cuja envergadura e capacidade de impor comportamentos ficaram adstritas aos limites concedidos pela lei; lei que, no pós Revolução Francesa, superou a vontade suprema do monarca e destacou-se como o legítimo fio revelador da vontade popular, de modo a substituir a atuação espontânea e insubordinada da atividade administrativa por uma ação praticada segundo os imperativos legais, imiscuindo-se o ato administrativo, neste processo, como o ponto intermediário entre a norma e o exercício concreto da administração. (Mazza, 2019, p. 293)

Semelhante opinião sobre a função delimitadora da atividade administrativa tem Diogo Freitas do Amaral (2018, p. 194). Lembra, porém, que o objetivo inicial previsto para o ato administrativo era o de proteger a administração pública das decisões judiciais. A razão disso porque, em França do século XIX, a separação das funções do

Estado foi levada às últimas consequências, sendo uma heresia e uma afronta permitir qualquer atuação dos tribunais judiciais sobre as ações desempenhadas pelo executivo. O ato administrativo surgiu, num primeiro momento, como válvula de escape, um escudo do qual se serviu o legislador para livrar a administração pública das garras do poder judiciário e, assim, possibilitar a preservação da independência e da autonomia dos poderes. Somente numa segunda etapa, nomeadamente a partir da Constituição de 18-19 do Brumário, setembro de 1799 – acontecimento responsável pela criação do Conselho de Estado Francês –, é que o ato administrativo submeteu-se ao controle exclusivo dos tribunais administrativos, assumindo o papel mais proeminente, qual seja, o de tutelar os direitos dos particulares perante a administração. (Amaral, 2018, pp. 194-195)

No ambiente fiscal, o abrigo oferecido pelo ato reflete-se precipuamente na submissão da administração pública aos contornos legais, de sorte que o particular não poderá ser constrangido senão dentro do espaço autorizado pela lei, além de poder discutir dentro mesmo da esfera administrativa produtora do ato a legitimidade deste. Trata-se de uma tutela disponibilizada pelo sistema jurídico para fins de proteção do cidadão contra os excessos e desvios cometidos no exercício das competências administrativas.

No Brasil, o princípio da legalidade constitui-se no pilar principal da ordem jurídica tributária nacional. Tal princípio fundamenta não apenas a produção de leis tributárias materiais. Sob seu farol, se ilumina também o regramento adequado da aplicação das normas tributárias diante dos casos concretos. A chave, portanto, para abrir as portas da disciplina fiscal pertence ao legislativo, como órgão tradicionalmente encarregado da magna função de ecoar a vontade geral. E esta tradição vem desde a época do Império, ainda sob os auspícios da Coroa Portuguesa. Segundo a Constituição Imperial de 1824 (Art. 36, I), o poder da Câmara dos Deputados englobava até a iniciativa de projeto de lei sobre impostos.

No regime jurídico administrativo, a lei é sempre o ponto de partida, mas nem sempre é o ponto de chegada. Em outras palavras, a aplicação da lei no campo administrativo-tributário não ocorre, em geral de maneira direta. Existe entre a concretização da norma e a previsão legal uma camada a ser rompida. A penetração, no caso, é feita pelo ato administrativo que atua como ponte ligando a vontade administrativa às determinações legais.

A lei, portanto, é uma condição necessária, mas nem sempre suficientemente completa para ser aplicada. No universo fiscal, a abstração da norma é individualizada pela interferência da Administração. Um dos atributos da lei é sua generalidade. Sendo geral, destina-se a alcançar todos. E esse alcance indistinto da regra em face de quem se situa na mesma situação nada mais é do que o resplandecimento do princípio

político-jurídico da igualdade sobre as vestes da legalidade. Não por outra razão propugna a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, no art. 6º, que a “*Lei é a expressão da vontade geral e deve ser a mesma para todos, quer se destine a proteger quer a punir*”.

Para quem emoldura a liquidação/lançamento na categoria de ato, a lei tributária somente cumprirá efetivamente seu papel quando houver a interposição dele. Cumpriria este uma função discriminatória perante a lei. A qualidade desta de abranger uma totalidade de coisas e pessoas reclama um mecanismo de afunilamento pelo qual a norma consiga passar da fase abstrata para a fase individual e concreta. A universalidade situa-se no nível da possibilidade; no entanto, é possível que os fatos descritos na norma nunca ocorram, ou, se surgirem, não alcancem todas as pessoas. Embora em potência a lei tenha capacidade de atingir qualquer cidadão, na prática só serão apanhados por ela os que se colocarem na posição de sofrer a incidência. Quem não se enquadrar dentro do círculo traçado pela norma seguramente não suportará seus efeitos. Neste sentido, seria preciso promover a separação dos casos abrangidos dos não atingidos pela norma. A maneira certa para identificar quem foi abarcado pela norma dependeria da atuação do Estado-administração, que, pelo exercício de suas atribuições, produziria atos inclinados a distinguir as situações avistadas pela norma.

Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex-lege*, demandar-se-ia entre o fato concreto e a hipótese prevista na lei uma etapa intermediária, no caso, a liquidação/lançamento, que, como ato, elucidaria os pontos fulcrais para o adequado encaixe da norma. E tal compreensão não se alteria pelo fato de o contribuinte efetuar atos próprios de liquidação, pois mesmo assim poderia a administração fiscal averiguar oportunamente sua correção, razão pela qual este trabalho feito pelo devedor em prol do fisco jamais pode ser rotulado de liquidação definitiva, porquanto estará sujeito, dentro de um prazo prefixado legalmente, a uma apreciação ou reapreciação dos fatos. (Machado, 2002)

Calha alertar que estamos discorrendo sobre a natureza jurídica da liquidação/lançamento e não sobre se esta possui o caráter constitutivo ou declaratório, pois o fato de dizer que a liquidação/lançamento é um ato não implica afirmar só após a realização desta o tributo possa ser exigido. Na verdade, existem vários tributos que podem ser cobrados independentemente da prática da liquidação/lançamento, normalmente por não exigirem cálculos. A taxa, no Brasil, a coima, em Portugal, são exemplos disso.

Sacha Calmon (2020, p. 849), sob à luz do direito positivo tributário brasileiro, atesta, com firmeza, que o lançamento não toma outra forma senão a de ato. Segundo ele, o Código Tributário Nacional/CTN, ao dizer no art. 142, *caput*, que:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, sugere que o lançamento seria um procedimento, no entanto incorrendo num grave erro de lógica, porque procedimento, como sucessão encadeada de atos, não é capaz de colocar, por si só, um ponto final e tornar individual aquilo que abstratamente estava contido na lei”⁵⁴.

O precitado autor (Coelho, 2020, p. 849) anota duas razões pelas quais o lançamento teria a taxonomia de ato jurídico-administrativo: a) é ato porque encontra fundamento diretamente na norma tributária material, convolvando em situações jurídicas individuais o pressuposto fático agasalhado pela norma; b) é ato porque se constitui mediante a enunciação de vontade de apenas um órgão administrativo, não vulnerando essa assertiva a possibilidade de ocorrer eventualmente revisão ou modificação do lançamento por outros órgãos superiores hierarquicamente. O reducionismo dessa visão coaduna-se com o conceito tradicional de ato administrativo, caracterizado por ser ato estático, *“isolado do processo, da atividade, do contexto político e do contexto de outras ciências (“direito em migalhas”)*”. (Moreira, 2015, p. 290)

Não é diferente a posição de Paulo de Barros Carvalho, para quem o lançamento é:

“ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”. (2019, p. 474)

O fundamento de tal orientação repousa na concepção de que o procedimento não é condição necessária para a existência do lançamento. Este pode surgir independentemente de atos preparatórios, de sorte que, *“quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos”*. (Carvalho, 2019, p. 474)

É possível que a administração pratique um ato sem efeito jurídico? Segundo Paulo de Barros, a resposta é positiva. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando o Poder Público emite uma declaração de vontade na qual carece, para produzir efeitos, de outro ato ulterior. Com essa explicação, busca reafirmar seu ponto de vista de que o lançamento se acomoda na categoria de ato administrativo e, de quebra, descartar a possibilidade de a atividade do particular desenvolvida a propósito de clarear e quantificar a matéria objeto do pagamento fiscal receber tal cobertura jurídica. (Carvalho, 2019, p. 475)

Em continuidade, esclarece Paulo de Barros a razão do lançamento ser ato administrativo simples. A simplicidade não é colocada como sinônimo de singeleza, mas

⁵⁴ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. [Consult. 20 out. 2020].

como consequência da quantidade de órgãos participantes da formação do ato. Para o ato de lançamento, não se exige nenhuma vontade além do órgão fiscal responsável pela arrecadação. É dizer, o executivo, tradicionalmente incumbido de providenciar a arrecadação tributária, não necessita de obter a chancela de órgão de outro poder para definir o lançamento. Sua vontade individual já basta. Importa esclarecer que é considerado ato simples também os que são praticados por órgãos colegiados, uma vez que, nestes, cada manifestação parcial não gera um ato em separado, visto que o ato final corresponderá ao somatório das vontades individuais preponderantes em certa direção. (Carvalho, 2019, pp. 476-484)

Em termos de liberdade de atuação, a Administração possui diminuto grau de independência da administração para decidir sobre a prática ou não do lançamento/liquidação. Ao contrário dos atos discricionários, em que fulgura o juízo de conveniência e de oportunidade, nos atos vinculados, dos quais o lançamento se insere, conforme lição de Paulo de Barros, a lei fixa os limites dos quais o Poder Público não dispõe de opção senão acatá-los na íntegra. (Carvalho, 2019, p. 458)

Prossegue Paulo de Barros, afirmando que o mundo jurídico abstrato não se comunica diretamente com o mundo concreto, a não ser por meio de um veículo capaz de estabelecer um liame entre ambos. O ato administrativo – no caso, o lançamento/liquidação – é o recurso jurídico imaginado para promover essa ponte. Ele corporifica a norma individual e concreta necessária para incidir sobre as condutas intersubjetivas. (Carvalho, 2019, pp. 474-479)

Numa linguagem mais assertiva e sucinta, contudo, esclarecedora, a Ministra do Superior Tribunal de Justiça do Brasil Regina Helena Costa vê mais sentido em tachar o lançamento como espécie de ato administrativo⁵⁵, pois, segundo ela, nem sempre o crédito surge em decorrência de um procedimento. Há casos em que o poder da Administração de tornar o crédito fiscal exigível é exercido de imediato, num único ato, em especial quando os dados relevantes a respeito do montante apurável e da identificação do sujeito passivo já estão de algum modo à disposição da autoridade fiscal. (2018, p. 279)

Interessante a argumentação desenvolvida por Luís Eduardo Schoueri na defesa do lançamento como ato. É uma obviedade dizer que ontologicamente o ato se aparta do procedimento. Mas a pergunta é: em que consiste tal diferença? Para o autor, o procedimento retoma uma ideia de começo, meio e fim, que não está presente na configuração do ato, tendo em vista ocorrer numa data e pronto. Daí haver implicações práticas que transcendem as questões teóricas, porquanto o prazo passa a ter uma relevância imprescindível no aperfeiçoamento do crédito tributário, uma vez que, no procedimento, o lançamento somente assume essa condição após o termo final de uma

⁵⁵ Perfilhando a natureza de ato administrativo do lançamento estão Roberto Caparroz (2019, p. 638) e Anis Kfoury Jr. (2018, p. 215)

operação, mais ou menos longa, de atos sucessivamente encadeados. Antes disso, não se tem um lançamento, mas apenas um expediente aberto pela a administração para fins de alcançá-lo. Já quanto ao ato essas preocupações não têm o mesmo peso, porque não fica apegado a um módulo que concentra em si todas as etapas fundamentais para que algo surja, podendo existir sem intermediação, situando os atos prévios ou preparatórios como algo externo ao seu objeto, não integrantes nem sendo essenciais para sua formação como ato jurídico. Como esse apanhado, o eminente doutrinador fecha o raciocínio, resgatando a importância prática da questão, asseverando que, havendo fixação de prazo para conclusão de um procedimento, sua extrapolação afetará todo o conjunto de atos já praticados, ainda que do total reste apenas um para ser efetuado. No caso do ato, como não percorre um *iter*, inexistente esse liame entre ele e os atos precedentes extrínsecos, razão pela qual a delonga na prática destes não lhe trará consequências, podendo, quando muito, trazer responsabilidades funcionais para o agente descuidado. (2019, pp. 1172-1173)

A dinâmica do lançamento, no Brasil, é um depoimento claro a respeito de como este tema possui parentesco e habita alguns cômodos do recinto político. Em geral, entende-se, na dogmática brasileira, que o ponto culminante do lançamento se dá no instante em que se tem por notificado o sujeito passivo. Mas, vejamos a complexidade. Na hipótese de se afigurar o lançamento como procedimento, não se poderia considerar mais a notificação do devedor como o momento fatal desta figura jurídica, pois assiste ao notificado o direito de discutir ou de rediscutir os fundamentos aplicados pela a administração para perfazer o lançamento, de sorte que a ciência deste teria a mera função de aviso para pagamento do débito tributário. Do lado da Fazenda Pública, porém, o reconhecimento do lançamento numa ou noutra tipologia jurídica pode acarretar ganhos comparáveis aos de uma *externalidade*. Embora o Poder Público não escancare tal objetivo, na prática, ao se considerar o lançamento como procedimento, e levando em conta todo o percurso necessário para se aperfeiçoar, tem-se que indireta e necessariamente o prazo decadencial para providenciar a medida de apuração do montante fiscal seria dilatado, pois, não seria da notificação do sujeito passivo, mas da última decisão do processo que começaria a contagem do prazo, situação que prestigiaria a *inércia e a morosidade* do setor público. (Soares de Melo, 2007, p. 297)

O lançamento, como ato, reporta a algo acontecido no mundo econômico-social. Seria um molde com referenciais no espaço e no tempo, sobressaindo, contudo, uma linguagem que prescreve e alimenta-se de adventos ocorridos no passado. Curioso disso é que a elaboração da norma se dá no presente, mas se projeta para alcançar situações futuras. E, quando estas ocorrem, ironicamente já serão acontecimentos do passado, se cotejado com o momento de incidência da norma. Vê-se que o nexos jurídico tributário, ao ter implicação espaço-temporal, atrai para sua atmosfera, direta ou

indiretamente, questões sócio-políticas que não podem ser subestimadas. Quantas vezes o lançamento intercala-se com realidade diferente da do momento de edição da lei. É possível que o pleno êxito econômico existente no período de promulgação da lei tenha se exaurido no tempo. Como é admissível, num certo momento, o respeito às liberdades e garantias constitucionais sucumbir com a ascensão ao poder de facções ou grupos políticos conduzidos por sentimentos autoritários e contrários à manutenção dos direitos fundamentais do cidadão. São nuances das quais uma sociedade sempre está sujeita e que o direito tributário não pode desconhecê-las. Uma substituição repentina dos princípios democráticos por outros de natureza autoritária seria suficiente para deslocar o ato de lançamento para fora das balizas do consagrado princípio do devido processo legal? Seria legítimo o lançamento sustentado apenas no querer individual do agente público, sem amparo nos postulados normativos? Todo o conhecimento acumulado e desenvolvido pela ciência jurídica tributária desmoronaria junto com o regime democrático deposto?

Na doutrina portuguesa, também se percebe algum debate a respeito da natureza da liquidação.

O conceito de ato tributário permite uma observação sob o enfoque *lato sensu* ou pelo modo *stricto sensu*. No primeiro aspecto, a ênfase recai sobre a presença da Administração tributária na produção do ato. Assim, basta que esta pratique o ato para que ele seja reputado *acto tributário*. No outro sentido, falar em *acto tributário* seria o mesmo que falar em ato de liquidação, assim considerado como ato de quantificação da obrigação tributária, apesar de não se desconhecer que este termo contempla acepções mais alargadas do que a de apenas perfazer cálculo do montante a pagar a título de tributo. É possível também bipartir o conceito do *acto tributário stricto sensu (liquidação)* no aspecto dinâmico, de um lado, e estático, de outro. O dinamismo, no caso, se explica pelo fato de a liquidação completar seu ciclo dentro de um procedimento. Deste trâmite – que não seria reservado exclusivamente para atuação da Administração tributária, podendo contar com a cumplicidade do contribuinte – resultariam informações que levariam à individualização do sujeito passivo e à matéria coletável. Já sob o enfoque estático, a liquidação se confundiria com o ato destinado a quantificar a obrigação tributária. (Ribeiro, 2014, p. 87)

Para Nuno Cerdeira Ribeiro, há grande interesse nesta distinção conceitual, nomeadamente em termos do contencioso tributário, visto existir neste algum tipo de correlação entre a espécie do ato e o expediente processual utilizado para exercer o controle de legalidade (2014, p. 88). Enfim, tudo indica que este autor descreve a natureza jurídica da liquidação como ato.

Na mesma toda, defendendo o enquadramento da liquidação como ato, está Américo Fernando Brás Carlos (2016, p. 76), para quem o conjunto de atividades

consistentes na determinação da “*matéria coletável, a aplicação da taxa do imposto, as restantes operações destinadas ao apuramento da dívida do imposto e a respectiva notificação ao contribuinte*” designa-se ato tributário. Acrescenta que nesse campo não existe um direito propriamente dito da Administração tributária de proceder à liquidação, mas sim um *poder-dever* ou *poder funcional* que lhe retira qualquer possibilidade de retração. É deveras relevante essa observação, uma vez que, com bem salienta o autor, direito pode ser renunciado, ao contrário do poder-dever, que repele esta opção. (2016, p. 76)

Lendo a obra de Soares Matínez, tem-se a impressão de que a topologia da liquidação é de “*acto administrativo definitivo pelo qual se fixa o quantitativo do imposto*”. Ronda uma dúvida acerca do posicionamento deste autor a respeito da categorização da liquidação em virtude de, em outra passagem do seu livro, na parte que disserta sobre as normas de lançamento e de liquidação, aduzir que geneticamente lançamento e liquidação portam os mesmos gens, mas que a tradição jurídica de Portugal optou por separar os dois, reservando para aquele a exteriorização de “*actos e operações pelos quais os serviços fazendários, ou os contribuintes, nos casos de auto-lançamento, determinam, em concreto, os elementos da obrigação do imposto*” – atividade, segundo o qual, estaria disciplinada por normas definidoras do **processo** – sobrando a este, por sua vez, o encargo de pôr em marcha as operações de “*aplicação da taxa de imposto à matéria colectável, para determinação da colecta, do quantitativo da prestação tributária*”. (1993, p. 127)

Na sequência do estudo acerca da natureza jurídica da liquidação/lançamento, cumpre mencionar personagens do direito que alinham a matéria aos confins do procedimento.

Um deles é o jurista brasileiro Paulo Caliendo, que perfilha a linha dos que sustentam que o “*lançamento tributário possui a natureza de procedimento administrativo vinculado e obrigatório*”. Explica que o ato final de lançamento é mera consequência de um procedimento e que este desempenha uma importante função de controle na formação do crédito tributário, pois a lei, ao predeterminar os passos internos da Administração, concede ao interessado uma poderosa ferramenta de acompanhamento e de verificação da exatidão desse andamento. Com essa definição, o autor já adianta posição quanto ao carácter constitutivo do lançamento, que será mais adiante tratado. (2019, p. 609)⁵⁶

⁵⁶ Concordando com natureza procedimental do lançamento, Kyoshi Harada (2020, p. 718) assinala que “*o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível*”.

Sem antes tecer comentários pertinentes sobre o lançamento, destacando cuidar-se de instituto jurídico visto apenas dentro dos muros do direito tributário⁵⁷, Ruy Barbosa Nogueira (1995, pp. 222–223) não titubeia quanto ao seu caráter procedimental, vislumbrando-o como método colocado à disposição do Fisco para apuração dos elementos essenciais da obrigação tributária. Louvando-se nas lições de Emilio Betti, admite que o procedimento é como uma bússola por meio da qual a lei estipula o norte para onde todos os atos dispostos numa sequência lógica, pela mesma fonte normativa, devem ocorrer. A existência de um mapa indicativo com todas as fases necessárias para a produção do ato final, salienta o autor, oferece uma garantia presumida de que a atuação dos órgãos administrativos ocorreu afinada com o roteiro traçado pela ordem jurídica. Essa legalidade pressuposta facilita por demais a vida da administração, que se vê desobrigada de demonstrar, quando contestada, a correção de sua conduta, porquanto o ônus probatório inverte-se contra quem promover a alegação.

Sobre a garantia decorrente do procedimento, defende-se que nele não ocorre bem a incidência ou concretização da norma. Esta seria produzida no plano do *psiquê* do indivíduo. O lançamento, formalizado pela via do procedimento, não passaria de uma institucionalização da incidência, que, em termos lógicos, ocorreria mediante uma operação mental anterior da qual surgiria, aí sim, a incidência e, por consequência, a norma jurídica tributária, cujo imperativo resultante, conhecido pelo sujeito passivo, em virtude de ser o próprio produtor do postulado normativo, consistiria na ordem de pagar o tributo ao Estado credor. Assim, ao efetuar a liquidação/lançamento, o ente fiscal documentaria a situação com vistas, não a tornar a norma aplicável, mas assegurar ao contribuinte que a realidade normativa já existente será respeitada tal e qual prevista no preceito legal. Dessa maneira, havendo qualquer desvio funcional ou irregularidade na condução dos trabalhos, o devedor poderia se insurgir dentro do espaço administrativo – o procedimento – destinado ao conhecimento e à composição dos conflitos tributários.

Havendo evidente atração entre a relação tributária e a de direito público, uma sendo continente do conteúdo da outra, nada mais natural o registro dos atos e procedimentos praticados pela entidade estatal, incluindo nisso o lançamento/liquidação, posto que a vista dos pátios da Administração deve sempre ficar ao alcance do olhar do cidadão, por ser ele o destinatário do princípio da publicidade e para quem a documentação representa um valioso elemento de informação, que, além de prova, oferece acesso à fundamentação aplicada na decisão.

Perante o direito fiscal português, existem autores que se inclinam a favor da caracterização da liquidação como procedimento. Discorrendo de maneira genérica, Rui

⁵⁷ Pela técnica jurídica, o lançamento, por ter este caráter reduzido aos flancos do direito tributário, não pode assumir os contornos de uma categoria jurídica, assim entendida como formulações genérica, in abstracto, com suas conotações essenciais, ainda não comprometidas com nenhum dos dois ramos em que se divide a ciência jurídica. Portanto, trata-se das figuras, in genere, comuns ao direito público e ao privado. (Júnior, 1966, p. 214) Como se vê, ficando retido na província do direito tributário, distancia-se o lançamento do alcance da definição ora apresentada.

Duarte de Moraes (2016, p. 195) dá sinais de que a quantificação da coleta, como objetivo central da liquidação, perfaz-se mediante a técnica procedimental. Não se envolve com os detalhes, nem tece argumentos favoráveis ou contra a natureza da liquidação. Mas, ao reafirmar que esta se põe como “*a razão de ser do fenômeno fiscal,*” reforça o argumento – desenvolvido desde as páginas iniciais de sua obra doutrinária, amplamente calcado na dicção na Lei Geral Tributária, de que esta questão somente chega a bom termo quando efetuado dentro dos marcos procedimentais.

Outra autora portuguesa que não faz distinção entre a taxonomia da liquidação e parece preferir acompanhar *ipsis litteris* o texto do Código de Procedimento e de Processo Tributário/CPPT é Glória Teixeira, professora da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Apesar de aludir que o CPPT arrola a liquidação como procedimento tributário, não perde a oportunidade de criticar a existência, no território português, de uma certa cultura litigiosa de tentar livrar-se do pagamento do imposto de maneira indireta, não atacando a causa em si, mas o procedimento que serviu de apoio para o aperfeiçoamento do tributo. Uma discussão que consome tempo e muitos recursos, além de ser naturalmente deformada, visto buscar resposta quanto à adequada aplicação da lei material, convergindo os feitos praticamente na arguição de supostas brechas existentes nos procedimentos fiscais instaurados. (2016, pp. 355-366)

Embora assumam uma postura crítica e disparem fortemente contra o anacronismo dos conceitos de lançamento e de liquidação na doutrina e jurisprudência portuguesa, Ana Paula Dourado acusa em suas palavras uma certa filiação à corrente dos procedimentalistas. Segundo expressa, o lançamento e liquidação, apesar de obsoletos, ainda cumprem função *procedimental* de, respectivamente, determinar a matéria coletável e de delimitar o aspecto quantitativo da obrigação. Vale consignar que o motivo que alega como razão da obsolescência tem a ver com a tendência de redistribuição de parte das funções liquidatórias, antes a cargo da Administração, para serem cuidadas pelo sujeito passivo. (2016, p. 139)

Constata-se, sem nenhuma conotação negativa nisso, que, a rigor, os autores portugueses não se ocupam muito dessas sutilezas relacionadas à distinção jurídica da liquidação/lançamento entre ato, processo, procedimento etc. Adota-se, ao que parece, um critério de praticidade no qual vale aquilo que predispõe a legislação. Estes entabulamentos indicando a posição de cada autor não se vê comumente nas obras jurídicas especializadas no assunto. Mas para os fins deste trabalho há total interesse em apresentar este comparativo, porquanto tal passo vai ao encontro dos objetivos desta pesquisa, qual seja, o de traçar também um paralelo a respeito do tema proposto sob a ótica das ordens jurídicas de Portugal e do Brasil.

Já falamos dos autores que associam a liquidação/lançamento ao processo, ao ato administrativo, ao procedimento, chegou a hora de apresentar a opinião daqueles

que adotam um critério misto, isto é, que a natureza jurídica desta figura jurídica congrega caracteres tanto de ato quanto de procedimento.

Nesta fila, estão alinhados, por exemplo, no Brasil, Eurico Marcos Diniz de Santi. Expressa haver uma certa dificuldade de separar em lados distintos ato e procedimento. A força do argumento a favor da junção estaria em que o direito não emprega uma linguagem físico-matemática. Por esse motivo, seus enunciados, em muitas ocasiões, são carregados de indeterminação e de vaguidão. Para não cair nesta cilada, deve o cientista agir de maneira comedida, guardando uma *postura cognoscitiva*, que, em suma, seja conformada ao vocabulário usado pelo direito positivo. Portando, a dicotomia doutrinária cessa quando se toma o lançamento como sinônimo de ato ou procedimento. Em termos mais precisos, resolve-se o impasse “*colocando esta dualidade em planos distintos: o procedimento, no plano fático; o ato-norma, no plano normativo*”. (1999, p. 150)

Com o mesmo entendimento de que lançamento não é ato nem procedimento, mas a soma dos dois, se posiciona Estevão Horvath. Considera que a batalha dos juristas em torno deste ponto específico é vazia e que tudo se resume a um mero problema terminológico. Reconhece que do ponto de vista científico representa uma impropriedade tratar como iguais coisas diferentes, mas que esta medição de força não leva a lugar algum e quando muito apenas complica a atividade da Administração. Logo, para ele, pode-se “*chamar de lançamento tanto ao procedimento tendente a apurar o crédito tributário quanto ao ato final que o fará*”. (1997, p. 33)

Abrangendo da mesma maneira a ideia mista do lançamento, aduz Hugo de Brito Machado que será considerado ato caso a Administração fiscal seja impelida a apurar, por seus meios, os elementos do tributo, quer porque a lei assim previu, quer por motivos de improvidência do devedor, que não efetua o levantamento das informações e a liquidação do débito, quer ainda quando labora em erro, apresentando dados e valores incorretos. Diante dessas situações, todo o trabalho para coletar a matéria tributável fica a cargo da entidade competente para tanto, cuja manifestação final tomará a forma de um ato, normalmente mediante a lavratura de um auto de infração. Continuará sendo ato, segundo o autor, se houver resignação por parte do devedor. Quedando-se inerte e conformando-se com a conclusão administrativa, o lançamento assumirá permanentemente a natureza de ato. Muda a categoria para procedimento, na visão do autor, se, porventura, o sujeito passivo manifestar inconformismo e recorrer formalmente da decisão, pois, nesta hipótese, haverá necessidade de instaurar um procedimento para que a verdade jurídica seja reafirmada, ou não. (2002, pp. 63-65)

Neste particular, a doutrina portuguesa não chega a avançar. Há os que, de um lado, são adeptos da tese da liquidação/lançamento como ato, e há aqueles que, de outro, encampam a faceta procedimentalista e pronto. Não há uma terceira via

mesclando as duas coisas num mesmo conceito, pelo menos foi o que se verificou nas obras consultadas.

De nossa parte, partilhamos da opinião sustentada pela corrente doutrinária majoritária de que o lançamento se põe do lado externo da incidência normativa, uma vez que este fenômeno ocorre no instante de concretização da situação proclamada na lei como causa necessária e suficiente para o nascimento da obrigação. Partindo desse princípio, temos que se busca inicialmente, pelo lançamento, recolher as informações até então dispersadas e desconhecidas da Administração. Mas não consiste a aquisição dos dados relacionados ao tributo a finalidade primordial do lançamento. Não são tais referências informativas o objeto da chancela estatal. A oficialidade não recai sobre os dados em si, mas na certificação, que é feita baseada neles, de que houve correspondência entre os elementos do plano fático e os do plano legal. É essa certeza o mote da exteriorização da entidade responsável pela atividade. O ato administrativo, neste cenário, apresenta-se como veículo adequado para cumprir essa função, tendo em conta ser o meio preferencial, no Estado de Direito, pelo qual a lei desce de sua posição a fim de tornar-se aplicável em nível social. É momento jurídico no qual a vontade legal deixa o universo do abstracionismo e ingressa na ação concreta da vontade administrativa, sendo aquela pressuposto desta, mas juntas em prol de uma mesma finalidade.

Portanto, o lançamento, como ato administrativo, apenas dá vazão aos efeitos reprimidos dentro da órbita legal.

Não se pode desprezar a importância do procedimento na salvaguarda do contraditório e da ampla defesa nos casos em que houver inconformismo do contribuinte. Mas, em termos de formação da obrigação, essa relevância é secundária, pois o vínculo obrigacional pode existir independentemente de haver instaurado um expediente procedimental, como no “autolancamento”.

Ao enquadramento do lançamento/liquidação como ato, segue-se a consideração de que esta figura jurídica não se alimenta apenas das referências circumspectas ao direito, pois personifica também traços de ordem político-filosófica, entre outras.

O princípio da legalidade impera absoluto nos domínios da tributabilidade. A lei é uma perna que carece da companhia da outra, no caso o lançamento, para cumprir seu desiderato. Além disso, no cerne de qualquer norma acha-se hospedado, em grande escala, aspectos puramente técnico-jurídicos, como também se vê sinais deixados por outras instâncias. É dizer, a lei não chega a tal estágio servindo-se unicamente de matéria-prima concebida como jurídica. Sua construção pressupõe o contributo de várias áreas e de diversos componentes, cuja reunião em prol de um objetivo preestabelecido implica na constituição de uma unidade normativa repleta de detalhes. Os subsídios sociais, políticos, filosóficos e demais, penetram e se somam na edificação

do arcabouço normativo. O lançamento/ liquidação, como reflexo da lei, espelha, ou ao menos deve espelhar, essa particularidade. Se o ato é uma espécie de porta-voz da vontade concreta da Administração, com esteio na lei, revela-se pertinente imaginar que entre ambos existe um canal de comunicação aberto por via do qual são retransmitidas as características formais e materiais desta para aquele.

Comumente se afirma que o aplicador do direito caminha como um vagão por cima dos trilhos, cujo sentido é predefinido e do qual não há jeito de se desvencilhar. Deveras, há um fundo de verdade nessa afirmação. Contudo, os juristas tendem a se preocupar somente com a direção, deixando de lado os fatores que determinam que apontam o rumo dessa rota.

Esses fatores contaminam a norma jurídica que ampara a prática do ato de lançamento. Conhecê-los importa não apenas para fins do processo legislativo, como igualmente para as atividades de natureza administrativa.

Na seara fiscal, que se ergue sob uma colunata de princípios, todos imprescindíveis para lhe imprimir validade e eficácia, esta percepção se revela ainda muito mais loquaz, haja vista que estes, ao contrário da lei, possuem carga normativa de maior densidade, tendo preceito mais aberto e poroso aos influxos advindos da riqueza dos fatores e eventos que rondam os fatos sujeitos à incidência normativa.

O mesmo acontece no caso do princípio do contraditório, o qual é apreciável em praticamente todos os ramos do direito, inclusive na esfera tributária, e que não se satisfaz com o simples formalismo marcado pela oportunização ao interessado de um momento específico na marcha processual para apresentação de suas queixas e contrariedades quanto aos fatos sobre os quais estão sob exame da Administração. Entende-se, hoje, que seu conteúdo ganhou musculatura para, entre outras coisas, exigir que na decisão seja, efetivamente, levada em conta as razões externadas pelo alegante, transformando em algo substancial ao que sempre fora tratado como mera formalidade. Malgrado este seja o ideal a ser perseguido, na prática essa bilateralidade costuma ser ignorada, nem admitida entre o conjunto de direitos do contribuinte. Conserva-se um apego ao literalismo legal, posicionando-se a Administração, em caso de dúvida, em favor da sociedade, demonstrando que a participação do contribuinte apenas ocasiona para aquela “*o dever de atender, ou de pelo menos não ignorar, os elementos trazidos*” pelo cidadão “*na descoberta da verdade material, sem que isso signifique a criação de qualquer direito, ou sequer expectativa, a esfera jurídica do contribuinte em relação ao sentido da decisão da Administração*”. (Ribeiro, 2014, p. 80)

As regras jurídicas tributárias internamente são, pelo aspecto lógico, passíveis de serem observadas separadamente, a teor dos índices que adota no preceito primário. Num esquema, pode-se considerar que a hipótese de incidência tributária representa um vertedouro no qual são jorrados, pelo legislador, os signos econômicos (fatos

econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos) deduzidos da política fiscal, que seleciona os alvos, isto é, discrimina as espécies econômicas de renda e de capital que serão captadas como indicadores sujeitos à incidência tributária.

A atividade normatizadora tributária indubitavelmente é jurídica e política concomitante, ressaltando a presença desta pela simples capacidade desfrutada pelo legislador de escolher entre um leque de opções. A questão que vingou no passado dizia respeito sobre se o melhor caminho de identificação dos sinais de riqueza seria o traçado pelo método direto, ou se seria o indireto. Malgrado não ser este o desejo, viu-se o legislador premido, diante da escassez de informações dos fatos, da necessidade de adotar o modelo direito de tributação, pelo qual a administração ficava à mercê do contribuinte, aguardando seu gesto colaborativo, materializado pela apresentação dos dados econômicos. (Becker, 1998, pp. 503-504)

Diz-se do método indireto de tributação, baseado na eleição de certos fatos como vestígio de manifestação de riqueza, um substituto científico do modelo indireto, posto constituir-se como fonte racional e segura para o exercício da tributação, já que figuradamente a parte aparente da riqueza é como um *iceberg* (geleira), que esconde submerso a maior porção da massa de gelo, deixando à mostra apenas sua ponta. É essa ponta que o legislador arrola como substrato para reconhecer a capacidade contributiva do indivíduo. (Becker, 1998, p. 505)

Propõe-se revisitar, e mais, fazer uma combinação desses conceitos, não para ressuscitar o método direto de tributação, que, ao que parece, adormece no passado diante das novas tecnologias de informação, mas para trazer para o mundo da administração essa visão de que a cidadania, a dignidade da pessoa humana, o pluralismo político e social, bem como a função social da propriedade, devem ser sopesados também durante a atividade administrativa de lançamento/liquidação.

Este ponto de vista se coaduna, em larga medida, com a orientação externada por quem categoriza o lançamento como ato-norma administrativo. Eurico Marcos Diniz de Santi, citando Souto Maior Borges, joga luz sobre a ambiguidade do termo ato administrativo, entendendo que sobre o qual destacam-se duas acepções: a) o ato como fonte normativa, produtora de uma *“norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico”*; e b) o ato conclusivo, como *“consequência imputada pelo ordenamento à”* liquidação/lançamento. Dessa feita, sintetiza, o lançamento consiste no *“ato-norma administrativo que apresenta estrutura jurídica hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota”* (1999, pp. 156-157). Faltou destacar que essa normatividade complementar do lançamento deve vir acompanhada

de critérios de aferição hauridos dos princípios fundamentais constitucionais e dos valores sócio-políticos emanados da personalidade humana.

Raciocínio semelhante tem Nuno Cerdeira Ribeiro (2014, p. 83), que, falando genericamente, ou seja, não individualizado ao tema da liquidação, concorda possuir o ato administrativo tributário uma função instrumental de aplicação normativa. Acrescenta, contudo, que essa atribuição do ato não apaga seu outro lado de servir como peça relevante na estruturação do ordenamento jurídico, mesmo porque “*depois de o ato ser praticado, a ordem jurídica não volta ser a mesma*”.

3.2.1.1.4. Sobre a celeuma da liquidação/lançamento ser constitutiva ou declaratória

Este é um daqueles pontos cuja certeza paradoxalmente pesa sobre a incerteza e a dissonância dos autores a respeito da questão, uns pendendo para o lado da tese declarativista, outros inclinando-se para a banda da teoria construtivista.

O enfoque considerado quando do estudo deste tópico recai sobre o plano da eficácia do lançamento, quer dizer, “*sobre a aptidão para produzir efeitos jurídicos*”. (Horvarth, 1997, p. 53)

Quem tão bem discorreu sobre este assunto foi Alberto Pinheiro Xavier, evidenciando existir na Europa, até os anos 40, um clima jurídico morno, levando a crer que a teoria constitutivista havia sido superada pela sua rival, a de cunho declarativista, em virtude de o direito alemão ter positivado esta, e não a primeira, em seu portfólio normativo. (Xavier, 1972, pp. 421-423)

Retomando ensinamentos de autores italianos, como Allorio e Berliri, aduz Xavier que o caráter constitutivo do lançamento repousa sobre dois fundamentos especiais, correspondentes, o primeiro, a uma suposta paralisação dos direitos creditórios do fisco, perdurável até enquanto aquele não for implementado e com reflexo sobre a parte substancial do direito, e, o segundo, a uma causa de ordem processual, atinente à estrutura do processo, quando deflagrado para aludir ao objeto da norma tributária material. (Xavier, 1972, pp. 425-430)

A trava operada pelo lançamento, impedindo que surja a exigibilidade da obrigação enquanto não aperfeiçoado, tem apoio, não em razões ontológicas, mas sobretudo em questões de ordem prática de interesse estatal. A real finalidade seria evitar que o contribuinte, sem prévio conhecimento do fisco, se livrasse do débito e com isso aleijasse, sem uma estimativa, o caixa do Estado.

Mas conferir efeito constitutivo ao lançamento apenas por razões de comodismo não explica juridicamente o problema, uma vez que isso não passa de argumento lateral de pouca profundidade perante a ciência jurídica, que deve prevalecer.

A constitutividade não se estriba especificamente na ideia de exigibilidade. Faz mais sentido relacionar esta às hipóteses de obrigação a prazo, cuja eficácia depende

aí sim da verificação do prazo para produzir os devidos efeitos. A obrigação fiscal não é parcelada, nem diferida; ela simplesmente inexistente como tal, antes do lançamento, por lhe faltar dados estruturais de formação de um vínculo obrigacional, como o *quantum debeat* e o *an debeat*, que somente após aquele se torna possível determinar. Portanto, nas pegadas de Allorio, citado por Xavier, só há falar em obrigação quando esta puder ser garantida pelo patrimônio do devedor e o credor puder sujeitá-lo ao respectivo cumprimento. É essa a correta explicação do efeito constitutivo imprimida à obrigação, que ganha força pela intervenção estatal com o exercício da atividade de lançamento. (1972, pp. 426 e 428)

Vale destacar que Xavier tece críticas a esta fundamentação externada por Allorio, por considerar que existe equívoco nas premissas deste, como, por exemplo, confundir constituição com exercício do direito. Sabe-se que direitos existem sem que seus titulares muitas vezes o conheçam, dos quais são exemplos créditos herdados por quem desconheça o passamento do *de cuius*. E outros cujo exercício a lei só faculta em situações de incumprimento da prestação principal, como sucede com a hipoteca, que, sendo acessória, só incide caso a obrigação principal não seja satisfeita. Rechaça também a negação de Allorio quanto à obrigação tributária não ser a prazo, pois a isso a lei fiscal desmente quando concede, em alguns casos, um prazo para pagamento adiante do momento de efetuação do lançamento. (1972, p. 432)

Ainda nas lições de Xavier, cumpre mencionar sua percepção de modificabilidade do conteúdo dos direitos perante as circunstâncias da vida, sendo a lei ocasionalmente o evento causador principal dessas modificações, que, em sendo alterada, altera na mesma proporção os efeitos dos direitos. (1972, pp. 432-433)

A identidade entre o ato de lançamento e o conteúdo sobre o qual tem por objeto avulta como a marca distintiva das teorias de índole declarativista. Quer dizer, a natureza deste determina, como inferência lógica, o comportamento do lançamento.

O critério de que se valem muitos autores para sustentar a eficácia declaratória do lançamento é o legal, ou seja, é assim por imposição da lei, a qual data o nascimento do crédito fiscal no mesmo momento em que o suporte fático descrito na norma se materializa no tempo e no espaço.

Recorrendo-nos outra vez às preciosas lições do Mestre Xavier, averbamos existir, no mínimo, cinco argumentos ou linhas de fundamentação que tentam ou almejam explicar a coerência interna da teoria declarativista. São elas:

“as ideias de concretização ou especificação; as que o assimilam ao conceito de lançamento; as que o caracterizam pelo recurso à noção de certeza jurídica; as que vêem a sua essência em o lançamento representar uma *conditio iuris* dos direitos que se integram na relação jurídica de imposto; e as que o procuram definir, recorrendo ao conceito, corrente no Direito Administrativo, de acto definitivo e executório”. (1972, pp. 486-487)

Concretização por que o lançamento teria o destaque consistente na materialização de um vínculo cuja vida subsiste apenas no campo abstrato. O ato de quantificação e de qualificação da matéria tributável seria uma etapa *a posteriori* do advento da obrigação tributária, dedicado a encorpá-la mediante a adição de elementos inconfundíveis, porém necessários para dotá-la de condições de ser reclamada. E *especificação* por suprir o lançamento a carência de elementos que uma obrigação apresenta logo após vir à luz no mundo jurídico. Essa generalização seria, assim, contornada pela especificação efetuada pelo lançamento. (Xavier, 1972, pp. 489-490)

Parte-se também da ideia de *liquidação*, como algo separado do lançamento, como suporte da tese declarativista do lançamento. O norte aqui é enxergar neste a estreita função de levantar os dados suficientes para tornar a obrigação líquida e certa. Os preceptores desta faceta, os italianos em sua maioria, alegam que atribuíram equivocadamente à expressão *accertamento* significado condizente ao conceito de lançamento e que isso configuraria um erro crasso, pois fenece àquela a possibilidade de estabelecer um regime fiscal capaz de criar, de maneira fictícia, por um fato legal substitutivo das ações e omissões acontecidas na realidade. Portanto, a declaração de certeza do direito ou do fato não se coloca entre as atribuições definidas para o lançamento, visto que, para essa vertente, lhe cabe apenas e tão somente a incumbência de fixar o valor da base imponible. (Xavier, 1972, p. 494)

Quanto a esse último aspecto Xavier combate, alertando sobre a impropriedade do reducionismo que tal invoca. O lançamento, diz, não se confina à função acanhada de meio de comprovação dos elementos quantitativos da obrigação fiscal. Seu horizonte alcança outros confins, sendo o mais conhecido o de acudir a Administração Fiscal na tarefa de aplicação da lei do imposto ao caso concreto. (1972, p. 498)

A corrente da certeza jurídica, terceira entre as cinco filiadas à tese da eficácia declaratória do lançamento, também tem raiz na península itálica, pelas mãos de A. D. Giannini. Sua reflexão chega muito próximo da derradeira vertente atrás exposta, afirmando que o lançamento “*tem necessariamente por efeito tornar a dívida de imposto certa e líquida*”. No entanto, com ela não se confunde ante um corte que promove no conceito de *certeza*, subdividindo-o em sentido amplo e sentido estrito, retendo para este o papel de certificação da existência da obrigação, deixando para o conceito de *liquidação* o feito de declarar a certeza quanto ao seu quantitativo. Similarmente Xavier desfia sua lista de críticas a essa concepção, que, no seu modo de entender, despreza a relevância jurídica existente antes do lançamento, porquanto, malgrado este portar a solução basilar para o fato tributável produzir os efeitos jurídicos, não se pode imaginar que dantes dele houvesse um nada jurídico, sendo que, na verdade, já mesmo antes do lançamento se tem a constituição da obrigação tributária. (1972, pp. 502-503)

Tem-se como a ala mais popular entre as que agasalham a eficácia declaratória do lançamento a que reconhece neste uma espécie de condição de exigibilidade da obrigação fiscal. Nesta hipótese, a certeza e a liquidez não surgiriam como efeito imediato e típico do lançamento, mas como seu pressuposto, erigindo a exigibilidade como estrela principal, não estando no mesmo palco nem disputando o mesmo holofote com aquelas. Curiosamente, a propósito da exigibilidade, os constitutivistas também a invoca como razão para patrocinar o discurso que abraçam. Mas aqui a inovação difere da linha que sustentam. O efeito constitutivo sucederia pela magnetização operada pelo lançamento, que seria uma espécie de invólucro por dentro do qual a obrigação, antes inexigível, se transmudaria, requalificando-se neste processo para integrar a categoria de crédito exigível. Quando se fala em exigibilidade como eficácia declaratória, considera-se que o ato anterior objeto do lançamento será tratado com individualidade, e não como anexo a ser encerrado no interior deste como parte integrante de sua estrutura, ficando preservada o conteúdo da situação preexistente. Para além disso, certeza e liquidez podem afetar o pagamento em si, mas não o direito de exigir a prestação, que independe desses dois caracteres para, por exemplo, ser objeto de uma ação processual. Contudo, o ponto nodal que, para Xavier, minimiza a importância desta corrente assenta-se na percepção de que a exigibilidade resulta sobremaneira do prazo de vencimento da dívida. É apenas este acontecimento factual que deflagra a condição de exigibilidade da obrigação. (1972, p. 509)

Pela teoria do ato definitivo e executório, ainda a respeito da eficácia declaratória do lançamento/liquidação, é que se explica a natureza deste. O revestimento do lançamento pelo ato administrativo reforça a imperatividade contida nele, além de dotá-lo do caráter de definitividade. Critica-se este ponto de vista em razão de reafirmar o óbvio e também por que pode denotar uma certa impertinência administrativa em considerar sua decisão avessa à recorribilidade.

A leitura de Alberto Xavier sobre a questão é no sentido de que o tributo, ao nascer, mediante a consumação da situação proclamada pela norma fiscal, traz consigo todos os traços e elementos configuradores de uma obrigação jurídica, sendo, por essa razão, perfeita desde a origem. Mas ressalta que o conjunto de poderes e deveres preexistentes na relação jurídica tributária dependem, nos casos em que a lei estabelece, de uma atividade intermediadora da administração pública, com vistas a servir como gatilho para desbloquear os efeitos latentes. Esta intervenção estatal se manifesta pelo ato de lançamento, a que diz ser um novo fato, porém autônomo e despregado do fato gerador da obrigação tributária. Arremata, posicionando-se ao lado da tese declarativista, contudo invocando outro fundamento para apoiar suas considerações. Declara que há furos irremediáveis nas propostas, acima aventadas, de explicação da teoria declarativista e que a dinâmica da obrigação de imposto somente

pode ser compreendida e traduzida quando se pressupõe que o “lançamento é o título jurídico da obrigação de imposto”. Desenvolve um arguto raciocínio para explicar o porquê de o lançamento ser declaratório. Na esteira da ideia de título jurídico – como ato ou documento que avoca a subsistência de um direito ou uma situação jurídica qualquer – concebe-o com eixo sob o qual opera o lançamento, além de buscar no fenômeno da *abstração*, largamente explorado em outras sendas do direito, a matriz conceitual para concluir o pensamento. (Xavier, 1972, pp. 517-538)

Ora, o lançamento, como ato de revestimento da situação jurídica subjacente, é-lhe independente, tendo vida própria, apesar de lhe fazer alusão. Em resumo, tal como o fio de cobre que conduz a eletricidade sem com ela se confundir, assim sucede com o lançamento, que se reporta ao fato gerador, mas dele se destaca como situação nova e singular.

É o título abstrato, produzido pelo lançamento, a causa objetiva o motivo essencial que explica a produção de efeitos substanciais e processuais, ainda que injustos. É igualmente a razão de ordem objetiva que confere fundamento político ao lançamento como título jurídico abstrato e preclusivo, pois, malgrado predomine a certeza na parte central da obrigação, tal não ocorre na periferia, onde gravitam situações imprecisas que o legislador busca dissipar. Não se trata de escoimar a dúvida psicológica do contribuinte a respeito do dever de adimplir a prestação. Cuida-se, com efeito, da incerteza objetiva, que resulta da simples possibilidade de haver contestação “quanto à existência e conteúdo da obrigação de imposto”. (Xavier, 1972, pp. 535-544)

Na avaliação de Soares Martínez (1993, p. 314), a legislação portuguesa desmente o ponto de vista acima retratado de que a natureza do lançamento/liquidação consubstanciaria-se num título abstrato e de eficácia preclusiva, porque basta um provimento administrativo invalidando a liquidação para ressurgir com todo vigor o vínculo jurídico de base, demonstrando não haver um paralelo direto entre as duas realidades, na acepção de que o perecimento da primeira não acarreta para a obrigação o mesmo destino. O preclaro autor filia-se à corrente declarativista na crença de que é elementar falar-se em liquidação sobre algo já existente, porquanto, em suas palavras, “só se liquida, só se determina pela liquidação, uma prestação já preexistente num vínculo jurídico”. (1993, p. 183)

A relação da tese declarativista com a liquidação/lançamento também é admitida por José Casalta Nabais (2010, p. 325), que numa linguagem sumária endossa esta linha de pensamento, acrescentando, no entanto, existir uma espécie de “*verificação constitutiva da existência da obrigação de imposto, que a faria pertencer à categoria dos actos administrativos declarativos com efeitos constitutivos*”.

Para o outro lado do Atlântico, pode-se afirmar que as justificativas supramencionadas, expostas pelo eminente professor português Alberto Xavier, são

consideradas quase que na íntegra pela doutrina brasileira, quer para enquadrar o lançamento como força constitutiva da obrigação tributária, quer para reputá-lo como produtor de efeitos meramente declaratórios. Por todos, cite-se Estevão Horvarth, que, ao detalhar as correntes sobre as quais estão alicerçadas a teoria constitutivista e da teoria declarativista, faz explícita menção aos delineamentos do Mestre Xavier. (1997, pp. 54-55)

É extreme de dúvida que, independentemente da base teórica adotada, os dois lados, isto é, constitutivistas e declarativistas, se põem, ainda hoje no Brasil, em posição de antagonismo. Do lado daquele, estão basicamente os agentes do fisco, que se apegam a uma interpretação gramatical do texto do Código Tributário Nacional, o qual se utiliza do verbo constituir para se referir ao lançamento como data de nascimento do crédito fiscal. Soma-se também o fato de ser mais vantajoso, em termos operacionais, a concepção constitutiva do lançamento, em virtude de deslocar o marco inicial de contagem do prazo de decadência para um momento posterior ao do surgimento da obrigação tributária. Na banda oposta, dos declarativistas, situa-se, majoritariamente, a doutrina, ao entendimento de que o lançamento apenas confere liquidez e exigibilidade à obrigação preconstituída. (Coêlho, 2020, p. 659)

CONCLUSÃO

A tecnicidade do direito seduz, mas não se livra do material sócio-político que nele se encontra implícito.

O fato tributário visto apenas com as lentes do direito transmite uma imagem cômoda, porém capenga da realidade.

O que muitas vezes se tenta ignorar é o substrato existente por debaixo da norma, em cuja camada o intérprete se recusa a chegar.

Pode-se, sem exagero, sustentar que o direito assemelha-se a uma pele que recobre o corpo político, dando-lhe forma e ajustando-se, pela elasticidade que possui, aos frequentes remodelamentos que suporta. Falando sobre o constitucionalismo contratual e sobre a Teoria do Estado, sentencia Paulo Ferreira da Cunha (2014, p. 14) que o “*Estado não é um ente jurídico só: é jurídico, sim, mas antes de tudo é político*”. E a desmisticização e a supressão de ilusões, aduz o citado autor, requer a percepção de que “*por detrás e por dentro da espartana e angelástica figura de uma solene fachada (...), por detrás e por dentro de uma viseira jurídica sólida, segura e imperturbável, há o latejar sempre imoderado, contraditório, mutável e perturbador da política*”.

Os assuntos tributários integram a lista geral das preocupações políticas. Os fins sociais e os meios de atingi-los ocupam o centro do discurso político, sendo, pelo critério material, objeto de qualquer plataforma política. A sociedade, mesmo que não seja convidada a participar diretamente, não tem como ficar de fora deste processo, por se colocar como ponto de partida e de destino das funções públicas, além de condensar os problemas e as necessidades que, no fundo, orientam as ações do Poder Público.

As atividades estatais demandam recursos financeiros, cuja captação e o modo de obtê-los estão imbuídos no jogo político. Na forma, portanto, reside a diferença na condução dos negócios públicos.

Malgrado o Estado aspire lograr a longevidade, disso não se extrai possuir como traço indissociável o caráter da invariabilidade, porque seria uma tolice desdenhar do impulso dimanado das transformações sociais, que lhe impõe tarefas no afã de estabelecer um efetivo equilíbrio social. O apetite tributário guarda uma relação significativa com o tamanho da tutela e da intervenção estatal. O dimensionamento do setor público resulta sobejamente da maneira como a estrutura política do Estado é organizada.

Por todas as épocas, a tributação sempre esteve relacionada com assuntos da alta cúpula governamental, que equipa o Estado com mais ou menos ferramentas a depender da gula fiscal. A realidade tributária pressupõe uma causa, uma razão última e esta é dinâmica e espelha situações e condicionamentos, hauridos da sociedade e imantados pela política, que se apresentam como requisitos ou pressupostos “de causa do modelo do tributo”. A estrutura do sistema fiscal é uma consequência do imposto

como instituição e como “*componente inato da estrutura estabilizada da colectividade politicamente organizada*”. (Catarino, 1999, p. 359)

O Estado encontra apoio institucional no seio da sociedade. A vida social é rica em especificidades, envolvendo questões de todas as matizes, como as morais, familiares, religiosas e económicas, por exemplo. Citando o Estado grego como amostra – que vale também para o romano –, verifica-se que todos estes aspectos atrás mencionados estavam sob sua tutela, vindo o Cristianismo posteriormente, com seus dogmas, favorecer o rompimento desta tradição, pela atribuição à Igreja do controle dessas matérias e àquele apenas o comando das decisões políticas. Não é por acaso que, com o Cristianismo, ocorreu um desdobramento do regime político-jurídico de sujeição do homem, cabendo-lhe ser vigilante sobre o mandamento de dar a “Deus o que é de Deus e a César o que é de César”, separação que se conserva, nos dias atuais, nos Estados laicos.

Não foi à toa que introduzimos no capítulo 1 desta obra reflexões filosóficas sobre a formação política dos Estados. As ponderações de Santo Agostinho mesmo sobre a *Civitas Dei* e a *Civitas Diaboli* deram azo a que se concebesse um Estado forte e autoritário, aplicado em dominar, pela coação, o espírito mal e degenerado do ser humano. A paz e a justiça são dois dos valores trabalhados pela escolástica. Porém, cogitam que o homem tende, por natureza, a viver sob as hostes da fragilidade e do pecado, embora o atributo da santidade não lhe seja inacessível. A justiça humana segue esta tendência e raramente obtém êxito quando submetida ao teste da justiça divina, tida como a única e verdadeira. Os tributos são uma expressão do conceito de justiça, e o Estado, como seu preceptor, deve assumir as rédeas da distribuição da justiça. O estabelecimento dos impostos funda-se na honorabilidade do indivíduo, que, para ostentar o caráter da nobreza e do justo, necessita colaborar com o Estado, pagando-lhe uma quantia fixada, a título fiscal.

Falar de tributo/lançamento/liquidação e não dialogar com os temas da formação e desenvolvimento do Estado e de seu relacionamento com o direito equivale a navegar sem um sistema adequado de orientação para o futuro, tal como assentara Heródoto.

As diferenças entre os regimes jurídicos de Portugal e do Brasil a respeito da temática restou externada no corpo de desenvolvimento do trabalho, a começar pela nomenclatura e pelo significado que ambos conferem ao assunto.

É possível, no entanto, identificar uma tendência nos dois sistemas que os aproximam. Trata-se da *privatização* da prestação de informações fiscais. Hoje, os dados da matéria coletável basicamente são fornecidos no todo pelos contribuintes. Ao Estado, reserva-se em geral a tarefa de checar a veracidade de tais informações. Isso parece não ser fruto do acaso. Pode-se cogitar por trás disso uma mudança de paradigma político. As duas nações experimentaram, num período histórico recente,

governos autoritários, cuja centralização representava a marca do poder. Com a redemocratização, aliada aos avanços tecnológicos, nota-se uma ruptura com essa concentração de atividades sob a responsabilidade exclusiva do Estado.

Abordou-se, em forma de paralelo, as linhas dogmáticas existentes ao redor do instituto. Isto importa, como trabalho científico, por conta da revelação que tal método, de direito comparado, proporciona para o engrandecimento da cultura jurídica.

Essa comparação técnico-jurídica, associada a uma contextualização política, cumpre com os objetivos traçados para o desenvolvimento desta dissertação.

O direito estático, pautado em critérios lógicos-jurídicos ou em fatores da dogmática positivista, não precisa estar divorciado do estudo de matérias correlatas ou que se encontram na infraestrutura do sistema jurídico.

Já se foi o tempo em que o juiz era simplesmente a boca da lei. A complexidade do mundo e as transformações sociais exigem do jurista uma formação pluridisciplinar. Isso não diminui a dimensão da ciência jurídica, que, opostamente, tende a se enriquecer com esse tipo de interação.

Já se indagou, por exemplo, sobre a possibilidade de a relação tributária, que resvala no tema da liquidação/lançamento, ser apurada mediante referências indiciárias (Catarino, 1999, p. 405). A resposta a isso é obtida com enfoque meramente normativo ou demandaria também uma chamada à politicologia?

A definição dos dados essenciais do imposto respeita o princípio da legalidade. Mas a normogênese da lei não é uma etapa jurídica? O processo legislativo não obedece a um roteiro previamente traçado pela Constituição? As pesquisas a respeito das fontes materiais do direito não possuem algum tipo de relação com o direito, ao menos com o direito constitucional e com o direito administrativo, o primeiro distribuindo competência para o segundo regular seu exercício pelos órgãos e agentes encarregados de proceder à investigação da sub-base do direito?

A norma pronta, publicizada pelos canais oficiais, certamente inspira confiança de que seu ciclo de formação foi cumprido e se encontra habilitada a ser aplicada. Dúvidas surgem quando a lei completa vários anos em relação à data em que foi promulgada. Não há como ignorar que nestes longos períodos mudanças ocorrem e a eficácia normativa se enfraquece caso o aplicador não promova uma atualização da norma. Para que ocorra satisfatoriamente essa renovação, o operador do direito necessita compreender todos os fenômenos que gravitam sobre a instância jurídica, sob pena de má aplicação ou de fossilização da norma.

A questão tributária ressenete-se enormemente dessa ponte entre direito e política. Os limites do poder de tributar, nos sistemas políticos democráticos, enfrenta um problema fundamental sobre a dosagem entre a justiça contributiva e a vontade do povo. (Campos, 2006, p. 7)

Os pilares do Estado destacam a necessidade da unidade política. Não se tem como fugir de dois princípios políticos regentes do Estado: *identidade e representação*. O povo e o governo são como irmãos siameses. Não há “*Estado sem povo nem Estado sem governo*” (Barzotto, 2018, p. 45). Mas o povo não equivale à soma individual dos cidadãos. Sua configuração não é meramente natural. Caracteriza-se pela integridade em meio a diversidade. Ordenam-se as partes em função de um bem superior, disso extraindo-se a unidade política. E os cidadãos, na condição de povo, “*partilham de uma qualidade material distinta segundo as diversas comunidades e épocas*”. (Barzotto, 2018, pp. 45-46)

A missão deste trabalho alvejava realizar um comparativo da liquidação e do lançamento entre o direito brasileiro e o português, com foco nessa perspectiva de que ambos institutos são suscetíveis aos meandros políticos.

REFERÊNCIAS

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Teoria geral do estado*. 3ª ed. Barueri: Manole, 2010. ISBN 9788520430262.
- ALBERGARIA, Bruno. *Histórias do direito: evolução das leis, fatos e pensamentos*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. ISBN 9788522470037.
- ALFARO, Norman José Solórzano. *Experiência jurídica, experiência de aprendizagem: algumas abordagens pedagógicas para gerar aprendizagens significativas no direito*. Meritum, v. 08. Belo Horizonte. 2013.
- AMARAL, Diogo Freitas do. *História do pensamento político ocidental*. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 9789724047683.
- AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de direito administrativo, vol II*. 4ª ed. Coimbra : Almedina, 2018. ISBN 9789724075693.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. ISBN 9788553609246.
- ANTIRESE, Dario Et Al. *História da filosofia: antiguidade e idade média*. São Paulo: Paulus, 1990. ISBN 8505010760.
- BARBAS HOMEM, António Pedro. *O Espírito das instituições: um estudo de história do estado*. Coimbra: Almedina, 2006. ISBN 9724027392.
- BARROS, Celso de; NETO, Correia. *Formação do direito tributário como disciplina jurídica: recortes e exclusões*. 26:28 (2016) 257–298. doi: 10.9771/rppgd.v26i28.18281.
- BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 9ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2020. ISBN 9788553617555.
- BARZOTTO, Luis Fernando. *Teoria política*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. ISBN 9788595900288.
- BAUMAN, Zygmunt. *Em busca da política*. São Paulo: Zahar, 2000. ISBN 9788571105539.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998. ISBN 8585486201.
- BETIOLI, Antonio Bento. *Introdução ao direito; lições de propedêutica jurídica*. São Paulo: Hermes Editora, 1989.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca Et Al. *Curso de filosofia do direito*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. ISBN 9788522494798.
- BRÁS CARLOS, Américo Fernando. *Impostos teoria geral*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 9789724067858.
- CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. 3ª ed. Coimbra : Almedina, 2010. ISBN 9789724009087.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553610433.
- CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006
- CAPARROZ, Roberto. *Direito Tributário Esquematizado*. 3ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. ISBN 9788553606610.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 978-8553602681.
- CASTILHO, Ricardo. *Filosofia geral e jurídica*. 5ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018. ISBN 9788547229610.
- CASTRO FILHO, Osvaldo Alves de. *Noções de direito: introdução ao raciocínio jurídico*. Andradina: Editora Meraki, 2017. ISBN 9788554903008.
- CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1999. ISBN 9726531594.
- CHAMORRO Y ZARZA, José Antonio. *Derecho tributario parte general*. Salamanca : Ratio Legis, 2014. ISBN 9788494202889.
- CHAUÍ, Marilena. *Convite à filosofia*. 12ª ed. São Paulo: Ática, 2000. ISBN 978-8508047352.
- CICCO, Cláudio de. *História do direito e do pensamento jurídico*. 8ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2017. ISBN 9788547210311.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020. ISBN 9788530988340.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ISBN 97885536.
- CRETELLA JÚNIOR, José. As categorias jurídicas e o direito público. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. 1966.
- CUNHA, Paulo Ferreira da. *O contrato constitucional*. Lisboa: Quid Juris, 2014. ISBN 9789727246816.
- DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 9789724063287.
- G1 - *Pagamento de impostos é um dever do cidadão, diz Papa* [em linha], atual. 2020. [Consult. 18 out. 2020]. Disponível em: <URL:<https://g1.globo.com/mundo/noticia/2020/10/18/pagamento-de-impostos-e-um-dever-do-cidadao-diz-papa.ghtml>>.
- GALLO, Sílvio. *Filosofia: experiência do pensamento*. 2ª ed. São Paulo: Scipione, 2016. ISBN 9788526299382.
- GARCIA, Nuno de Oliveira. *Contencioso de taxas*. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 9789724044507.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil 2: contratos em espécie e direito das coisas*. 8ª ed. São Paulo : Editora Saraiva, 2020. ISBN 9788553617401.
- GRAU, Eros. *O direito posto e direito pressuposto*. 8ª ed. São Paulo : Malheiros, 2011. ISBN 9788539200818.
- GROPPALI, Alexandre. *Doutrina do estado*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1968
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2020. ISBN 9788597024951.
- HESPANHA, António Manuel. *Cultura jurídica europeia: síntese de um milénio*. Coimbra: Almedina, 2017. ISBN 9789724048109.
- HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento*. São Paulo: Dialética, 1997. ISBN 8586208256.
- JR, Anis Kfourri. *Curso de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ISBN 9788547233525.

- TELLES JUNIOR, Goffredo. *A criação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. ISBN 8574535176.
- TELLES JUNIOR, Goffredo. *Iniciação na ciência do direito*. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. ISBN 9788502136083.
- KLEINMAN, Paul. *Tudo o que você precisa saber sobre filosofia*. 11ª ed. São Paulo: Gente, 2013. ISBN 9788573129724.
- LIMA, Eusebio De Queiroz. *Theoria do Estado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1939.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. *O direito na história*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. ISBN 9788597019230.
- MACHADO, JÓNATAS E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*. 2. ed. Coimbra : Almedina, 2018. ISBN 9789724075822.
- MACHADO, Hugo de Brito. Estudos doutrinários: *Impossibilidade de tributo sem lançamento* [em linha]. *BDJUR*. Brasília, 2002 [consult. 20 out. 2020]. Disponível em:<<http://www.hugomachado.adv.br>>.
- MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 35ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553610013.
- MARCONDES, Danilo. *Iniciação à história da filosofia*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2010. ISBN 9788571104051.
- MARQUES, Mateus, et al. *Temas de direito público e privado: estudos em homenagem ao VIII centenário da Universidade de Salamanca*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. ISBN 9788551916322.
- MARTINEZ, Soarez. *Direito fiscal*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1993. ISBN 9789724007335.
- MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva; DI PIETRO, MARIA SYLVIA ZANELLA. *Tratado de direito administrativo: teoria geral e princípios do direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. ISBN 9788520355510.
- MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do direito*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. ISBN 9788597007497.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003. ISBN 8530910311.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553605651.
- MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no direito administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. ISBN 9788520332900.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico plano da existência*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553611881.
- MENDONÇA, A. L.; RAMOS FILHO, C. A. M. Princípios gerais do direito público. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*: Vol. 59. São Paulo. 2004.
- MOREIRA, João Batista Gomes. *Direito administrativo: da rigidez autoritária à flexibilidade democrática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2015. ISBN 9788545000488.
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora

- Forense, 2005. ISBN 8530916794.
- MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 26ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. ISBN 8520327052.
- MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 9789724050218.
- MORENTE, Manuel Garcia. *Fundamentos de filosofia: lições preliminares*. 8ª ed. São Paulo: Mestre Jou, 1980.
- MORRISON, Wayne. *Filosofia do direito: dos gregos ao pós-mordenismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. ISBN 8533621973.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 9789724043777.
- NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. ISBN 9788530956158.
- NASCIMENTO, Walter Vieira do. *Lições de história do direito*. 2ª ed. São Paulo : Zahar, 1981
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. ISBN 8502004921.
- NUNES, Rizzatto. *Manual de filosofia do direito*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ISBN 9788553600335.
- PETIÇÃO de direito, de 07 de junho de 1628. [Em linha]. [Consult. 20 dez 2020]. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html>>.
- PRUDENTE, Mauro Godoy. *Introdução à filosofia do direito*. Porto Alegre: Amazon, 2018. ISBN 9788590132134.
- QUERALT, Juan Martín, et al. *Curso de derecho financiero y tributario*. 28ª ed. Madrid : Editorial Tecnos, 2017. ISBN 9788430972326.
- RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 6ª ed. Coimbra: Armênio Amado - Editor, Sucessor, 1997. ISBN 9726280109.
- RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. ISBN 9788520348192.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. ISBN 8502003461.
- REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. ISBN 9788502136045.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. ISBN 9788502136557.
- RIBEIRO, Nuno Cerdeira. *O controlo jurisdicional dos atos da administração tributária: reflexões acerca da articulação com o processo administrativo*. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 9789724051758.
- ROMANO, Santi. *O Ordenamento Jurídico*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. ISBN 9788587995995.
- SABINO, José Alfredo F. Um Caso de Tipologia Exemplificativa em Matéria Tributária [Em linha]. *Revista de Direito Administrativo/Fundação Getúlio Vargas*. Rio de

- Janeiro, 1997 121–132. [consult. 20 out. 2020] Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46941>>.
- SALDANHA, Nelson. *Historicismo e culturalismo*. Pernambuco: Funarpe, 1986.
- SALDANHA, Nelson. Em Torno dos Valores Jurídicos [em linha]. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, n° 11. Rio de Janeiro. 1997. [consult. 20 out. 2020] Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/artigos/saldanha.asp>>.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999. ISBN 9788586300240.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. ISBN 9788553606238.
- SCUTAGE. *Enciclopédia Britânica* [Em linha]. [Consult. 20 out. 2020]. Disponível em: <<https://www.britannica.com/topic/scutage>>.
- SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil: introdução, parte geral e teoria dos negócios jurídicos*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1971.
- SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história [Em linha]. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, n° 46. Rio de Janeiro, 2000 [consult. 20 out. 2020]. Disponível em: <[http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18 J. M. OTHON SIDOU - Os Tributos no curso da História.pdf](http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18_J.M.OTHON_SIDOU_-_Os_Tributos_no_curso_da_História.pdf)>.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007. ISBN 9788575007653.
- SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. 74:1963) 1–32. doi: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v74.1963.25522>.
- STOLLEIS, Michael. *O direito público na Alemanha: uma introdução a sua história do século XVI ao XXI*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ISBN 9788553606986.
- TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 9789724067827.
- TORRES, Heleno Taveira. *A Magna Charta completa 800 anos e influencia nossa constituição tributária* [Em linha], atual. 2015. [consult. 21 out. 2020]. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>.
- VALLÈS, M. Josep, et al. *Ciència política*. 6ª ed. Barcelona: Editorial Planeta, 2018. ISBN 9788434422674.
- VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 9789724074290.
- VECCHIO, Giorgio Del. *História da filosofia do direito*. Belo Horizonte: Editora Líder, 2006. ISBN 8588466333.
- VICENTE, Dário Moura. *Direito comparado*. 8ª ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2018. ISBN 9788584934362.
- VILLAS-BÔAS, Marcos De Aguiar. *Direito tributário, pragmática e transdisciplinaridade: da incidência normativa à política tributária* [Em linha]. [S.l.] Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2014 [consult. 20 out. 2020]. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6666>>.
- VOVELLE, Michel. *A revolução francesa: 1789-1799*. São Paulo: Editora Unesp, 2012. ISBN 9788639302635.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do lançamento tributário*. São Paulo : Editora Juriscredi, 1972.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: SaraivaJur, 2017. ISBN 9788547218171.

Legislação e Jurisprudência

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. [consult. 20 out. 2020]. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. [consult. 20 out. 2020]. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

FRANÇA. *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, de 26 de agosto de 1789. [consult. 20 out. 2020]. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa de 1976*. [consult. 20 out. 2020]. Disponível em <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>.

PORTUGAL. *Decreto-Lei n.º 398/98*. Lei Geral Tributária. [consult. 20 out. 2020]. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34438775/view?p_p_state=maximized>.