

**MARCIO AUGUSTO PEREIRA DA SILVA CAMPOS**

**REVOLUÇÕES CIENTÍFICAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL  
A CRISE DA COMUNIDADE CIENTÍFICA JUSTRIBUTÁRIA BRASILEIRA E  
SUA POSIÇÃO NOS DEBATES INTERNACIONAIS ATUAIS**

**BRASÍLIA**

**2016**

**MARCIO AUGUSTO PEREIRA DA SILVA CAMPOS**

**REVOLUÇÕES CIENTÍFICAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL**

**A crise da comunidade científica justributária brasileira e sua posição nos debates internacionais atuais**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito. Área de Concentração: Direito, Estado e Constituição. Linha de Pesquisa: Transformações na Ordem Social e Econômica e Regulação.

**Orientador:** Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília, 2016

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCIO AUGUSTO PEREIRA DA SILVA CAMPOS

REVOLUÇÕES CIENTÍFICAS E DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A formação da comunidade científica justributária brasileira e sua posição nos debates internacionais atuais

Em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, o candidato foi considerado \_\_\_\_\_ pela banca examinadora.

---

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente  
Universidade de Brasília

---

Professor Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão – Membro  
Universidade Católica de Brasília

---

Professora Doutora Cláudia Rosane Roesler – Membro  
Universidade de Brasília

---

Professor Doutor Argemiro Cardoso Moreira Martins – Membro suplente  
Universidade de Brasília

DEDICATÓRIA



## IV

### AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Valcir Gassen, cuja combinação sem igual de brilhantismo, lucidez e humildade me inspirou a seguir seus passos na academia.

À Professora Doutora Débora Diniz, que me instigou a buscar meu verdadeiro lugar enquanto acadêmico.

À Doutora Cláudia Pimentel, pela generosidade em me permitir trilhar os caminhos da tributação internacional.

À historiadora Cláudia Santos, pela amizade e pelo apoio na seleção da bibliografia.

Ao colega Alexandre Akio, pela paciência e pelo auxílio, tanto na qualidade de conselheiro quanto de ouvinte, na estruturação dos pensamentos que resultaram neste trabalho.

A todos os colegas de campo que compreendem que, por trás dos tecnicismos do direito tributário, existe um debate histórico sobre os limites do poder, no qual a tributação possui papel central, podendo tanto auxiliar quanto sabotar a realização das escolhas sociais.

## CITAÇÃO

*... antes de começar a reconstruir a casa onde moramos, não basta demoli-la, prover-nos de materiais e de arquitetos, ou nós mesmos exercermos a arquitetura, e além disso ter-lhe traçado cuidadosamente a planta, mas também é preciso providenciar uma outra, onde nos possamos alojar comodamente enquanto durarem os trabalhos.*

*René Descartes*

## RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo percorrer o histórico de eventos que culminou com a formação da comunidade científica justributária brasileira para, a partir da identificação de seus paradigmas dominantes, plenamente adotados ou ainda em formação, compreender a razão de seu isolamento perante a comunidade científica mundial no concernente ao tema que se encontra em maior evidência nos debates internacionais: a erosão da base tributária. Neste sentido, o trabalho analisa o envolvimento brasileiro com projeto o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) do G20/OCDE, identificando as contribuições da academia para o debate tanto a respeito do projeto em si quanto sobre o fenômeno da erosão da base tributária. Metodologicamente, o trabalho se baseia no modelo de ciência concebido por Thomas Samuel Kuhn em sua obra *A Estrutura das Revoluções Científicas*, razão pela qual emprega-se uma análise histórica do Direito Tributário brasileiro enquanto campo científico, dando-se a devida importância ao que os atores do campo pensam sobre sua própria atividade, seus instrumentos de trabalho, os problemas que devem estar em sua agenda e as soluções consideradas legítimas para resolvê-los. Com isso, o trabalho não pretende apresentar um conceito do que seja ciência, mas apenas, assim como também fez Thomas Kuhn, descrever como a comunidade científica tem se comportado e como a ciência por ela praticada tem se desenvolvido. Ao considerar confirmada a hipótese de que o paradigma dominante na ciência justributária brasileira não é capaz de lidar com fenômenos multidimensionais, como é o caso da erosão da base tributária, a presente dissertação levanta algumas questões sobre o verdadeiro papel do cientista justributarista, a utilidade de seus instrumentos de trabalho e os objetivos da academia.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Direito internacional. Direito tributário internacional. Tributação internacional. Thomas Kuhn. BEPS.

## ABSTRACT

This dissertation aims to go through the history of events that culminated in the formation of Brazilian tax legal scientific community for, from the identification of their dominant paradigms, fully adopted or under development, understand the reason of their isolation from the global scientific community concerning the most important subject in current international debates: the base erosion. In this sense, this work analyses the Brazilian involvement with the G20/OECD's BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project, identifying the scholars' contributions to the debate about the project itself and about the very phenomenon of base erosion. Methodologically, the work is based on the model of science described by Thomas Samuel Kuhn in his book *The Structure of Scientific Revolutions*, by which a historical analysis of the Brazilian Tax Law as a scientific field is used, giving due importance to what actors in the field think about their own activity, their instruments, the problems that should be on their agenda, and the deemed legitimate solutions to solve them. Thus, the work does not intend to present a concept of what is science, but only, as well as did Thomas Kuhn, to describe how the scientific community has behaved and how the practiced science has developed. Considering confirmed the hypothesis that the dominant paradigm in the Brazilian tax legal scholarship is not able to handle multi-dimensional phenomena, such as the base erosion, this dissertation raises some considerations about the true role of the tax legal scholars, the utility of their instruments, and the goals of the scholarship.

**Key-words:** Tax law. International law. International tax law. International taxation. Thomas Kuhn. BEPS.

## VIII

### SUMÁRIO

TERMO DE APROVAÇÃO .....	I
DEDICATÓRIA .....	II
AGRADECIMENTOS .....	IV
CITAÇÃO.....	V
RESUMO.....	VI
ABSTRACT .....	VII
SUMÁRIO .....	VIII
INTRODUÇÃO .....	10
1 – A COMUNIDADE CIENTÍFICA JUSTRIBUTÁRIA NACIONAL .....	15
1.1 – Referencial teórico .....	16
1.1.1 – Ciência e Direito Tributário .....	17
1.1.2 – Ciência historicamente orientada .....	24
1.1.3 – Nossa proposta de trabalho.....	30
1.2 – A formação do objeto.....	32
1.2.1 – A tributação na colônia.....	33
1.2.2 – A tributação no Império .....	38
1.2.3 – A tributação no início da República .....	40
1.3 – A formação do campo .....	43
1.3.1 – O pensamento tributário e o período colonial .....	44
1.3.2 – O pensamento justributário e o período imperial .....	50
1.3.3 – A República e a autonomia do Direito Tributário .....	54
2 – O AMADURECIMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	61
2.1 – A codificação e o isolamento do campo .....	62
2.1.1 – O contexto do surgimento do CTN .....	63
2.1.2 – O estabelecimento dos paradigmas .....	68

## IX

2.1.3 – O desenvolvimento da agenda.....	73
2.2 – A agenda e as novas conjunturas internas.....	77
2.2.1 – Formalismo e estruturalismo .....	78
2.2.2 – Anomalias e crises.....	82
2.2.3 – Respostas ao formalismo.....	86
2.3 – Novas conjunturas internacionais .....	90
2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global .....	91
2.3.2 – O Brasil e a tributação internacional .....	97
2.3.3 – O Direito Tributário Internacional do Brasil.....	100
3 – O DEBATE ATUAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL .....	104
3.1 – Cooperação internacional.....	105
3.1.1 – A fase do combate à dupla tributação e à evasão fiscal .....	107
3.1.2 – A fase do combate à concorrência tributária nociva .....	111
3.1.3 – A fase do combate à erosão da base tributária .....	116
3.2 – O projeto BEPS e o papel do Brasil.....	119
3.2.1 – O papel do Estado Brasileiro.....	120
3.2.2 – Os demais interessados no debate .....	125
3.2.3 – A participação do cientista justributarista no debate.....	129
3.3 – Repensando o papel da academia.....	133
3.3.1 – O papel do cientista justributarista .....	134
3.3.2 – Os instrumentos de trabalho .....	138
3.3.3 – Os objetivos da academia .....	142
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	147
BIBLIOGRAFIA .....	152

## INTRODUÇÃO

As particularidades envolvendo o encadeamento de acontecimentos que conduzem à "escolha da pauta" nos diversos *fora* de discussões é tema que, sozinho, mereceria uma análise mais profunda. De fato, muitas vezes os eventos que nos conduzem da inércia à ação, ou que nos despertam a sensação de urgência e nos provocam a discutir um dado tema, não são muito claros, são imprevisíveis ou possuem uma componente estética ou emocional que prevalece sobre seu conteúdo racional. Não se pode negar que as cenas que rodaram o mundo exibindo a destruição de templos romanos na cidade de Palmira, na Síria, ou das estátuas no museu de Mosul, no Iraque, causaram indignação mundial comparável às próprias transmissões das execuções de militares e cristãos levadas a cabo pelo Estado Islâmico. Do mesmo modo, é bastante perceptível a guinada na condução das negociações envolvendo o recebimento de refugiados sírios logo após a divulgação das imagens do garoto Aylan em uma praia da Turquia.<sup>1</sup>

Embora não com a mesma gravidade e urgência, nos últimos anos tem se verificado uma preocupação crescente por parte de diversos atores sociais em relação às características do chamado Regime Tributário Internacional (RTI). Neste caso é bastante difícil precisar qual seria o fato que lançou este tema na agenda mundial, sendo, contudo, imperioso reconhecer a contribuição dos programas jornalísticos tratando sobre paraísos fiscais,<sup>2</sup> das discussões parlamentares a respeito da imoralidade no comportamento dos executivos das grandes corporações<sup>3</sup> e das manifestações sociais demonstrando indignação com os planejamentos tributários utilizados pelas multinacionais.<sup>4</sup> A insatisfação geral gravita ao redor da ideia de que o atual RTI gera injustiças e distorções ao permitir que empresas multinacionais tenham uma baixa (se alguma) tributação sobre

---

<sup>1</sup> A título de exemplo, o jornal britânico Independent exibiu matéria intitulada "Se essas imagens extraordinariamente poderosas de um garoto sírio morto levado a uma praia não mudarem a atitude da Europa quanto aos refugiados, o que o fará?", tradução nossa. WITHNALL, Adam. If these extraordinarily powerful images of a dead Syrian child washed up on a beach don't change Europe's attitude to refugees, what will? **Independent**, London, 22 set. 2015. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/world/europe/if-these-extraordinarily-powerful-images-of-a-dead-syrian-child-washed-up-on-a-beach-don-t-change-10482757.html>>. Acesso em: 10 out. 2016.

<sup>2</sup> Cf. LUCET, Elise. Cash investigation - Paradis fiscaux: les petits secrets des grandes entreprises. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=123\\_LL6AVtM](https://www.youtube.com/watch?v=123_LL6AVtM)>. Acesso em: 10 out. 2016.

<sup>3</sup> Cf. Audiência no Comitê de Contas Públicas do Parlamento Britânico em 12/11/2012, sobre tributação das empresas multinacionais envolvendo Matt Brittin (CEO, Google UK), Troy Alstead (Global CFO, Starbucks), Andrew Cecil (Director Public Policy, Amazon). PARLIAMENTLIVE.TV. Public Accounts Committee. Disponível em: <<http://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>>. Acesso em: 10 out. 2016.

<sup>4</sup> Cf. reportagem do Russia Today sobre os boicotes aos estabelecimentos da Starbucks em Londres. RUSSIA TODAY. 'Immoral' Big Biz: Starbucks, Google, Amazon tax-scams exposed in UK. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=IzwR03F4rL8>>. Acesso em: 10 out. 2016.

a renda quando comparadas às pessoas naturais ou às empresas que operam exclusivamente dentro de uma dada jurisdição.

Um dos mais emblemáticos resultados desta confluência de fatores consiste na publicação, em 2013, por parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do documento intitulado "Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros".<sup>5</sup> O nome faz referência ao termo que ficou conhecido como BEPS, acrônimo para *Base Erosion and Profit Shifting*, um dos efeitos nocivos, ao lado da pluritributação da renda, que decorrem da ausência de harmonização entre os sistemas tributários dos países. O documento, logo no início, afirma que a erosão da base tributária constitui um sério risco às receitas tributárias, à soberania fiscal e à justiça tributária dos países membros e não membros da OCDE.<sup>6</sup>

De fato, a não arrecadação que o BEPS impõe aos países resulta em problemas extremamente complexos relacionados a soberania fiscal e, principalmente, justiça tributária. Longe de um mero incômodo (ou de gerar apenas um sentimento de injustiça), as distorções mencionadas têm impacto direto em questões de fundo que estão na agenda internacional. Mais do que qualquer outro tributo, o Imposto de Renda (em sentido amplo, ou seja, compreendendo tributos com rótulos diferentes, mas que incidem sobre a mesma materialidade) guarda relação muito próxima com ideais de justiça fiscal, pois é entendido como importante instrumento de transferência de renda. Neste sentido, quaisquer anomalias geradas pelas distorções na tributação podem sabotar a utilidade deste imposto no combate à concentração de renda, fator que, no limite, compromete a própria ideia de democracia.<sup>7</sup>

Entretanto, e apesar de toda a importância do tema, não se observa uma participação relevante da academia brasileira neste debate. Antes de mais nada, é importante destacar que, embora o foro de discussão sobre o BEPS seja oficialmente a OCDE, o projeto em si não se encontra restrito aos membros daquela organização, envolvendo, também, os países do G20, grupo do qual

---

<sup>5</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, 2013.

<sup>6</sup> Ibid., p. 5. Neste trabalho iremos nos referir, apenas, à *erosão da base tributária* por entendermos que a chamada *transferência de lucros* nada mais é que um dos fenômenos que conduzem àquela.

<sup>7</sup> Sobre o tema, embora tratando da realidade dos Estados Unidos, verificar: KRUGMAN, Paul. Oligarchy, American Style. **The New York Times**, New York, 3 nov. 2011. Disponível em: < [http://www.nytimes.com/2011/11/04/opinion/oligarchy-american-style.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2011/11/04/opinion/oligarchy-american-style.html?_r=0)>. Acesso em: 10 out. 2016.

o Brasil faz parte.<sup>8</sup> Não se verifica, portanto, qualquer barreira externa a dificultar um envolvimento significativo da produção acadêmica justributária nacional neste debate mundial, até mesmo porque o Estado brasileiro tem participado ativamente das discussões, enviando representantes a grupos temáticos relacionados a tópicos específicos e propondo inovações na sua legislação com esteio nos compromissos assumidos perante os demais países.<sup>9</sup>

Se não há razões externas para a ausência de produção acadêmica doméstica sobre os assuntos relacionados ao BEPS, quais seriam, então, os verdadeiros motivos? Estariam eles nos métodos e teorias empregados na produção acadêmica de nossos justributaristas? Decorreriam eles das escolhas dos operadores do campo? A produção acadêmica nacional teria apenas “decidido” que o tema não estaria em sua agenda? Aliás, o que se encontra nesta agenda? O que estudam os justributaristas e qual seu método de trabalho? O que deveriam estar estudando e por que?

A presente dissertação se orienta por estas indagações e pretende respondê-las, ainda que parcialmente, por meio de uma atividade de investigação, montando um quebra-cabeças histórico que nos revelará a feição do Direito Tributário brasileiro. Não se trata, aqui, do oferecimento de novas teorias para explicar o sistema tributário nacional ou de uma narrativa sobre o histórico do tributo ou da tributação, embora tais temas sejam aqui tangenciados. Nosso propósito é o de delinear as próprias fronteiras desta área do conhecimento designada Direito Tributário, não segundo nossa perspectiva do que deva ser este campo, mas de acordo com o comportamento dos próprios atores que o integram.

Embora entendamos que um trabalho que objetivasse escancarar os meios e fins deste ramo do conhecimento jurídico, por si só, seria de grande interesse aos que se envolvem diretamente com o campo, esta atividade será apenas instrumental, sendo nosso objetivo maior o de posicionar a comunidade acadêmica justributária brasileira perante o debate que entendemos estar mais em destaque na agenda tributária internacional. Das possíveis expectativas que os desafios ocasionados pelo BEPS impõem à comunidade tributária internacional e sua relação com os métodos, teorias e objetivos adotados pela academia, no Brasil, decorre a análise quanto ao verdadeiro papel do justributarista e do próprio Direito Tributário.

---

<sup>8</sup> OCDE, 2013a, p. 25. Atualmente, países externos ao G20 e à OCDE também passaram a ter assento no projeto. Contudo, para os fins deste trabalho, continuaremos nos referindo ao projeto BEPS como sendo um projeto da OCDE e do G20.

<sup>9</sup> Este assunto será tratado em tópico específico: 3.2 – O projeto BEPS e o papel do Brasil e 3.2.1 – O papel do Estado Brasileiro.

É de notar que temos utilizado, até aqui, expressões como *comunidade acadêmica*, *métodos*, *agenda*, *atores* etc. De fato, o emprego destes termos e a acepção em que os utilizamos revelam nossos pressupostos e fundamentos teóricos. O Direito Tributário que pretendemos desnudar deve ser entendido como um campo científico, a despeito de toda a celeuma que esta afirmação pode causar.<sup>10</sup> Desta assunção decorrerá a necessidade de tratarmos, ainda que de forma breve, das teorias que explicam o pensamento científico e como elas podem ser úteis na abordagem de nosso tema. Contudo, tais esclarecimentos serão objeto de um subcapítulo específico, consoante a apresentação do trabalho que passamos a fazer.

Além desta introdução, o trabalho se estrutura em três capítulos mais nossas considerações finais. A ideia consiste em: a) apresentar o encadeamento de fatores que resultou no florescimento do campo que chamamos Direito Tributário brasileiro; b) identificar as características dominantes deste campo, seus instrumentos e objetivos para depois confrontá-los com novas ideias e conjunturas, tanto internas quanto internacionais, que colocam pressão sobre o campo; c) apresentar o debate que entendemos mais relevante hoje no cenário internacional sobre tributação, analisar o papel da academia neste contexto e repensar a figura do justributarista, seus instrumentos e os objetivos de seu esforço acadêmico diante deste debate; e, por fim, d) apresentar nossas considerações finais apontando para direções de possíveis análises complementares. Vejamos, mais especificamente, como se dará cada uma das abordagens.

No primeiro capítulo, nós nos ocuparemos do Direito Tributário nacional. Inicialmente, evidenciaremos o referencial teórico que subsidiará nossa proposta de abordagem. Apresentaremos uma parte do debate sobre a natureza da ciência (e sua relação com o Direito) com ênfase no modelo histórico de compreensão do fenômeno científico e nossa proposta de trabalho. Após, traçaremos um breve histórico do fenômeno da tributação no Brasil, desde o período colonial até a primeira metade da República. Entendemos que este histórico é de suma importância para a melhor compreensão da formação do campo justributário. Por fim, concluiremos apresentando a evolução no pensamento tributário nacional desde o surgimento do fenômeno da tributação no Brasil até o fim da década de 1960. Esta interrupção abrupta se explica pois entendemos que neste último período se consolida o campo científico justributário no Brasil como o compreendemos hoje.

---

<sup>10</sup> Como demonstraremos adiante, eventual arguição da ausência de qualquer caráter científico do direito (tributário) não prejudicará o método de nosso trabalho tampouco nosso referencial teórico.

No segundo capítulo o enfoque sairá da análise histórica do Direito Tributário para a aplicação das categorias que tomamos de empréstimo de Thomas Kuhn.<sup>11</sup> Em primeiro lugar, contextualizaremos o Direito Tributário no ambiente de surgimento do Código Tributário Nacional efetuando uma pesquisa quanto aos paradigmas adotados pelos acadêmicos do campo e as subsequentes propostas de agenda. Em segundo, confrontaremos a agenda do Direito Tributário com as novas conjunturas nacionais que colocam pressão sobre a visão formalista dominante no campo. Em terceiro, traçaremos um paralelo indicando as novas conjunturas envolvendo a tributação internacional e a agenda global que contribuíram para a formação do Direito Tributário Internacional no Brasil.

O terceiro capítulo pretende confrontar a comunidade científica justributária nacional com o debate atual envolvendo o projeto BEPS. De início trataremos das fases em que se divide o histórico de debates sobre cooperação internacional em matéria tributária. Após, relacionaremos o Brasil (Estado, demais interessados e justributaristas) e os debates no âmbito do projeto BEPS. Por fim, apresentaremos uma nova perspectiva para se compreender o papel do justributarista, seus instrumentos de trabalho e os objetivos de seu campo de conhecimento.

As considerações finais apresentarão um resumo de todo o exposto, destacando os pontos principais de nossa análise e indicando caminhos para onde uma pesquisa mais profunda poderia nos levar.

---

<sup>11</sup> O modelo de Kuhn e o emprego que dele faremos serão explicados, respectivamente, nos subitens 1.1.2 – Modelo histórico e 1.1.3 – Nossa proposta de trabalho.

## 1 – A COMUNIDADE CIENTÍFICA JUSTRIBUTÁRIA NACIONAL

Antes de qualquer imersão no Direito Tributário brasileiro, convém compreendermos melhor as substâncias que lhe dão forma e consistência. Como mencionamos anteriormente, esta expressão que gravamos com iniciais maiúsculas, em contraposição à ideia de um direito tributário de caráter positivo, se refere a um campo do conhecimento, ou seja, a um meio composto por especialistas capazes de se pronunciar, com a devida autoridade, sobre as questões eleitas como relevantes por esta mesma comunidade.

Todavia, a ideia de uma comunidade justributária nacional compreende diversos participantes, envolvendo julgadores administrativos e judiciais, representantes do fisco, dos contribuintes, cada qual com seus respectivos interesses no estabelecimento de uma dada compreensão sobre o fenômeno tributário. O presente trabalho pretende se debruçar sobre apenas uma das categorias que formam essa grande comunidade de intelectuais.

Embora, em certa medida, todos os que possuem conhecimentos técnicos relativos ao fenômeno da tributação possam ser considerados intelectuais do campo em um *sentido orgânico*, a comunidade que aqui nos interessa é a formada pelos *verdadeiros intelectuais*, ou seja, aqueles comprometidos com a investigação racional e o juízo moral enquanto elementos indissociáveis de sua atividade, não empregando tais elementos como instrumentos de uma busca por vantagens materiais ou pelo fortalecimento do ego ou da exaltação de uma posição social, mas como a própria *raison d'être* daquela atividade.<sup>12</sup>

Geograficamente, entendemos que este intelectual que nos interessa não está disperso na sociedade, mas se localiza dentro de um *universo escolástico* que possui seus próprios pressupostos e sentidos comuns: a academia. Enquanto *homo academicus*, o intelectual deve se moldar ao campo universitário para, somente após sua aceitação enquanto personagem deste campo, estar investido no poder de dizer o *juízo escolástico*, em contraposição às opiniões banais, vulgares ou ordinárias daqueles que não tem assento nem voz neste universo.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Para um confronto mais detalhado entre a ideia de intelectuais em um sentido orgânico *versus* os verdadeiros intelectuais, bem como uma apresentação das diversas formas de compreender o papel do intelectual ver SAID, Edward. Representações do intelectual. In **Representações do intelectual: as conferências Reith de 1993**. Trad. Milton Hatoum. São Paulo: Cia das Letras, 2005, p. 19-36.

<sup>13</sup> Para uma análise mais profunda sobre a relação entre o universo e o juízo escolásticos e o *homo academicus*, ver BOURDIEU, Pierre. “Crítica da razão escolástica”; “As três formas do erro escolástico”. In **Meditações Pascalianas**. Trad. Sergio Miceli. Rio de Janeiro: Bertrand do Brasil, 2001, p. 19-112.

Assim, e admitindo esta relação dual entre o intelectual do campo e o seu universo escolástico, este primeiro capítulo se preocupa com a formação da comunidade científica justributária no Brasil, desde as primeiras manifestações tributárias no período colonial até o momento da proclamação de uma autonomia do Direito Tributário face às demais disciplinas, jurídicas ou não. Contudo, e antes de passarmos à matéria tributária propriamente dita, convém apresentarmos algumas questões metodológicas fundamentais para o desenvolvimento do trabalho.

### 1.1 – Referencial teórico

Um esclarecimento imediato que merece ser feito diz respeito à inserção deste tópico no primeiro capítulo, que já começa a tratar da formação da comunidade científica, quando, em regra, as questões relativas à metodologia encontram-se situadas na introdução ou em capítulo específico. Ocorre que, dadas as particularidades desta dissertação, entendemos pertinente (ou mesmo necessário) este deslocamento, uma vez que as questões de cunho metodológico, relacionadas aos paradigmas epistemológico da nossa abordagem, possuem aqui um duplo significado.

Em primeiro lugar, pretendemos aqui fazer ciência, e pensamos que este objetivo não poderá ser alcançado sem a adoção de técnicas, métodos e fundamentos epistemológicos.<sup>14</sup> Disso deriva a necessidade de, diante das incertezas decorrentes de um *pluralismo paradigmático*, confidenciar ao leitor o paradigma epistemológico que empregaremos no desenvolvimento de nosso trabalho.<sup>15</sup>

Em segundo lugar, temos que enfrentar o fato de que o nosso objeto de análise se constitui da mesma substância que compõe o sujeito. Em outras palavras, ao se pretender estudar o próprio fazer científico, ainda que relativo a um campo do conhecimento bastante específico, impõe-se, também, a eleição de um paradigma adequado relacionado à apreciação do objeto. Em realidade, no campo jurídico, é ainda mais visível a falta do estabelecimento de paradigmas apropriados de abordagens, sendo que, muitas vezes, os juristas sequer se dão conta da ausência de um fundamento teórico adequado para sua atividade de analisar o pensamento jurídico.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> A justificativa deste pensamento será apresentada no tópico seguinte.

<sup>15</sup> Sobre os fundamentos teórico-metodológicos da ciência e o pluralismo paradigmático das ciências humanas, ver SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007, p. 106 a 116.

<sup>16</sup> Sobre a importância (e ausência) da adoção de teorias que subsidiem a análise do pensamento jurídico, ver RUBIN, Edward L. On Beyond Truth: A theory for evaluating legal scholarship. **80 Cal. L. Rev.** 889, 1992.

Este paradoxo nos acompanhará durante todo o trabalho: ser um acadêmico em busca de aceitação em uma comunidade cujo ingresso demanda, entre outras coisas, uma produção intelectual específica que, no nosso caso, corresponde à análise do próprio campo do qual queremos fazer parte. Colocando de lado o aspecto pessoal da situação, deste fato decorre que quaisquer considerações epistemológicas empregadas na análise do objeto aplicar-se-ão, igualmente, a esta dissertação.

### 1.1.1 – Ciência e Direito Tributário

Uma observação do desenvolvimento das discussões envolvendo a eventual natureza científica do direito revela um histórico de conflitos que não começou recentemente e parece estar longe de terminar.<sup>17</sup> Um tal desenvolvimento conflituoso é perfeitamente compreensível, uma vez que este debate pretende associar duas categorias que, sozinhas, já renderam longas discussões intertemporais entre intelectuais com posições bastante diversas. Quando associadas, direito e ciência acabam por multiplicar o debate.

Entretanto, e dado o espírito pragmático de nossa análise, estamos menos interessados aqui em questionarmos se direito é realmente uma ciência e muito mais preocupados com os efeitos possíveis desta caracterização. Que benefícios podem ser oferecidos ao direito pela conquista do título “ciência”? E em que consiste este título?

De fato, a caracterização da ciência enquanto um *locus*, uma posição de distinção, já é ensinada aos alunos, ao menos nos cursos de direito, logo que entram em contato com o campo. Antes mesmo de se referirem à real natureza da ciência, é comum que alguns dos manuais mais utilizados na graduação se apressem em esclarecer o que ela não é, formando seu delineamento a partir da sua contraposição à ideia de um pensamento dito vulgar,<sup>18</sup> situando a ciência em um patamar superior a partir de algum critério de graduação do conhecimento.<sup>19</sup> Entretanto, a mera

---

<sup>17</sup> Para uma boa análise sobre o desenvolvimento da academia jurídica em contraposição às ciências naturais e sociais, ver RUBIN, Edward L. The practice and discourse of legal scholarship. **86 Mich. L. Rev.** 1835, 1987-1988.

<sup>18</sup> “Esse conhecimento usual que o homem tem de si mesmo e do mundo é chamado conhecimento vulgar, isto é, trata-se de um conhecimento não científico” em NUNES, Rizzatto. **Manual de filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 297. Bittar e Almeida, já na primeira linha em que tratam da ciência, afirmam ser “ponto pacífico que a atividade científica não pode possuir o mesmo grau de incerteza que possui o senso comum” em BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 39.

<sup>19</sup> É o que se verifica no Capítulo V, Graduação do Conhecimento – o Conhecimento Vulgar e o Científico em REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 53 a 64.

observação de um pronunciamento ainda não nos permite distingui-lo quanto à sua natureza científica, sendo ainda imperioso identificar algum reagente que nos evidencie estarmos, ou não, diante de um pronunciamento desta natureza.

A ideia de ciência carrega em si o pressuposto da existência de uma concepção própria, um *mindset* que, em alguma medida, se distingue do pensamento vulgar de um modo que seja perceptível para um terceiro observador. De outro modo, não seria possível creditar à ciência toda a sua profunda influência sobre a forma de pensar, sobretudo no período entre os séculos XVI e XVII. De fato, e mais especificamente, os métodos e resultados da astronomia e da física neste período explicam muito do que aconteceu posteriormente com o que hoje se entende como pensamento moderno.<sup>20</sup>

Ao introduzimos o assunto, mais acima, deixamos escapar nossa preocupação com a adoção de técnicas, métodos e fundamentos epistemológicos como requisitos para atingir o fim de fazer ciência. O que estamos fazendo é apenas repetir um ritual que já se arrasta há pelo menos quatrocentos anos. Personagens das mais relevantes para o desenvolvimento do pensamento científico justificavam a distinção da sua forma de pensar com fulcro no binômio método-resultado.

A importância do método para René Descartes, que já se evidencia pelo título de sua obra principal, bem como a satisfação pelos resultados que seu método produz, podem ser confirmados na seguinte passagem:

*“Mas não recearei dizer que penso ter tido muita sorte por me ter encontrado, desde a juventude, em certos caminhos que me conduziram a considerações e máximas com as quais formei um método que me parece fornecer um meio de aumentar gradualmente meu conhecimento e de elevá-lo pouco a pouco ao ponto mais alto que a mediocridade de meu espírito e a curta duração de minha vida lhe permitirão alcançar. Pois dele já colhi frutos tais que, embora nos juízos que faço de mim mesmo sempre procurei inclinar-me mais para o lado da desconfiança que para o da presunção, e embora considerando com olhos de filósofo as diversas ações e empreendimentos de todos os homens não haja quase nenhum que não me pareça vão*

---

<sup>20</sup> Bertrand Russell atribui à ciência “quase tudo que distingue o mundo moderno dos séculos anteriores”. Sobre a ascensão da ciência e o papel da astronomia e da física no pensamento moderno ver Chapter VI The Rise of Science, em RUSSELL, Bertrand. **The History of Western Philosophy And Its Connections with Political and Social Circumstances from the Earliest Times to the Present Day**. New York: Simon and Schuster, 1945, p. 525 a 540.

*e inútil, não deixo de sentir uma imensa satisfação pelo progresso que penso já ter feito na procura da verdade, e de conceber tamanhas esperanças para o futuro que, se entre as ocupações dos homens puramente homens há alguma que seja solidamente boa e importante, atrevo-me a crer que é a que escolhi.”<sup>21</sup>*

Este mesmo encantamento com a adoção de um método capaz de entregar resultados satisfatórios na compreensão de uma dada realidade é observado na fala de Sir Francis Bacon. Para este autor:

*“O nosso método de descobrir a verdadeira ciência é de tal sorte que muito pouco deixa à agudeza e robustez dos engenhos; mas, ao contrário, pode-se dizer que estabelece equivalência entre engenhos e intelectos. Assim como para traçar uma linha reta ou um círculo perfeito, perfazendo-os a mão, muito importam a firmeza e o desempenho, mas pouco ou nada importam usando a régua e o compasso. O mesmo ocorre com o nosso método. Ainda que seja de utilidade nula a refutação particular de sistemas, diremos algo das seitas e teorias e, a seguir, dos signos exteriores que denotam a sua falsidade; e, por último, das causas de tão grande infortúnio e tão constante e generalizado consenso no erro. E isso para que se torne menos difícil o acesso à verdade e o intelecto humano com mais disposição se purifique e os ídolos possa derrogar.”<sup>22</sup>*

Ambas as narrativas tratam do emprego do método como mecanismo capaz de permitir o atingimento do resultado esperado: o descobrimento da verdade. Bacon chega a atribuir tamanha importância ao método que pouco espaço deixa à inventividade do intelecto, quase como se o método, por si só, pudesse nos presentear com esta verdade. Contudo, vale destacar, Bacon não se refere a qualquer método, mas sim ao “seu” método,<sup>23</sup> o que nos gera os seguintes questionamentos: eventuais outros métodos também permitiriam caracterizar uma atividade como científica, ainda que incorressem em erro, pressupondo uma ciência falível? Ou a atividade científica somente

---

<sup>21</sup> DESCARTES, René. **Discurso do método** [tradução Maria Ermantina Galvão]. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 6 e 7.

<sup>22</sup> Aforismo LXI em BACON, Francis. **Novum organum ou verdadeiras indicações acerca da interpretação da natureza: Nova Atlântida**. São Paulo: Nova Cultural, 1999 (Os pensadores), p. 36 e 37.

<sup>23</sup> Bacon pretende apresentar o método indutivo, de base empírica, como aquele útil para a descoberta e demonstração das ciências, como se verifica ao longo de sua obra retrocitada ou, mais especificamente, no aforismo CV.

se caracterizaria pelo emprego do método correto, no caso, o indutivo, sendo este o método científico por excelência? Talvez Descartes tenha uma resposta para esta indagação:

*“Todavia, pode ser que me engane e talvez não passe de um pouco de cobre e de vidro o que tomo por ouro e diamantes. Sei que estamos sujeitos a nos enganar naquilo que nos diz respeito, e também o quanto os pensamentos de nossos amigos nos devem ser suspeitos, quando são a nosso favor. Mas gostaria muito de mostrar, neste discurso, quais são os caminhos que segui, e de nele representar minha vida como num quadro, para que todos possam julgá-la e para que, tomando conhecimento, pelo rumor comum, das opiniões que se terão sobre ele, seja isso um novo meio de instruir-me, que acrescentarei àqueles de que me costume servir.*

*Assim, meu propósito não é ensinar aqui o método que cada um deve seguir para bem conduzir sua razão, mas somente mostrar de que modo procurei conduzir a minha. Aqueles que se metem a dar preceitos devem achar-se mais hábeis do que aqueles a quem os dão; e, se falham na menor coisa, são por isso censuráveis. Mas, propondo este escrito apenas como uma história, ou, se preferirdes, apenas como uma fábula, na qual, dentre alguns exemplos que podem ser imitados, talvez também se encontrem vários outros que se terá razão em não seguir, espero que ele seja útil a alguns sem ser nocivo a ninguém, e que todos apreciem minha franqueza.”<sup>24</sup>*

Diferentemente de Bacon, Descartes admite que a adoção do método deriva das escolhas feitas por aquele que pretende trilhar seu caminho no campo científico, e não de qualquer exercício metafísico de revelação. De fato, a perspectiva baconiana nos impõe um paradoxo, uma vez que a supremacia do seu método, que independe da *agudeza e robustez dos engenhos*, se explica pelo acesso à verdade. A questão é: o que confere a certeza de que conseguimos acessar a verdade? Seria o próprio fato de termos adotado o método indutivo fazendo, com isso, uma verdadeira autorreferência?

---

<sup>24</sup> DESCARTES, op. cit., p. 7 e 8.

A relação entre verdade, método e resultado na caracterização da ciência foi objeto de preocupação de Karl Popper, já no século XX.<sup>25</sup> Ao questionar-se sobre o que seriam os métodos das ciências empíricas, Popper chega à conclusão de que não existem “processos indutivos” ou “inferências indutivas”,<sup>26</sup> uma vez que a simples repetição de um fenômeno não atesta sua necessária veracidade.<sup>27</sup> Para Popper, as regras metodológicas são vistas como convenções<sup>28</sup> e sua concepção de sistema empírico, ao contrário da de Francis Bacon, não repousa na possibilidade do atingimento da verdade, mas na refutabilidade dos enunciados que formam aquele sistema.<sup>29</sup>

Como nosso intuito aqui não é o de nos aprofundarmos no pensamento de Popper, mas de apenas compreender os possíveis desdobramentos do seu argumento sobre o papel da refutabilidade na caracterização de um pensamento enquanto científico, a questão que se nos aparece é: quem deve exercer o mister de fiscal da possível refutabilidade,<sup>30</sup> ou da efetiva refutação, das proposições e como este trabalho deve ser levado a cabo? Seria uma missão do próprio elaborador do enunciado que se pretende colocar à prova? Dever-se-ia utilizar o próprio método que produziu o sistema de enunciados a ser avaliado?

Não vemos sentido em que o próprio elaborador do enunciado se preocupe em refutar sua criação. Houvesse indícios de que sua elaboração intelectual estivesse, de algum modo, viciada, não haveria qualquer necessidade de se aguardar a conclusão de um trabalho para, ao final, destituí-lo de validade. Do mesmo modo, havendo mais de um método igualmente capaz de produzir um dado resultado científico, a escolha do mesmo método para se avaliar aquele resultado corresponderia a uma verdadeira auditoria do rito, e não do resultado.

Assim, parece-nos que, a partir do choque das ideias destes três autores, é possível fazer uma estreita relação entre o reconhecimento da natureza científica, e sua submissão ao escrutínio

---

<sup>25</sup> Russell (RUSSELL, op. cit., p. 659 a 674) nos informa que o ceticismo de David Hume também enfrentou a questão da validação da verdade pelo empirismo e o problema do conhecimento meramente *provável*. Estamos, contudo, mais interessados na forma como a questão foi resolvida no pensamento de Popper.

<sup>26</sup> POPPER, Karl Raimund Sir. **A lógica da pesquisa científica**. 5. ed. São Paulo: Cultrix, 1993, p. 41.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 55.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 86.

<sup>30</sup> Popper elabora duas distintas categorias para lidar com a questão da refutação, a *falseabilidade*, aplicável ao caráter empírico de um sistema de enunciados, e a *falsificação*, aplicável ao próprio sistema (POPPER, op. cit., p. 91 e 92). Reconhecemos ter empregado a expressão *refutabilidade* como um subterfúgio para não nos alongarmos no pensamento de Popper, partindo de uma crítica ao empirismo baconiano e chegando à criação de um critério de caracterização da ciência aplicável às questões meramente teóricas, o que já se encontra fora do escopo de Bacon. Entendemos, contudo, que o presente trabalho não demanda este longo desenvolvimento, de modo que, sobre o assunto, remetemos o leitor à própria obra de Popper.

dos demais atores do campo, os chamados *pares*. Descartes tem razão ao afirmar que seu pensamento se eleva além de sua própria vida, pois não houvesse ele pretendido exteriorizar suas ideias e métodos, subsumindo-os ao julgamento científico, este debate não teria eco hoje, quatro séculos mais tarde. A nosso ver, a própria questão ontológica da ciência acaba perdendo espaço uma vez que sua forma de se manifestar é tão dependente deste veículo de validação comunitário que a publicização,<sup>31</sup> em si, acaba por se tornar tão relevante quanto o próprio conteúdo publicizado. Uma personagem nos ajudará a ilustrar bem o que queremos dizer.

Edmond Halley<sup>32</sup> já teria presença garantida na história da astronomia pelas suas contribuições no campo das órbitas celestes. Todavia, entendemos que sua maior contribuição à ciência não decorreu de suas próprias descobertas. Credita-se a Halley o incentivo à produção intelectual de seu amigo pessoal, Sir Isaac Newton, e, especialmente, a publicação da obra *Philosophiae Naturalis Principia Mathematica*, talvez a obra científica mais importante já produzida, da qual Halley foi verdadeiro financiador. Entretanto, queremos destacar um episódio<sup>33</sup> que coloca em evidência os aspectos da ciência que queremos desenvolver neste trabalho.

Em agosto de 1684, Edmond Halley levou a Newton uma questão que o consumia: que trajetória deveriam descrever os planetas sendo eles atraídos pelo sol a uma força que varia com o quadrado da distância? Até então, e a despeito de um recente avanço no reconhecimento de um sistema solar heliocêntrico, ainda regia uma visão axiomática dos movimentos celestiais baseados em trajetórias epicêntricas circulares e uniformes,<sup>34</sup> o que não explicava adequadamente o movimento dos corpos celestes. À pergunta de Halley, Newton respondera que se trataria de uma elipse. Surpreso, por não se tratar de uma resposta trivial, Halley o questionou sobre como teria chegado a esta resposta. Newton dissera que teria chegado a tal conclusão por meio de seus cálculos, sem, contudo, apresentar a prova deste desenvolvimento. Somente três meses depois, e após muita insistência de Halley, Newton lhe enviou seus cálculos. Halley teria ficado tão entusiasmado que incentivou Newton a expandir seu trabalho, fazendo com que este abandonasse suas pesquisas

---

<sup>31</sup> Optamos por esta expressão em lugar de “divulgação” ou “veiculação”, pelo fato de que, ao publicizar suas ideias e métodos, o cientista permite que sua comunidade se aproprie do conteúdo publicizado.

<sup>32</sup> Estas informações já se tornaram populares no campo da física e da astronomia, mas podem ser ratificadas em SCHAFFER, Simon. **The Information Order of Isaac Newton’s Principia Mathematica**. Uppsala: Uppsala University, 2008. Disponível em: <http://www.vethist.idehist.uu.se/pdf/schaffer.pdf>. Acesso em: 12 out. 2016. e RICKEY, V. Frederick. Man, Myth, and Mathematics in **The College Mathematics Journal**, v. 18, n. 5, p. 362-389, nov. 1987.

<sup>33</sup> Este episódio é retratado em RICKEY, op. cit., p. 386.

<sup>34</sup> RUSSELL, op. cit., p. 526.

sobre alquimia e seus estudos teológicos para, então, se dedicar àquela que viria a ser sua obra prima.

Ora, a resposta de Newton estava correta e já serviria ao propósito de Halley. O simples fato de abandonar um sistema de trajetórias circulares para empregar um modelo elíptico, estando o sol em um (ou próximo a um) dos focos da elipse, permitiria a Halley predeterminar o movimento dos corpos celestes, inclusive prevendo a periodicidade do aparecimento do cometa que hoje leva o seu nome. Nossa opinião, todavia, é a de que Halley estava imbuído daquele mesmo espírito cartesiano, reconhecendo na publicização do caminho uma importância equiparável à própria resposta obtida. O Newton homem não se tornou o Newton mito pela simples revelação de suas conclusões, mas pelo fato de ter compartilhado o caminho percorrido.

Estas são as principais características da concepção de ciência que pretendemos empregar no presente trabalho, uma concepção que se atém muito mais às validações que o campo efetua em relação aos enunciados que lhe são apresentados do que a qualquer característica intrínseca do próprio enunciado ou do método que lhe acompanha. Neste sentido, não estamos aqui preocupados com uma ciência ontologicamente considerada (se é que ela existe), mas com a ideia de um espírito científico presente em uma comunidade de intelectuais que compartilham das mesmas preocupações técnicas, metodológicas e epistemológicas em um sentido tão imbricado que, quando estudamos as escolhas feitas pelos atores do campo, entendemos estar estudando a própria ciência que tais atores praticam e produzem.

Estes são os pressupostos que entendemos nos autorizarem a chamar o Direito, e especificamente o Direito Tributário, de ciência, uma vez que entendemos – e o trabalho se desenvolverá por este caminho – que a comunidade científica justributária nacional efetua escolhas metodológicas, provoca pautas e evidenciações técnicas por meio da publicização (assim como Halley provocou Newton), além de estabelecer e revisitar fundamentos epistemológicos para o desenvolvimento do seu próprio trabalho.

Desta maneira, nossa proposta de abordagem, no afã de ser também científica, necessitará de um substrato teórico capaz de interagir com tais categorias. No item seguinte apresentaremos o modelo teórico a ser utilizado, o qual, como já dissemos, explicará muito do que é o objeto de nossa análise e do que é o próprio trabalho que ora desenvolvemos.

Por fim, resta esclarecer àqueles que possuem, para a ideia de ciência, uma dada definição ontológica que necessariamente afaste o Direito Tributário enquanto sua espécie, que tal fato não sabotaria a utilidade do caminho que escolhemos. Ou bem as publicizações dos pronunciamentos

pretensamente científicos produzidos na área justributária serão validados pelo reconhecimento de sua natureza científica, ou seu caráter de distinção (em contraposição ao pensamento vulgar) será chancelado pela simples aceitação do campo, a despeito de sua natureza.

Noutro giro, se em tudo e por tudo o Direito Tributário se comportar como se ciência fosse, entendemos que ele será capaz de atingir os mesmos resultados, ainda que estejamos tratando de categorias ontologicamente distintas.

### 1.1.2 – Ciência historicamente orientada

A adoção de uma concepção de ciência cuja medida se encontra atrelada às interações entre seus membros, em detrimento de uma conceituação ontológica ideal, permite o desenvolvimento de uma abordagem dinâmica do pensamento científico. Em outras palavras, ao nos interessarmos mais por uma sucessão de eventos que por uma descrição conceitual, abrimos espaço para o emprego de uma perspectiva histórica do fenômeno científico.

O interesse do jurista pela história tem suscitado alguns questionamentos quanto à sua verdadeira utilidade para o campo jurídico.<sup>35</sup> Sobre a utilização da história no argumento jurídico, Robert Gordon, historiador do direito americano, formula uma breve taxonomia considerando existirem três modos básicos por meio dos quais os juristas fazem uso da história: a) um modo estático, em que uma norma, regra ou prática jurídica tem um significado fixo no tempo; b) um modo dinâmico, em que se argumenta que a interpretação dos textos, regras e princípios mudam, e devem mudar, para se adaptar a novas circunstâncias; e, c) um modo crítico, que sustenta uma descontinuidade entre o passado e o presente. Os dois primeiros modos têm em comum a busca pela autoridade do pronunciamento do passado enquanto o último questiona esta autoridade.<sup>36</sup>

A classificação de Gordon para o campo jurídico reflete, em boa medida, um debate mais genérico sobre o desenvolvimento do pensamento científico. *Mutatis mutandis*, poderíamos transformar sua divisão em duas perguntas: as descobertas científicas do passado estariam sempre presentes de modo que a ciência corresponderia a uma coleção de descobertas e invenções individuais? Ou, as descobertas científicas do presente podem, de certo modo, romper com as do passado?

Estas questões estão diretamente conectadas ao papel que a história desempenha na concepção que se estabelece sobre a verdadeira natureza da ciência, tema enfrentado por Thomas S.

---

<sup>35</sup> Em capítulo específico trataremos do papel da história no Direito Internacional dado seu reflexo sobre às discussões envolvendo justiça e tributação internacional.

<sup>36</sup> GORDON, R. W. The struggle over the past. *Cleveland State Law Review*, Cleveland, v. 44, n. 2, p. 123-143, 1996, p. 124 e 125.

Kuhn em sua obra *A estrutura das revoluções científicas*.<sup>37</sup> Esta é a base teórica que utilizaremos em nossa análise, razão pela qual entendemos ser necessário apresentarmos suas ideias principais.

Uma concepção de ciência enquanto reunião, nos textos atuais, de fatos, teorias e métodos transformaria o desenvolvimento científico em um mero processo gradativo de adição destes itens e tornaria a história da ciência uma disciplina cujo objeto seria o de registrar tanto estas adições quanto os obstáculos que inibiriam sua acumulação. O historiador teria, então, duas tarefas principais: determinar o sujeito e o momento da descoberta científica bem como os erros, mitos e superstições que inibiram a acumulação mais rápida daqueles fatos, teorias e métodos.<sup>38</sup>

Ocorre que a ideia de um desenvolvimento por acumulação não facilitaria, mas tornaria mais difícil ao historiador distinguir, de um lado, a componente científica das observações e, do outro, aquilo que seus predecessores entenderam tratar-se de erro ou superstição. De fato, ao se analisar, por exemplo, a dinâmica aristotélica, mais confuso ficaria o observador diante da impossibilidade de se traçar a devida fronteira entre as concepções científicas e não científicas utilizadas por Aristóteles, à luz de algum fundamento moderno. Esta situação impõe ao historiador o seguinte dilema: se as crenças obsoletas são mitos, então mitos podem ser produzidos pelos mesmos métodos que conduzem ao conhecimento científico; se, contudo, elas devem ser chamadas de ciência, então a ciência inclui conjuntos de crenças totalmente incompatíveis com as atuais. Segundo Kuhn, teorias obsoletas não deixam de ser científicas simplesmente por terem sido descartadas. Por outro lado, tornam difícil sustentar a ideia do desenvolvimento científico como um processo de acumulação.<sup>39</sup>

Cada processo de ruptura que frequentemente se perfaz no decorrer do desenvolvimento científico é o que Thomas Kuhn chama de revolução científica. Historicamente, tratam-se de episódios decisivos em que a comunidade científica se viu forçada a rejeitar uma teoria científica anteriormente aceita em favor de uma outra incompatível com aquela. Como resultado, tem-se uma alteração das questões submetidas à análise do campo, bem como dos padrões que a profissão determina como adequados para se considerar o que seja um problema e uma solução legítima.<sup>40</sup> Contudo, Kuhn afirma que mesmo em episódios *não tão revolucionários*, como o mero surgimento

---

<sup>37</sup> KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 20.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 21.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 25.

de uma nova teoria para o campo, verifica-se uma mudança nas regras que governam a prática anterior da *ciência normal*.<sup>41</sup>

A expressão ciência normal diz respeito às pesquisas firmemente baseadas em uma ou mais realizações científicas passadas, conforme o reconhecimento de alguma comunidade científica específica, de modo que sejam proporcionados fundamentos para a prática posterior. Ainda que suas descrições se afastem da forma originalmente concebida, referidas realizações são relatadas nos manuais científicos elementares e avançados.<sup>42</sup> Em decorrência da consagração destes manuais, bem como do amadurecimento de uma dada ciência, verifica-se a definição implícita dos problemas e métodos legítimos de um campo de pesquisa para os posteriores praticantes desta ciência. Tais definições são possíveis quando presentes duas características àquelas realizações científicas: originalidade suficiente para atrair partidários e afastá-los de outras formas de atividade científica; e abertura para a solução de novas espécies de problemas. As realizações que gozam destas duas características são chamadas pelo autor de *paradigmas*.<sup>43</sup>

É bem possível que mais de uma construção teórica seja aplicada a um conjunto de dados determinado, sobretudo nos primeiros estágios de desenvolvimento de um novo paradigma. Contudo, os pesquisadores raramente dispõem tempo na elaboração de alternativas no curso de seu trabalho, exceto durante o período pré-paradigmático do desenvolvimento de sua ciência e em ocasiões muito especiais de sua evolução.<sup>44</sup> De fato, embora admita-se ser possível uma pesquisa científica sem a adoção de paradigmas, sua aquisição é um sinal de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico.<sup>45</sup>

Este estado de estabilidade do paradigma permite que a ciência se mova com maior rapidez e aprofunde-se ainda mais através da utilização confiante dos instrumentos que o paradigma impõe. O significado das *crises na ciência* consiste exatamente no fato de que se verifica ser chegada a ocasião para renovar estes instrumentos.<sup>46</sup>

Esta renovação dos instrumentos começa com a consciência da *anomalia*, ou seja, com o reconhecimento de que, de alguma forma, a natureza violou as expectativas paradigmáticas que

---

<sup>41</sup> Ibid., p. 26.

<sup>42</sup> Ibid., p. 29.

<sup>43</sup> Ibid., p. 30.

<sup>44</sup> Ibid., p. 104 e 105.

<sup>45</sup> Ibid., p. 31.

<sup>46</sup> Ibid., p. 105.

governam a ciência normal,<sup>47</sup> embora nem toda anomalia leve, necessariamente, a uma crise, já que algumas discrepâncias, mais cedo ou mais tarde, podem ser resolvidas no âmbito da própria teoria dominante.<sup>48</sup> Contudo, quando uma anomalia aparenta ir além de um novo quebra-cabeça da ciência normal, resistindo permanentemente à análise, é sinal de que se iniciou uma transição para a *crise* e para a *ciência extraordinária*.<sup>49</sup>

O encerramento da crise pode se dar de três modos: pela solução do problema por meio da ciência normal; pelo reconhecimento da incapacidade de se tratar do problema mesmo com novas abordagens (ocasião em que o problema é posto de lado aguardando-se o surgimento de novos instrumentos); e, pela emergência de um novo candidato a paradigma.<sup>50</sup> Neste último caso, as crises provocam uma proliferação de versões do paradigma, enfraquecendo as regras de resolução da ciência normal de tal modo que acaba permitindo a emergência de um novo paradigma.<sup>51</sup>

Cumprir notar, porém, que a ocorrência de uma crise, por si só, não retira de uma dada teoria científica o seu *status* de paradigma, somente sendo possível considerá-la inválida quando existir alternativa disponível para substituí-la. Assim, a rejeição de um paradigma necessariamente corresponderá à aceitação de outro.<sup>52</sup>

Fechando-se o ciclo, e retornando ao tema principal da obra, temos que as revoluções científicas se iniciam com um sentimento, embora restrito a uma pequena subdivisão da comunidade científica, de que o paradigma existente deixou de funcionar adequadamente na exploração de um determinado aspecto da natureza cuja exploração fora anteriormente dirigida por aquele paradigma.<sup>53</sup>

Ideia que guarda relação direta com o que desenvolvemos em nosso trabalho consiste no papel circular do paradigma, ou seja, na utilização do próprio paradigma para argumentar em seu favor. Kuhn entende que a essa circularidade não torna tais argumentos necessariamente errados ou ineficazes, posto que a utilização do paradigma como premissa fornece uma mostra de como será a prática científica quando da adoção desta nova concepção. O autor compara a escolha dos

---

<sup>47</sup> Ibid., p. 78.

<sup>48</sup> Ibid., p. 112.

<sup>49</sup> Ibid., p. 113 e 114.

<sup>50</sup> Ibid., p. 115 e 116.

<sup>51</sup> Ibid., p. 110.

<sup>52</sup> Ibid., p. 108.

<sup>53</sup> Ibid., p. 126.

paradigmas às revoluções políticas, entendendo não existir, nesta escolha, critério superior ao sentimento da comunidade relevante.<sup>54</sup>

Em síntese, a orientação histórica que Thomas Kuhn elabora permite que o desenvolvimento científico seja compreendido nas seguintes fases:<sup>55</sup>



Feita a apresentação geral das ideias expressas na obra de Kuhn, cumpre tratar de um aparente conflito entre a sua posição e a de Popper a respeito do processo histórico que conduz à rejeição de uma teoria e a adoção de outra. Como vimos acima, Popper entende que a refutação de uma dada teoria enquanto científica baseia-se no procedimento conhecido como falsificação. Na ocasião, manifestamos o nosso entendimento de que este procedimento não seria automático, mas diria respeito a tarefa a ser exercida por terceiro. Kuhn enfrenta a questão de modo similar, afirmando não a invalidade do modelo de Popper, mas seu emprego no bojo de uma análise maior do processo de rejeição de uma teoria. Para Kuhn, o estereótipo metodológico da falsificação por meio da comparação direta com a natureza não implica que os cientistas não rejeitem teorias científicas ou que a experiência e a experimentação não sejam essenciais ao processo de rejeição, mas que o juízo que leva os cientistas a rejeitarem uma teoria previamente aceita, baseia-se sempre em algo mais do que essa comparação da teoria com o mundo.<sup>56</sup> Deste modo, entendemos que, ao

<sup>54</sup> Ibid., p. 128.

<sup>55</sup> Em realidade, a ocorrência da revolução científica possui menos a característica de uma fase e mais um significado de completude de um grande processo. Dada a formação acadêmica do autor, suspeitamos que a expressão “revolução” também está atrelada à ideia de “rotação” e não apenas à de “conflito”.

<sup>56</sup> Ibid., p. 108.

menos à luz da visão pragmática do presente trabalho, a perspectiva de Popper não necessariamente contradiz a de Kuhn, de maneira que a falsificação apenas servirá para a refutação de uma dada teoria científica quando houver outra teoria que substitua a refutada, sob pena de, ao atacar a teoria, destruir-se toda a ciência.

Esta visão, conforme temos reiteradamente sustentado, atribui mais importância às personagens do campo do que às características intrínsecas do objeto avaliado, de modo que os *pares* atuarão como verdadeiros juízes da cientificidade de suas próprias atividades, sendo a falsificação apenas mais um instrumento de convencimento posto à disposição da comunidade científica. Entendemos, portanto, que um elemento fiduciário é *conditio sine qua non* da atividade científica, estando presente em quase todos os momentos de sua produção.<sup>57</sup>

À primeira vista, é possível imaginar que a alegação de inexistirem critérios objetivos para a caracterização da cientificidade de um campo redunde em incertezas que não condizem com a ideia de desenvolvimento científico. Contudo, não é assim que a história tem retratado o papel da reputação (a despeito de toda a subjetividade que este elemento carrega em si), como bem ilustrado por Kuhn:

*“A respeito do papel da reputação, consideremos o seguinte: Lorde Rayleigh, já com a reputação estabelecida, apresentou um trabalho à British Association tratando de alguns paradoxos da Eletrodinâmica. Seu nome foi omitido inadvertidamente quando o artigo foi enviado pela primeira vez e o trabalho foi rejeitado como sendo obra de um “amante de paradoxos” (paradoxer). Pouco depois, já com o nome do autor, o trabalho foi aceito com muitas desculpas”.*<sup>58</sup>

O episódio é curioso e nos oferece uma reflexão. De um lado, alguém poderia argumentar ser um absurdo que o trabalho tivesse sido aceito posteriormente “apenas” por se tratar de Lorde Rayleigh. De outro, temos que o fragmento transcrito não nos permite atestar a qualidade da produção técnica posteriormente aceita, de modo que o julgamento inicial também poderia ter sido equivocado segundo algum critério. O fato é que, de um modo ou de outro, a situação existe, e,

---

<sup>57</sup> Entendemos que o referido elemento fiduciário é pressuposto de qualquer concepção que se tenha de uma *validação comunitária*.

<sup>58</sup> KUHN, op. cit., p. 193, nota de rodapé 10.

embora se caracterizem por um certo ceticismo, os cientistas devem aprender a lidar com questões envolvendo a confiança nos instrumentos, nos paradigmas e, principalmente, nos pares.

Talvez um dos maiores legados da obra de Kuhn diga respeito a uma certa desmistificação que o autor nos desperta em relação ao papel do cientista enquanto um questionador. O progresso científico, em sua visão, está muito mais atrelado a uma perspectiva burocrática da ciência, em que os avanços decorrem não do reiterado questionamento dos objetivos e critérios científicos, mas da desnecessidade, na maior parte do tempo, de se reexaminar constantemente seus fundamentos em vista da aceitação de um paradigma comum.<sup>59</sup>

Feita a devida apresentação do pensamento de Thomas Kuhn, cumpre esclarecermos de que modo sua maneira historicamente orientada de compreender a ciência nos será útil no desenvolvimento de nosso trabalho.

### **1.1.3 – Nossa proposta de trabalho**

Conforme já mencionamos, a ideia do papel circular do paradigma está presente no espírito de nosso trabalho. É ela quem nos autoriza a tratar de nosso referencial teórico no bojo do primeiro capítulo.

No nosso caso, a apresentação destes fundamentos teóricos corresponde tanto ao ponto de partida quanto ao ponto de chegada de nosso desafio intelectual. Dela partimos, pois necessitamos esclarecer ao leitor a razão pela qual adotamos uma análise dinâmica do Direito Tributário. A ela chegamos, pois, qualquer crítica aos paradigmas atualmente estabelecidos, no Direito Tributário, somente será uma crítica útil se forem devidamente apresentadas as alternativas que supram o paradigma atacado.

Tais alternativas, contudo, não serão profundamente analisadas neste trabalho, cujo objetivo é o de apenas compreender o campo científico e a crise em que entendemos que este se encontra. Nosso interesse aqui é o de apenas indicar a incapacidade da atual visão dominante no Direito Tributário brasileiro para lidar com os novos desafios trazidos pela tributação internacional. A análise dos possíveis paradigmas alternativos será objeto de um estudo mais aprofundado que pretendemos desenvolver em sede de doutorado.

Todavia, e para que o leitor não interprete nossa postergação como um blefe (uma crítica vazia de propostas de alternativas), deixamos claro que entendemos ser possível compreender a

---

<sup>59</sup> Ibid., p. 205.

cientificidade do Direito Tributário, no mínimo, por meio de uma abordagem histórica. Na verdade, é exatamente isso que pretendemos fazer ao longo deste trabalho.

Ao trazermos a concepção de revolução científica para o Direito Tributário, efetuando uma leitura deste objeto à luz dos instrumentos que a teoria de Kuhn nos oferece, ao mesmo tempo em que transparecemos a adoção de uma metodologia útil à abordagem de nosso objeto, demonstramos ao leitor existirem alternativas paradigmáticas ao modelo de ciência então dominante no Direito Tributário. Este é o papel circular do paradigma, a que Thomas Kuhn se refere, aplicado na prática, o que nos autoriza, novamente, a apresentarmos nosso trabalho, agora com o linguajar técnico apropriado.

Empregando o modelo de Kuhn, concluímos ser necessário identificar o momento do surgimento da comunidade científica justributária nacional, como se deu a eleição de seus paradigmas e como começou seu processo de amadurecimento. Tal é o que desenvolvemos nos dois subcapítulos seguintes: o primeiro tratando do fenômeno da tributação; e o segundo, do encadeamento de fatores que culminou com a criação do Direito Tributário brasileiro em meados do século XX.

No capítulo 2 apresentamos análise sobre os paradigmas adquiridos já em um período mais maduro do Direito Tributário. Obviamente, esta é uma caracterização relativa, a qual pretendemos construir com base na opinião dos próprios atores do campo. Para tanto, torna-se imperioso elencar algum critério para considerar quem está dentro e quem está fora do campo.

Ocorre que, embora diversos atores possam ser considerados tributaristas, exercendo influência sobre o campo tributário, não estamos interessados, aqui, nos pronunciamentos judiciais, na produção legislativa ou mesmo nas manifestações das administrações tributárias. Embora relevantes, estas fontes contextualizam-se em um ambiente diferente daquele em que habita o intelectual a que se refere Edward Said.<sup>60</sup> O pronunciamento que buscamos aqui é aquele que, ao menos em tese, independe das pressões políticas, não se encontra preso aos fatos processuais e, tampouco, está vinculado a algum dever funcional, mas, pelo contrário, é o que não permite que meias verdades ou ideias preconcebidas norteiem as pessoas, a partir de uma *postura que envolve um realismo firme e uma energia racional quase atlética*.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Ver nota de rodapé 12.

<sup>61</sup> SAID, op. cit., p. 36.

Será da produção acadêmica, principalmente pela análise dos manuais que traçam os limites da atuação do cientista, que pretendemos extrair a opinião do jurista brasileiro a respeito de seu próprio papel, seu objeto de estudo e seu instrumento de trabalho.

Na sequência, serão apresentados os elementos que colocaram pressão sobre o Direito Tributário brasileiro, tanto no plano interno quanto internacionalmente. Dois episódios, especificamente, são bastante emblemáticos para compreender a ocorrência da violação das expectativas paradigmáticas dos cientistas do Direito Tributário: a ascensão, no Brasil, dos planejamentos tributários chamados agressivos e, internacionalmente, o fenômeno da erosão da base tributária (BEPS). Em realidade, entendemos que toda a sistemática da tributação internacional coloca uma forte pressão sobre o Direito Tributário nacional, embora não seja possível afirmar que o Direito Tributário Internacional, por si só, tenha acarretado qualquer crise ao Direito Tributário.

Estes elementos de pressão encontram-se espalhados pelos capítulos 2 e 3, mas compõem uma mesma categoria de anomalias que conduzem àquilo que entendemos ser a crise do Direito Tributário nacional. Como mencionamos anteriormente, as crises não necessariamente conduzem a uma troca de paradigmas, podendo ser resolvidas de outros modos,<sup>62</sup> de maneira que nosso trabalho se encerrará pela constatação do atual estágio e das propostas sugeridas pelos atores do campo para solucionar a crise que se abate sobre a comunidade científica.

Todo este caminho se dirige para uma ciência extraordinária que não será estudada neste trabalho, uma vez que pressupõe um aprofundamento nos paradigmas alternativos que se propõem a resolver as anomalias que detectamos. Conforme mencionamos, este aprofundamento será objeto de um estudo que pretendemos desenvolver em sede de doutorado.

## **1.2 – A formação do objeto**

Uma compreensão adequada da evolução do Direito Tributário brasileiro não poderá ser atingida sem uma boa ideia de como se deu o desenvolvimento da tributação no Brasil. A perspectiva normativa deste fenômeno deve estar situada no âmbito de estudo daquele campo, de modo que todos os pressupostos teóricos que nos permitem identificar a maneira como a tributação foi juridicamente compreendida no Brasil ao longo do tempo serão igualmente úteis na compreensão do pensamento científico justributário nacional.

---

<sup>62</sup> Ver nota de rodapé 48.

O objetivo não é o de apresentar o histórico da tributação como um fim em si, mas o de compreender como referido fenômeno, nestas terras, afetou e foi diretamente afetado por diversos fatores de natureza econômica, social, política, cultural etc. Isto nos permitirá, posteriormente, efetuarmos um paralelo demonstrando como algumas características da formação da identidade intelectual nacional se incorporaram ao fenômeno tributário, reverberando na formação de um pensamento justributário nacional e deixando cicatrizes no campo científico justributário que permanecem visíveis até dias de hoje.

Para atingir tal intento, nossa apresentação se dará em três partes, a tributação na colônia, no Império e na República (até a década de 1960). Este agrupamento é arbitrário, embora se relacione com uma proposta bastante consagrada para se dividir a história do Brasil. Não há grandes rupturas na história da tributação de um período para outro que justifiquem um apego muito grande a esta proposta de divisão. Todavia, entendemos que ela é bastante útil para nós, pois nos permite ilustrar bem as características dominantes de cada período, de modo a evidenciar sua influência sobre a tributação e sobre a formação da ciência do Direito Tributário.

Isto é o que explica a interrupção da análise do período republicano na década de 1960. Este é o período em que entendemos ter nascido o Direito Tributário brasileiro enquanto campo científico, nos moldes que hoje o conhecemos. Se fizermos bem nosso papel de cronista, o leitor se convencerá de que os eventos que houvemos por bem trazer para nossa narrativa, em detrimento de outros igualmente relevantes, foram fundamentais para a formação de uma torrente de ideias e valores que culminaram com uma espécie de manifesto daqueles que se identificaram uns com os outros e com um campo do conhecimento específico, auto-intitulando-se justributaristas.

### 1.2.1 – A tributação na colônia

Com o que estamos lidando quando utilizamos frases ou expressões tais quais “tributo no Brasil colônia”,<sup>63</sup> “história do sistema tributário brasileiro desde a chegada dos portugueses”<sup>64</sup> ou “o primeiro tributo instituído no Brasil foi o quinto do pau-brasil”<sup>65</sup> Estaríamos tratando de uma

---

<sup>63</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 31.

<sup>64</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Laviola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 23.

<sup>65</sup> BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006, p. 19.

fase inicial do direito tributário brasileiro? Estaríamos abordando um processo originado quinhentos anos atrás? Entendemos que a resposta para estas perguntas dependerá das premissas adotadas para a compreensão do fenômeno da tributação.

A tributação nestas terras, no período compreendido entre 1500 e 1822, pode muito bem ser inserida em um contexto de evolução do direito tributário brasileiro sob uma análise retrospectiva que leve em conta um modelo apriorístico de tributação e uma projeção retroativa de uma visão moderna do que seja o Brasil. Esta estratégia facilita bastante, do ponto de vista didático, o estudo do desenvolvimento da tributação, porém algumas cautelas merecem ser tomadas.

Para o período selecionado, não é de todo correto afirmar que estamos tratando da tributação no Brasil, uma vez que a ideia do que seja “um Brasil” surge em momento posterior a este período. Mais precisamente, estamos lidando com a tributação portuguesa geograficamente definida em uma região que, posteriormente, seria compreendida pelo que hoje entendemos como Brasil. Longe de mero preciosismo acadêmico, esta mudança de posição causará um efeito paralaxe que não nos autorizará, por exemplo, debater a ausência de um sistema tributário brasileiro no período colonial, uma vez que isto seria impossível.<sup>66</sup> Discutir este sistema só faz sentido quando houver Brasil, e só haverá Brasil, quando não houver mais colônia. Daí resulta que, *contrario sensu*, enquanto houver colônia, ainda não haverá Brasil, apenas Portugal.<sup>67</sup>

Esta conclusão nos obrigaria a reconhecer que uma profunda compreensão do fenômeno tributário deste período somente seria possível se entendêssemos as circunstâncias presentes quando da chegada dos portugueses. Para isso, teríamos que nos imiscuir no contexto do próprio surgimento do Estado Português, seus avanços tecnológicos no campo da navegação, sobretudo no âmbito da Escola de Sagres, o fechamento do mar mediterrâneo etc.<sup>68</sup> Contudo, e para que esta dissertação tenha um encerramento, faremos uso da arbitrariedade invocada logo acima, de modo que abordaremos esta parte da história do direito tributário português limitando-a, cronologicamente, a partir do encontro colonial e, geograficamente, no âmbito das terras que viriam a se tornar o Brasil. Entendemos que este corte não gerará qualquer prejuízo para um razoável desenvolvimento de nosso trabalho.

---

<sup>66</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 31.

<sup>67</sup> E, casuisticamente, Espanha, durante o período da União Ibérica, como veremos adiante.

<sup>68</sup> Pensamos ser inevitável construir nossa narrativa a partir de uma visão eurocêntrica dada a necessidade de não podermos nos afastar da ideia de tributação. Esta, para o período mencionado, só pode ser compreendida sob uma perspectiva eurocêntrica.

Feitos tais esclarecimentos, podemos afirmar que, órfão de um trabalho de sistematização que lhe conferisse organicidade,<sup>69</sup> o ordenamento positivo tributário da época sofreu toda sorte de influências filosóficas (positivismo, liberalismo etc.), sociológicas (relacionadas com os conflitos entre as classes componentes da sociedade brasileira), religiosas (notadamente o alto clero católico) e, por fim, econômicas (as mais representativas no processo de instituição de tributos).<sup>70</sup> Uma finalidade característica, porém, permaneceria constante ao longo de todo o período colonial, a despeito das diversas forças que operavam sobre a realidade tributária: o caráter exploratório do tributo, no sentido de que o fim maior da tributação não correspondia a uma preocupação com o desenvolvimento local, mas com o atendimento dos interesses da coroa portuguesa.<sup>71</sup>

No período de 1500 a 1530, comumente conhecido como período pré-colonial, a atuação portuguesa se deu basicamente por meio da exploração do pau-brasil através do sistema de feitorias.<sup>72</sup> Esta realidade somente foi possível pela distância tecnológica entre Portugal e as demais nações (exceção feita à Espanha) no campo da navegação, de modo que a ausência portuguesa não geraria riscos de invasão, por outros povos, das terras recém descobertas.<sup>73</sup> Por sua vez, o Tratado de Tordesilhas, celebrado com a Espanha, seria a garantia jurídica de que a única nação capaz de ameaçar suas novas posses não seria motivo de preocupação para a coroa portuguesa.<sup>74</sup>

Entretanto, diante do incremento da ameaça de invasão estrangeira, nasce a preocupação com a manutenção da posse do território recém descoberto, o que resultou no estabelecimento das capitâneas hereditárias (1532-48), cuja tributação foi marcada pela participação, normalmente em espécie, da Coroa portuguesa nas atividades econômicas por ela escolhidas para serem exercidas pela colônia, por meio de concessão (principalmente de terras).<sup>75</sup> A atividade principal no período foi a da produção da cana-de-açúcar, principalmente nas capitâneas de São Vicente e do Pernambuco, as duas únicas que teriam tido algum êxito.<sup>76</sup>

---

<sup>69</sup> Balthazar afirma que um sistema tributário, *assim entendido um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos, disciplinadores da atividade tributária do Estado, tendo como elemento nuclear o tributo*, somente surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, como veremos adiante. BALTHAZAR, op. cit., p. 32.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 33 e 34.

<sup>71</sup> *Ibid.*, p. 35.

<sup>72</sup> Este sistema não demandava uma presença constante, o que explica a ausência de um projeto de ocupação. Cf. FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12. ed. São Paulo: EdUSP, 2007, p. 29.

<sup>73</sup> POMBO, Rocha. **História do Brasil**. 14. ed. São Paulo: Melhoramentos, 1967, p. 15 a 18.

<sup>74</sup> FAUSTO, op. cit., p. 42 e 43.

<sup>75</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 37 a 39.

<sup>76</sup> Veremos adiante que, coincidência ou não, as regiões que atualmente correspondem a essas capitâneas virão a ter papel importante na formação do campo jurídico.

Mormente em razão da corrupção facilitada pela distância que separava metrópole e colônia, a Coroa optou por uma administração local centralizada, nomeando tanto um Governador-Geral quanto um Provedor-Mor (1549), responsável direto, este último, pela fiscalização e cobrança de tributos.<sup>77</sup> A plena autonomia do Provedor-Mor, associada à necessidade de, a qualquer custo, arrecadar a receita preestabelecida pelo governo, conduziu a uma situação de opressão fiscal, à revelia da capacidade de pagamento dos jurisdicionados, o que resultou em fraudes, sonegações e revoltas.<sup>78</sup>

O abrandamento da opressão fiscal somente ocorreu a partir da União Ibérica (1580-1640), período em que o Brasil passou a ser controlado pelo império espanhol, mais preocupado com suas possessões na América Central e no mercado europeu.<sup>79</sup> Contudo, o envolvimento da Espanha em diversos conflitos, além dos enormes gastos com fidalgos e com a Igreja Católica, redundou na exigência de tributos acima da capacidade de pagamento por parte da população, o que voltou a gerar insatisfação popular.<sup>80</sup>

Após o fim da União Ibérica, Portugal, em visível decadência econômica, retornou à administração da colônia estabelecendo uma política de procura de metais preciosos como compensação à queda da produção açucareira ocasionada pela concorrência com as Antilhas, ocupadas pelos holandeses expulsos do Nordeste.<sup>81</sup> A dificuldade econômica portuguesa, associada ao desequilíbrio da sua balança comercial com a Inglaterra<sup>82</sup> e à necessidade de indenizar os mesmos holandeses expulsos do Nordeste, impôs a necessidade de uma política tributária mais dura, criando-se a derrama, motivo de diversas rebeliões na colônia.<sup>83</sup>

O período que se seguiu foi marcado por conflitos, sendo o mais emblemático deles a conjuração mineira. Houve um apogeu da exploração colonial resultante da política tributária adotada, perfil que somente foi alterado com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, ocasião em que houve uma mudança da base tributária, instituindo-se tributos sobre produtos importados,

---

<sup>77</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 40 a 41.

<sup>78</sup> Ibid., p. 42 a 43.

<sup>79</sup> Ibid., p. 46.

<sup>80</sup> Ibid., p. 46 a 48.

<sup>81</sup> Ibid., p. 48 a 49.

<sup>82</sup> Como veremos mais adiante, a questão da balança comercial superavitária era determinante no pensamento econômico da época.

<sup>83</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 50 a 51.

imóveis urbanos etc.<sup>84</sup> Esta mudança da base tributária somente foi possível, entre outros motivos, a partir da abertura dos portos às nações amigas.<sup>85</sup>

Entretanto, a vinda da Corte ocasionou elevação de despesas, o que acarretou aumento dos tributos existentes além da criação de outros.<sup>86</sup> A ausência de objetividade e racionalidade dos novos tributos contribuiu para a insatisfação popular, resultando em revoltas que culminaram com a proclamação da independência,<sup>87</sup> o que, todavia, não acarretou uma ruptura imediata com a legislação portuguesa. Tal afastamento foi paulatinamente ocorrendo na medida em que surgia uma ideologia marcada pelo liberalismo, porém com fortes traços conservadores,<sup>88</sup> através da união de um individualismo político com um formalismo legalista.<sup>89</sup>

Como se verifica, durante todo o período, a tributação na colônia pode ser identificada com uma exclusiva preocupação com a satisfação das necessidades da coroa portuguesa. Não poderia ser diferente, todo o fenômeno da tributação foi pensado sob esta perspectiva, de modo que as mudanças ocorridas na base tributária se encontravam associadas à política de exploração dominante naquele momento específico.

Por este motivo, não nos parece fazer qualquer sentido a comparação de eventos tributários coloniais, a exemplo da conjuração mineira, com qualquer insurgência atual contra o sistema tributário brasileiro. As insatisfações da época não poderiam estar amparadas em concepções de justiça tributária opondo Estado a contribuintes, já que não havia espaço para tais tipos de considerações. A pauta se relacionava, exclusivamente, à capacidade de pagamento e à forma de cobrança, uma vez que a atividade de arrecadação se localizava em uma zona cinzenta entre os interesses público e privado.<sup>90</sup>

A figura que bem personifica esta zona cinzenta é a de Joaquim Silvério dos Reis, imortalizado no pensamento nacional como o traidor de Tiradentes. Silvério atuava como um dos diversos *contratadores de tributos* para a coroa portuguesa existentes à época. Por sua função, Silvério possuía imensa dívida para com o fisco português (posteriormente perdoadada como recompensa por

---

<sup>84</sup> Ibid., p. 54 a 66.

<sup>85</sup> Ibid., p. 67.

<sup>86</sup> Ibid., p. 71.

<sup>87</sup> Ibid., p. 77.

<sup>88</sup> WOLKMER, Antonio Carlos. **História do direito no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 100.

<sup>89</sup> Ibid., p. 101.

<sup>90</sup> Sobre a *confusão de interesses públicos e privados* no período do Brasil colonial envolvendo funcionários reais e contratadores, ver BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 26 e 27.

sua delação), não pela incidência da tributação sobre suas próprias atividades, mas pela não prestação de contas do contrato de contratador no triênio de 1782 a 1784.<sup>91</sup>

Somente com a proclamação da independência inicia-se a construção de um ideal de tributação que diga respeito a uma realidade social local. Esta construção, em larga medida, se relaciona com o momento de formação de uma identidade nacional, como veremos a seguir.

### **1.2.2 – A tributação no Império**

A criação do Estado brasileiro não envolveu um processo de ruptura imediata com o modelo português de administração do período colonial.<sup>92</sup> O Brasil continuou submetido à mesma dinastia que já o governava, o regime escravocrata permaneceu por mais sessenta e seis anos e nossa dependência econômica perante a Inglaterra continuou.<sup>93</sup> Talvez o maior legado da independência tenha sido dar início à criação de uma identidade brasileira a partir do confronto com a figura dos portugueses. Não por acaso, a elite política do primeiro reinado se dividia em liberais e absolutistas, o primeiro grupo mobilizando mais fortemente brasileiros interessados em garantias constitucionais e o segundo simbolizando o conservadorismo português consubstanciado na concentração de poder nas mãos do Imperador.<sup>94</sup>

Sob o aspecto legislativo, embora o início de um sistema tributário que se possa chamar de brasileiro possua como marco a Constituição de 1924, durante todo o primeiro reinado o sistema tributário instituído pela Constituição Imperial foi marcado por sua natureza flexível, limitando-se a estipular princípios gerais, e pela forte ligação entre Estado e Igreja, de modo que os tributos eram empregados, inclusive, na construção de templos.<sup>95</sup>

Somente a partir do período regencial (1831-40), passou-se a tentar organizar melhor o sistema tributário brasileiro, procurando-se atingir tanto uma descentralização fiscal quanto a estipulação de quotas proporcionais, falando-se, pela primeira vez, na busca de uma justiça tributária.<sup>96</sup> Foi neste período que se deu um dos principais acontecimentos na esfera do sistema tributário: a delimitação das competências entre o Governo Central e as províncias. Este fato dá início à história do federalismo fiscal brasileiro.<sup>97</sup>

---

<sup>91</sup> AMED; NEGREIROS, op. cit., p. 165.

<sup>92</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 32.

<sup>93</sup> FAUSTO, op. cit., p. 146 e 147.

<sup>94</sup> Ibid., p. 156.

<sup>95</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 83.

<sup>96</sup> Ibid., p. 85.

<sup>97</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 32.

Não há como não traçarmos um paralelo entre este ato de delimitação das competências e a instituição das capitânicas hereditárias no período colonial. Enquanto neste último a coroa portuguesa definiu as atividades econômicas a serem exercidas nas capitânicas, exigindo do donatário a proteção da terra contra invasores, bem como sua participação nos resultados da produção da cana-de-açúcar,<sup>98</sup> naquele primeiro verifica-se claramente um movimento no sentido de atingir uma descentralização do poder por meio da discriminação de rendas tributárias.<sup>99</sup> Desta maneira, o período regencial teve como mérito o lançamento das diretrizes de uma reforma tributária a ser completada posteriormente no Segundo Reinado.<sup>100</sup>

De um modo geral, a tributação, no Segundo Reinado, terminou apresentando fortes similaridades com aquela do primeiro reinado, notadamente a forte importância do imposto de importação e a ausência de uma arrecadação calcada nas condições econômicas do país.<sup>101</sup> Por outro lado, foi neste período que surgiram os protótipos daquilo que viria a ser, já no período republicano, conhecido como imposto de renda. Em 1867, o antigo imposto sobre indústrias e profissões passou a ser cobrado de toda pessoa, nacional ou estrangeira, que exercesse indústria ou profissão, arte ou ofício não isentos, incidindo, também, sobre os benefícios distribuídos aos acionistas das sociedades anônimas.<sup>102</sup> Por este motivo é que parte da doutrina afirma que quando se diz que o imposto de renda foi criado no Brasil em 1926, o que se quer dizer, na verdade, é que neste ano foi criado um imposto “geral” sobre a renda.<sup>103</sup>

Se a tributação no Império guarda algumas similaridades com aquela do período colonial, notadamente uma forte dependência do imposto sobre as importações,<sup>104</sup> por outro lado, e a despeito de corresponder a um período bem menor, trouxe mudanças significativas na compreensão do fenômeno tributário e, mais genericamente, das finanças públicas. Foi neste período, também, que o endividamento público se consagrou como fonte de financiamento do Estado, às custas de uma forte pressão sobre as finanças públicas.<sup>105</sup>

Enquanto o período colonial foi marcado por uma visão exploratória do fenômeno da tributação, em que o tributo era compreendido em um ambiente de busca de atividades econômicas

---

<sup>98</sup> BALTHAZAR, *op. cit.*, p. 37 e 38.

<sup>99</sup> BORDIN; LAGEMANN, *op. cit.*, p. 10.

<sup>100</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>101</sup> BALTHAZAR, *op. cit.*, p. 100 e 101

<sup>102</sup> BORDIN; LAGEMANN, *op. cit.*, p. 38.

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 39.

<sup>104</sup> BORDIN; LAGEMANN, *loc. cit.*

<sup>105</sup> *Ibid.*, p. 42.

hábeis a sustentar as necessidades de uma corte portuguesa financeiramente decadente, o Império trouxe uma nova discussão para o ambiente tributário. Este período foi responsável pela transição de uma visão pontual para uma visão sistêmica do fenômeno tributário, compreendendo a tributação no contexto da atividade financeira do Estado, o que irá marcar o surgimento das primeiras ideias sobre a tributação no meio jurídico nacional.

Assim, o ambiente de revoltas contra a exigência de tributos extorsivos dá lugar a um debate sobre os efeitos da tributação sobre as atividades, a necessidade de repartição de competências e das rendas, bem como, e principalmente, sobre os aspectos relacionados a ideias de justiça tributária, que devem ser observados no bojo da atividade financeira do Estado.

### 1.2.3 – A tributação no início da República

O golpe militar que pôs termo ao período imperial trouxe diversas discussões tributárias para a pauta principal. A primeira delas diz respeito à adoção de um regime de separação de fontes tributárias, por parte da Constituição de 1891, o que veio a caracterizar o federalismo brasileiro, inicialmente alcançando apenas tributos estaduais e federais.<sup>106</sup> As constituições seguintes terão como característica rediscutir repartições de receitas, sempre dando nova feição ao federalismo fiscal brasileiro.

Já no início do século XX, e em decorrência das discussões envolvendo a formulação de uma distribuição mais efetiva e real das rendas entre as pessoas, percebeu-se a necessidade de se instituir um imposto a incidir sobre a renda individual,<sup>107</sup> o que veio a acontecer no fim do primeiro quarto do século XX.<sup>108</sup> Em realidade, as discussões que conduziram à criação do Imposto de Renda vêm desde o Segundo Reinado, estando associadas a momentos de déficits de arrecadação das receitas, mormente em contextos de crises globais, como foi o caso da I Guerra Mundial.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Ibid., p. 49.

<sup>107</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 112.

<sup>108</sup> Como mencionamos anteriormente (ver notas 102 e 103), a questão é controvertida na doutrina. Para opinião diversa, ver BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 307. Bordin e Lagemann afirmam que *fica claro que já existiam impostos de renda no Brasil (inclusive o antigo dízimo eclesiástico) e que, quando se diz que, em 1926, foi criado o imposto de renda no Brasil, na verdade, quer-se dizer que foi criado um 'imposto geral' sobre a renda*. Ver BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 39. Todavia, para os objetivos do presente trabalho, esta divergência não é relevante, uma vez que nossa pretensão é associar o surgimento do Imposto de Renda (IR) a uma discussão maior sobre justiça tributária que corria paralelamente, tanto dentro quanto fora do campo jurídico, de maneira que uma preocupação com o mero surgimento da materialidade de um IR setorial, ou restrito a um pequeno grupo, não atenderia a esta finalidade.

<sup>109</sup> AMED; NEGREIROS, op. cit., p. 250.

Este ambiente que envolveu a criação do Imposto de Renda no Brasil nos revela um exemplo de como pautas externas podem influenciar o universo tributário nacional. As discussões sobre o Imposto de Renda normalmente transitam por argumentos relacionados à justiça tributária, discussões estas que, infelizmente, foram interrompidas por conta do golpe de 1937.<sup>110</sup> A este propósito, veja-se o discurso de Mario Brant, em 1921, então Deputado da Comissão de Finanças:

*“Do ponto de vista fiscal, é o mais produtivo e o mais elástico... Encarado pelo aspecto ético, é o mais justo de todos. Com a vitória universal das ideias democráticas, principal consequência da última guerra, é hoje inadmissível um país de instituições liberais, principalmente uma República, sem o imposto geral e progressivo sobre a renda.”*<sup>111</sup>

Além da mudança no pensamento sobre a tributação decorrente das influências externas, questões de ordem econômica fizeram com que este período fosse marcado pelo início da migração da base tributária, saindo de uma excessiva dependência do comércio exterior e se dirigindo para a utilização de fontes de receitas baseadas na crescente industrialização e mercado interno.<sup>112</sup> Este fenômeno acabou se consolidando após o fim da república velha.<sup>113</sup>

A mudança na base tributável, a nosso sentir, possui grande influência na formação do pensamento tributário brasileiro. Esta migração, associada a uma consolidação de um desenvolvimento econômico calcado na industrialização,<sup>114</sup> é o que permitiu a utilização dos impostos de importação e exportação com finalidade ordinatória. Em outras palavras, entendemos que a própria ideia de uma função extrafiscal do tributo somente é possível quando a realidade econômica assim a autoriza.

Outra importante característica do sistema tributário do início da República foi sua grande flexibilidade, permitindo-se expressamente a cobrança de um mesmo tributo pela União e pelos estados.<sup>115</sup> Da atribuição de competência residual aos estados decorreu o entendimento de que seria constitucional a tributação da importação interestadual, o que somente foi corrigido com a edição da Constituição de 1934.<sup>116</sup>

---

<sup>110</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 120.

<sup>111</sup> FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro, 1966, p. 15.

<sup>112</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 51.

<sup>113</sup> Ibid., p. 58.

<sup>114</sup> AMED; NEGREIROS, op. cit., p. 28 e 29.

<sup>115</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 51.

<sup>116</sup> Ibid., p. 52.

Este período de 1889 a 1930, conhecido como Primeira República ou República Velha, foi bastante marcado, sob a perspectiva do pensamento fiscal, pelos problemas envolvendo as diferenças regionais. Como resposta, o governo federal implantava políticas de tributação e dispêndio para atenuar os desníveis entre estados.<sup>117</sup>

As Constituições de 1934 e 1937, embora tenham inovado quanto à repartição de receitas tributárias, reconhecendo a competência dos municípios, não promoveram grandes alterações nas bases tributáveis.<sup>118</sup> Todavia, e em especial quanto à Carta de 1934, se esta ainda não tivera produzido o texto que sistematizaria a legislação tributária, ao menos firmou princípios até então ausentes, ou apenas implicitamente presentes, nas Constituições anteriores.<sup>119</sup>

Este período entre 1930 e 1946 foi bastante conturbado para as relações entre os estados e a União. Da revolução de 1930 contra a política do “café-com-leite” até a redemocratização em 1946, seguiram-se episódios como a revolta constitucionalista de São Paulo em 1932, a indicação de governadores pelo Presidente da República e a queima das bandeiras como meio de apagar a identidade regional dos estados.<sup>120</sup> Como resultado, na esfera fiscal, ocorreu que os estados perderam espaço para os municípios, passando a repartir mais de suas receitas tributárias e sendo obrigados a delegar a estes a competência para instituir o Imposto Sobre Indústrias e Profissões.<sup>121</sup>

Já no período da Constituição de 1946 as transformações se tornaram mais visíveis, não pela edição da Carta em si, que não promoveu uma sistematização completa da tributação, operando mais na discriminação de competências e rendas,<sup>122</sup> mas pela reforma tributária ocorrida em 1965, após o golpe de Estado, ocasião em que os governantes passaram a manifestar uma maior preocupação econômica com o sistema tributário.<sup>123</sup> Esta reforma é considerada um marco no federalismo fiscal brasileiro.<sup>124</sup>

O período entre a redemocratização (1946) e o regime militar (1964) foi bastante marcado por duas tendências aparentemente antagônicas. Ao mesmo tempo em que o mundo testemunhava

---

<sup>117</sup> Ibid., p. 54.

<sup>118</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 114 a 124.

<sup>119</sup> Ibid., p. 118.

<sup>120</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 47.

<sup>121</sup> Ibid., p. 63.

<sup>122</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 125 e 126.

<sup>123</sup> Ibid., p. 132.

<sup>124</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 66.

a ascensão das ideias liberais como resultado da queda do fascismo na Europa, o Brasil experimentava um processo de centralização do poder na esfera federal, tanto política quanto financeiramente.<sup>125</sup>

É trivial que as questões envolvendo o federalismo fiscal decorram das concepções sobre o federalismo em si, sendo que tais concepções são diretamente afetadas pelo pensamento político dominante. Não é por outra razão que os demais entes federativos pressionaram por sua entrada no jogo da repartição das receitas tributárias após 1946, já que, neste período, havia uma preocupação global com as decorrências nocivas de um excesso de centralização do poder.<sup>126</sup> Como veremos no subcapítulo seguinte, essa preocupação estará na cabeça daqueles que constituirão o campo científico justributário nacional.

Este período também foi marcado por um processo de sofisticação da economia que vinha desde a Era Vargas e que encontrou um momento bastante emblemático no período conhecido como República Populista, fazendo com que a política tributária também tivesse que criar mecanismos sofisticados para acompanhar este desenvolvimento.<sup>127</sup> De fato, não poderia ser de outro modo, pois se não há sentido em um desenvolvimento da complexidade da tributação sem que fatores externos demandem isso, do mesmo modo uma maior complexidade da economia desacompanhada de avanços no sistema tributário geraria distorções bastante nocivas.

Não é exagerado dizer, portanto, que o estágio de maior complexidade de nossa economia conduziu a uma demanda por um pensamento mais especializado e mais elaborado sobre o fenômeno da tributação. Entendemos que este fato abriu espaço para o desenvolvimento do Direito Tributário enquanto campo autônomo do conhecimento.<sup>128</sup>

### **1.3 – A formação do campo**

Se no subcapítulo anterior foi possível desenvolver uma narrativa quase linear sobre o fenômeno da tributação no Brasil, não parece ser possível utilizar esta mesma estratégia ao tratar da

---

<sup>125</sup> Ibid., p. 61.

<sup>126</sup> Ibid., p. 49.

<sup>127</sup> AMED; NEGREIROS, op. cit., p. 29.

<sup>128</sup> *A contrario sensu*, entendemos que uma realidade econômica simples não demanda um pensamento muito complexo sobre a tributação. A título de exemplo, a Carta de 1891 usa o verbo tributar de forma bastante vaga ao estabelecer imunidades. Balthazar informa que isso pode se dever à ausência de obras e estudos sobre o fenômeno da tributação no Brasil no fim do século XIX. Ver BALTHAZAR, op. cit., p. 119.

formação do campo científico denominado Direito Tributário. Ocorre que o fenômeno da tributação é marcado por um forte caráter interdisciplinar, fazendo com que o estudo deste fenômeno se enverede por diversos campos do conhecimento.

A dificuldade que enfrentaremos neste subcapítulo decorre de uma das premissas sobre as quais este trabalho se baseia: a de que o Direito Tributário é um campo formado pela divisão e combinação de outras áreas do conhecimento, ainda que muitos cientistas justributaristas brasileiros contemporâneos preguem um isolamento necessário de seu campo. É bem verdade que a contribuição de outras áreas não é característica exclusiva do Direito Tributário. O que queremos enfatizar aqui, contudo, é que o Direito Tributário, por se localizar no Direito Financeiro, surgirá a partir da intersecção entre economia, ciência política e o direito, fazendo com que esta relação seja de tal modo imbricada que, em alguns momentos, é bastante perceptível, ainda que não assumida, uma narrativa transdisciplinar do discurso justributarista.

Assim, nossa estratégia será a de tratarmos o encadeamento de fatores que conduziram à formação do campo às vezes como o curso de um rio, que se explica pela junção de diversos afluentes, às vezes como os galhos de uma árvore, que se subdividem a partir de um tronco principal. Para tanto, dividiremos cronologicamente a história da formação do campo em três períodos, os mesmos utilizados no subcapítulo anterior, abordando, contudo, e paralelamente, o desenvolvimento do pensamento tributário dentro de nosso território e, naquilo que estiver mais diretamente relacionado com nossa formação científica justributária, também fora dele.

É importante destacar, mais uma vez, que não há uma identidade rígida ou bruscas rupturas na passagem de um período a outro em relação à análise do desenvolvimento do pensamento tributário nacional. Entendemos, assim como fizemos no subcapítulo anterior, que a divisão nos três períodos, embora de certo modo arbitrária, tem como mérito sua utilidade na compreensão de características marcantes e emblemáticas para a compreensão do histórico do Direito Tributário.

### **1.3.1 – O pensamento tributário e o período colonial**

Os elementos embrionários que viriam a culminar com a formação de uma comunidade científica justributária brasileira foram marcados por um longo atraso. Enquanto os primeiros cursos superiores na América espanhola surgiram já no início de sua colonização, no Brasil, até a chegada da família real, o ensino superior se resumia às experiências jesuíticas da Companhia de

Jesus.<sup>129</sup> Durante este longo hiato, a demanda por juristas para ocupar os cargos e funções do Estado era suprida pela Universidade de Coimbra, único centro formador do mundo português.<sup>130</sup>

A forte influência de uma pedagogia jesuítica, vista como responsável pelo isolamento português face às transformações renascentistas ocorridas no Continente Europeu,<sup>131</sup> associada a este mesmo distanciamento entre o local da produção jurídica intelectual e o local onde tais pensamentos impõem seus efeitos, pode ser vista como responsável pela formação de uma cultura jurídica retórica e formalista.<sup>132</sup> Vale destacar que a ideia de um pensamento jurídico formado na metrópole e aplicado na colônia se harmoniza com a narrativa de uma sistemática de tributação que apenas se preocupa em fazer frente às despesas da corte, sem qualquer preocupação de ordem sistematizadora.

De qualquer forma, o fenômeno da tributação no mundo, no período entre 1500 e 1822, não foi abordado com profundidade pelos juristas, estando mais presente nos tratados desenvolvidos pelos economistas, sobretudo aqueles que mais se interessavam por uma visão do fenômeno da tributação no contexto das finanças públicas. Por esta razão, começaremos nossa análise traçando um paralelo entre a tributação no Brasil e o pensamento tributário dominante no meio econômico.

Como já afirmamos anteriormente, os primeiros trinta anos da presença portuguesa nestas terras foram marcados por um modelo de exploração que tinha por objetivo maior a obtenção de riquezas para a coroa portuguesa. O Brasil era visto apenas como uma passagem obrigatória em um trajeto que conduzia a um objetivo comercial muito mais rentável, que era a aquisição de especiarias no oriente para abastecer o mercado português.<sup>133</sup>

Como já dissemos, o processo de colonização, em sentido estrito, se deu muito mais por uma necessidade de proteger as terras recém descobertas de invasões das nações rivais do que de uma mentalidade de desenvolvimento de uma sociedade local. Ademais, o fato de não terem sido encontrados, imediatamente, metais preciosos fez com que a coroa portuguesa optasse pelo plantio do açúcar por meio do sistema de divisão de terras que já havia tido algum êxito em outras colônias.<sup>134</sup>

---

<sup>129</sup> WOLKMER, op. cit., 235.

<sup>130</sup> Ibid., 237.

<sup>131</sup> Ibid., p. 236.

<sup>132</sup> WOLKMER, loc. cit.

<sup>133</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 36.

<sup>134</sup> Ibid., p. 37.

O ciclo do açúcar reinou soberano na economia dos colonizadores até a crise enfrentada no fim do século XVII, o que demandou um processo de interiorização que culminou com a descoberta dos tão desejados metais e pedras preciosas, principalmente o ouro. Este outro ciclo perdurou por três quartos de século no centro das atenções de Portugal, até encontrar sua decadência, que já começava a se fazer sentir desde meados do século XVIII.<sup>135</sup>

Estes primeiros dois séculos e meio da economia portuguesa na colônia, a despeito de algumas mudanças no curso das investidas da coroa, manteve algumas características bastante marcantes: uma preocupação constante com a obtenção de metais preciosos; um espírito de rivalidade com nações estrangeiras; o uso constante da força para manter um monopólio comercial da colônia em relação à metrópole; e um protagonismo do comércio como o mecanismo, por excelência, da geração de riquezas. Tais características não são fruto do acaso, mas estão em harmonia com o pensamento econômico dominante à época, o mercantilismo.<sup>136</sup>

O processo de descobrimento,<sup>137</sup> sob a perspectiva portuguesa, se dá simultaneamente à passagem de uma mentalidade calcada no modelo feudal para aquilo que seria conhecido como mercantilismo. Em realidade, pode-se dizer que o próprio processo de descobrimento marca o surgimento do mercantilismo enquanto pensamento econômico.<sup>138</sup>

A própria expressão mercantilismo encontra-se associada etimologicamente à ideia de atividade mercantil.<sup>139</sup> É, portanto, da essência deste pensamento a atribuição de um papel preponderante ao comércio na formação da riqueza da nação. Esta visão explica, em boa medida, duas grandes questões relacionadas ao processo de colonização, a necessidade do desenvolvimento rápido de tecnologias de navegação<sup>140</sup> e o fato de Portugal não ter conferido tanta importância às novas terras, tendo sido, ao menos inicialmente, “obrigado” a lidar com a colônia, uma vez que ela era passagem obrigatória para se chegar às Índias.<sup>141</sup>

---

<sup>135</sup> PRADO JÚNIOR, Caio. **História econômica do Brasil**. 39. ed. São Paulo: Brasiliense, 1992, p. 56 e 60.

<sup>136</sup> BELL, John Fred. **History of economic thought(a)**. 2. ed. New York: Ronald Press, 1953, p. 53.

<sup>137</sup> Falamos no descobrimento como um processo por não estarmos interessados apenas em uma chegada física ao novo continente, mas em todo o processo de redimensionamento do mundo europeu que se seguiu a partir do surgimento de uma nova perspectiva.

<sup>138</sup> O que se costuma chamar mercantilismo compreende diversas políticas econômicas que operaram na transição do medievalismo até a ascensão do capitalismo. Cf. BELL, op. cit., p. 60.

<sup>139</sup> A utilização do termo não está imune a críticas. Todavia, Bell entende que nenhum adjetivo melhor do que “mercantil” foi encontrado para expressar a ideia por trás do rótulo. Cf. BELL, op. cit., p. 55.

<sup>140</sup> Sobre o vanguardismo de Portugal e Espanha no domínio destas técnicas ver nota de rodapé 73.

<sup>141</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 36.

O domínio das rotas torna-se, portanto, fundamental para o desenvolvimento pelo comércio internacional, do que decorre um conflito constante entre nações que pretendem, igualmente, se desenvolver a partir do mesmo modelo. Este conflito é agravado quando novos *players* entram no jogo das rotas internacionais para o oriente pelo Atlântico, universo até então ocupado, praticamente com exclusividade, por Portugal.<sup>142</sup> Mais uma vez Portugal se vê obrigado a solucionar uma questão colonial, sendo compelido a fomentar uma ocupação substancial das novas terras, não pelo seu valor em si, uma vez que até então não se sabia existir ouro no interior, mas pelo que ela representa no fluxo do comércio internacional.<sup>143</sup>

Como o desenvolvimento econômico, segundo o pensamento da época, decorreria do comércio, não seria possível levar adiante um processo de colonização sem uma forte base comercial na colônia. Entretanto, o processo de formação da produção na colônia não nasce em bases livres, dada a limitação imposta pela ideia de rivalidade mercantilista. De fato, não haveria qualquer sentido econômico em a colônia produzir os mesmos bens que a metrópole já produzia. Do mesmo modo, não haveria sentido no fomento de uma colônia que comercializasse com o resto do mundo impondo à metrópole o ônus de uma disputa, face a outros consumidores, pelo mercado fornecedor. Neste sentido, podemos afirmar que a rivalidade mercantilista não fornece alternativa ao monopólio comercial que caracteriza o pacto colonial.

O processo de colonização, nestas terras, se opera, portanto, calcado em sólidas bases conceituais que justificam uma forte ingerência da metrópole nos assuntos relacionados à produção na colônia. Ademais, o monopólio imposto (à colônia) pelo pacto colonial transfere boa parte do bem-estar da operação comercial para a metrópole,<sup>144</sup> sendo tal aumento de bem-estar, diretamente percebido pela coroa portuguesa, dada sua participação direta no processo produtivo. Ora, todo este cenário demonstra a total desnecessidade de se desenvolver um sistema tributário, na acepção estrita da expressão, para lidar com a atividade financeira do Estado português.

A ideia de um sistema tributário somente faz sentido no ambiente mais complexo de um sistema de política econômica, instrumentalizado para “manejar” os fluxos comerciais, financeiros

---

<sup>142</sup> Sobre o pioneirismo de Portugal na expansão marítima já no início do século XV, ver FAUSTO, op. cit., p. 21 a 23.

<sup>143</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 36.

<sup>144</sup> Em um monopólio, dada a possibilidade de controlar a quantidade ofertada, o fornecedor consegue se apropriar de parte do chamado “excedente do consumidor”. Tecnicamente isso acontece porque, diferentemente do que ocorre no comércio em bases livres (em que o preço praticado deve se igualar ao custo marginal), no monopólio o preço será maior que o custo marginal. No caso de um monopólio consumidor, embora direcionado ao outro polo da relação, o raciocínio é similar. Para uma explicação deste fenômeno econômico ver MANKIOW, N. Gregory. **Introdução à economia**. trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioneira, 2005, p. 313 a 341.

e de inovação, sobre os quais o emprego da força não é capaz de operar sem que se destrua a fonte dos recursos para financiar as atividades estatais.<sup>145</sup> No âmbito do pacto colonial, o manejo dos fluxos comerciais se deu por meio do emprego da força, uma vez que o pensamento mercantilista não oferecia bases teóricas para se pensar os fenômenos das externalidades econômicas decorrentes dos efeitos nocivos do monopólio comercial.<sup>146</sup>

Assim, e com o devido respeito às opiniões divergentes, entendemos não ser possível, sob pena de anacronismo, um debate sobre a existência empírica de um sistema tributário neste período, uma vez que as bases teóricas que subsidiam a ideia de um sistema tributário surgirão apenas algum tempo depois. Todo o ordenamento jurídico fiscal português era voltado, portanto, a questões relacionadas à praticabilidade tributária, ou seja, aos problemas de efetividade do fenômeno da arrecadação, e não a questões sobre capacidade contributiva, justiça distributiva ou extrafiscalidade. A própria legitimidade do processo de tributação<sup>147</sup> não era questão que preocupava o Estado português, uma vez que a igreja cumpria esse papel de despertar o sentimento de dever nos súditos da coroa.<sup>148</sup>

Das características marcantes do pensamento mercantilista que citamos acima, o metalismo será o responsável por dois duros golpes na realidade econômica portuguesa. O primeiro diz respeito ao forte impacto que a diminuição drástica na exploração de ouro no fim do Século XVIII<sup>149</sup> terá, tanto, de forma direta, nas finanças da coroa, quanto, em decorrência de uma maior opressão fiscal para compensar a queda na produção, nas relações entre a Coroa e os colonos. O segundo consiste no reconhecimento dos efeitos nocivos da variação da moeda em circulação na determinação do bem-estar do povo, de modo que o aumento na acumulação de ouro gerará um fenômeno até então pouco compreendido, a inflação.<sup>150</sup>

---

<sup>145</sup> Cf. CASTRO, M. F. Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica. **Revista da PGFN**, v. 1, p. 23-51, 2011, p. 36.

<sup>146</sup> Tais bases surgirão somente algum tempo mais tarde, como veremos logo adiante.

<sup>147</sup> Sobre a relação entre a tributação e o processo de legitimação do poder, ver *A extrafiscalidade como elemento de legitimação* em GASSEN, Valcir (Org. e autor). *Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário*. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2010. p. 27-50, p. 42 a 46.

<sup>148</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 53 e 55.

<sup>149</sup> A ausência de preparação para o esgotamento da atividade mineradora fez com que o fim do ciclo do ouro fosse acompanhado de fortes problemas econômicos e sociais. Cf. FURTADO, Celso. **Formación Económica del Brasil**. Brasília: FUNAG, 2010, p. 111 a 113.

<sup>150</sup> Para uma breve explicação sobre as conclusões de David Hume a respeito da necessidade de se manter uma quantidade fixa de moeda, ver LIMA, Heitor Ferreira. **História do pensamento econômico no Brasil**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1976, p. 23.

À crise do modo mercantilista de compreender as causas do sucesso econômico das nações apresentaram-se novos paradigmas supostamente aptos a solucionar as anomalias percebidas no fim do Século XVIII. Em França, cuja situação econômica era bem diferente da inglesa,<sup>151</sup> Pierre Boisguillebert apresenta uma primeira reação contra o pensamento mercantilista, o qual, em sua vertente francesa (colbertismo), culminou com a elevação de Paris à condição de *árbitro da moda e dos gostos europeus*. Sua reação consiste, principalmente, na defesa dos camponeses e da pequena propriedade mercantil. Em seguida, surgem os fisiocratas, manifestando-se contrariamente à proposta excessivamente intervencionista do mercantilismo e, a partir de uma visão humanística renascentista, considerando a agricultura como a única fonte de riqueza.<sup>152</sup>

O principal mérito dos fisiocratas foi o de deslocar a discussão sobre a geração de riquezas da esfera do comércio para a da produção.<sup>153</sup> Esta mudança, se não quando de sua elaboração, teria um papel muito importante na formação de uma posterior concepção de *base tributária*, sobre a qual tratamos rapidamente no subcapítulo anterior. Um sistema de geração de riquezas multifacetado é o que permitirá o desenvolvimento de uma ideia de sistema de política econômica dentro da qual surgirá uma concepção de sistema tributário com as características que hoje lhe atribuímos.

Portugal não ficou indiferente ao movimento intelectual francês, sobretudo em razão de, neste mesmo período (1779), ter sido criada a Academia das Ciências de Lisboa, responsável pelo fomento dos estudos dos problemas econômicos portugueses.<sup>154</sup> Entendemos que a criação da Academia é um verdadeiro marco no histórico da formação do pensamento científico justributário nacional, uma vez que, apenas a partir desta instituição, o fenômeno da produção de riquezas na colônia e, conseqüentemente, o fenômeno da tributação passaram a ser compreendidos sob uma perspectiva sistêmica.<sup>155</sup>

Do mesmo modo, o pensamento econômico que começava a surgir na colônia foi fortemente marcado pelo ideal fisiocrata. Com exceção de Alexandre de Gusmão (pertencente à época mercantilista), todos os economistas que aqui nasceram e se ocuparam das particularidades da

---

<sup>151</sup> Enquanto a Inglaterra experimentava prosperidade científica e econômica, a França enfrentava decadência e miséria social. Cf. LIMA, loc. cit.

<sup>152</sup> Ibid., p. 23 e 24.

<sup>153</sup> Ibid., p. 24.

<sup>154</sup> Ibid., p. 50.

<sup>155</sup> Para uma breve apresentação dos nomes mais expressivos do movimento fisiocrático português e os assuntos que aqueles abordaram, ver LIMA, op. cit., p. 50 a 52.

colônia pertenceram à escola fisiocrática da economia lusitana.<sup>156</sup> Não se trata de mera coincidência, mas de característica muito própria deste grupo. Trata-se de rapazes nascidos no Século XVIII, quando a economia brasileira havia se estabilizado, originários de famílias abastadas ligadas à lavoura ou à mineração, que iam estudar em Coimbra e se dedicavam a estudar os problemas técnicos e econômicos da colônia.<sup>157</sup>

O movimento fisiocrático português, contudo, não teria uma longa vida nestas terras. O primeiro motivo para isso seria uma forte reação tanto à doutrina mercantilista quanto à fisiocrática,<sup>158</sup> a partir do desenvolvimento de uma escola individualista pura que teve grande repercussão em Portugal.<sup>159</sup> O segundo diz respeito ao próprio processo de enfraquecimento dos laços entre as classes dominantes da colônia e da metrópole, que resultou no processo de independência que ocorreu no meio do período do desenvolvimento da economia clássica inglesa, que vai desde a publicação, em 1776, da obra *Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations* (A Riqueza das Nações), de Adam Smith, até 1848, com o aparecimento da obra de Stuart Mill, *Princípios de economia política*.<sup>160</sup>

Dada a importância muito maior do processo de independência na ruptura do pensamento local com o movimento fisiocrático português, entendemos ser mais útil estudarmos este fenômeno no bojo do período imperial, uma vez que este período também será marcado por outro fator decisivo no processo de formação da comunidade científica justrIBUTÁRIA nacional, que foi o surgimento dos cursos jurídicos de Olinda e de São Paulo.

### 1.3.2 – O pensamento justrIBUTÁRIO e o período imperial

A consolidação econômica ocorrida no decorrer do século XVIII criou um ambiente de estabilização que permitiu a criação de vínculos com a terra. A colônia não atraía mais apenas a cobiça dos aventureiros desejosos de um enriquecimento rápido, mas também despertava interesse naqueles que viriam a criar raízes e se envolver com as questões locais.<sup>161</sup> Apesar de se formarem nas mesmas instituições, já que aqui ainda não havia universidades, intelectuais das elites

---

<sup>156</sup> Ibid., p. 68.

<sup>157</sup> Ibid., p. 68 a 69.

<sup>158</sup> Cumpre destacar que o aparecimento do movimento fisiocrático não condena as ideias mercantilistas ao imediato desaparecimento. O mercantilismo permaneceu por dois séculos e meio como o pensamento econômico dominante no âmbito das riquezas das nações.

<sup>159</sup> Esta escola foi fundada por Adam Smith e continuada por Jean-Baptiste Say, Malthus, Ricardo, Bastiat e outros. Seus principais representantes em Portugal são o brasileiro Silva Lisboa, Solano Constantino, Acúrcio das Neves, Manuel de Almeida e Ferreira Borges. Cf. LIMA, op. cit., p. 52.

<sup>160</sup> Ibid., p. 26.

<sup>161</sup> Ibid., p. 68.

portuguesa e colonial começavam a se distanciar, mais significativamente, quanto aos seus interesses políticos e econômicos.<sup>162</sup>

Durante o século XVIII algumas transformações no pensamento político e econômico serão cruciais na formação da identidade e cultura nacional, bem como do campo científico justributário brasileiro. Quanto ao pensamento sobre as relações entre Estado e jurisdicionados, o mundo testemunhou a revolução francesa e a independência americana, esta com fortes repercussões sobre todos os processos de independência das ex-colônias espanholas. Quanto às discussões sobre a verdadeira fonte de riqueza e o papel do Estado, como já mencionamos, o fisiocratismo surgiu em França, rompendo com mais de duzentos anos de pensamento mercantilista. Posteriormente, a economia clássica inglesa, consubstanciada na figura de Adam Smith, rompe tanto com o pensamento fisiocrático quanto com o mercantilismo. Estes dois fenômenos serão responsáveis por configurações decisivas no processo de formação da ciência justributária brasileira. Tratemos de cada um deles, começando pelo aspecto relacionado à evolução do pensamento econômico.

A oposição ao pensamento mercantilista, baseado em uma forte e direta participação estatal nos processos de produção, em benefício de um ideal de liberdade econômica, individualismo e emancipação dos freios do Estado, que começava a ganhar projeção, criou a oportunidade para (ou necessidade de) o desenvolvimento de estudos sobre as relações entre o Estado e as fontes de riqueza. A impossibilidade de lidar diretamente com o processo produtivo pelo uso da força levou os governantes a instrumentalizarem mecanismos indiretos de ingerência, os quais resultariam no que hoje chamamos de sistema de política econômica, no bojo do qual se insere a atividade financeira do Estado.<sup>163</sup> Mais especificamente, pela primeira vez a tributação não foi analisada apenas sob o prisma da praticabilidade do processo de arrecadação, mas levando-se em consideração os seus efeitos sobre os elementos originários de riqueza.

O liberalismo inglês começava a se firmar como orientação dominante na forma de se pensar a atividade financeira do Estado. Obra considerada divisor de águas no pensamento econômico,<sup>164</sup> *A Riqueza das Nações*, de Smith, dedica toda a sua quinta e última parte ao tratamento das questões financeiras. Para muitos, apenas por isso, Smith seria considerado não apenas o pai da Economia Política, mas também das Finanças.<sup>165</sup> A tradição clássica de Smith encontraria eco

---

<sup>162</sup> Ibid., p. 69.

<sup>163</sup> Tratamos disso anteriormente. Cf. nota de rodapé 145.

<sup>164</sup> Lima afirma que a obra marca o início do período da economia clássica inglesa. Cf. LIMA, op. cit., p. 26.

<sup>165</sup> Em sentido diverso, Baleeiro entende que a afirmação é excessiva. Para este autor, os cameralistas alemães já teriam *imprimido antes o cunho do estudo orgânico e sistemático* das Finanças. BALEEIRO, 1958, p. 30.

no século seguinte, mais especificamente na obra *Principles of Political Economy and Taxation* (1817) de David Ricardo, além de alguns discípulos franceses, dentre eles, Jean Baptiste Say, que preconizavam a existência de uma Ciência das Finanças como parte ou sub-ramo da Economia Política.<sup>166</sup> Começava a se solidificar um campo científico, formado basicamente por economistas que se ocupavam do fenômeno da atividade financeira do Estado, no bojo da qual se situa a tributação. Seria de se esperar, portanto, que a inovação do pensamento econômico europeu chegasse às terras brasileiras por meio de sua influência sobre o pensamento acadêmico dos economistas locais. Não foi o que aconteceu.

Talvez como consequência do fato de a primeira obra conhecida em língua portuguesa a tratar de finanças<sup>167</sup> ter sido escrita por um jurista, mais especificamente, um comercialista português, as primeiras obras escritas no Brasil sobre o assunto assumiram um caráter jurídico, o que contrastava com a orientação econômica europeia. Tratam-se das obras *Compêndio de Direito Financeiro*, de José Antônio da Silva Maia (1841) e os *Apontamentos do Direito Financeiro Brasileiro*, de José Maurício Fernandes Pereira de Barros (1855).<sup>168</sup>

O fato de um campo do conhecimento ainda em formação ter sido importado pelo Brasil por *players* aparentemente estranhos àquela protocommunidade científica, além de bastante curioso, trará, a nosso ver, características decisivas na forma como o fenômeno da tributação será percebido em nosso país. Verifiquemos as implicações deste fato por meio da análise, agora, da evolução do pensamento político e sua influência na formação da cultura jurídica do país, no seio da qual surgirá a ciência justributária.

Todos esses acontecimentos no universo do pensamento político e econômico não ocorreram no vácuo, mas acabaram se chocando com a realidade brasileira no meio do nosso processo de independência. Mais do que apenas *reproduzir novas condições materiais de produção de riqueza e as novas relações sociais direcionadas pelas necessidades do mercado*, a doutrina global do liberalismo tornar-se-ia *a expressão de uma liberdade integral presente em diferentes níveis da realidade, desde o ético até o social, o econômico e o político*.<sup>169</sup> Entretanto, no Brasil, o liberalismo apresentaria particularidades que fariam com que sua natureza se distanciasse da ideologia

---

<sup>166</sup> BALEEIRO, loc. cit.

<sup>167</sup> Trata-se da obra *Principios de syntelologia: comprehendendo em geral a theoría do tributo, e em particular observações sobre a administração, e despezas de Portugal, em grande parte applicaveis ao Brazil*, de José Ferreira Borges.

<sup>168</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 33.

<sup>169</sup> WOLKMER, op. cit., p. 94.

européia, sendo *canalizado e adequado para servir de suporte aos interesses das oligarquias, dos grandes proprietários de terra e do clientelismo vinculado ao monarquismo imperial*.<sup>170</sup>

O surgimento da identidade nacional é contemporâneo ao da academia. Conforme mencionamos anteriormente, a América espanhola conheceu suas primeiras universidades logo no início dos seus anos coloniais. No caso brasileiro, somente em 1827, após a independência, e em um ambiente de construção de um Estado nacional, verificou-se a implantação dos cursos jurídicos no Brasil em Olinda (posteriormente transferido para Recife) e em São Paulo. Estavam lançadas as sementes da formação da chamada cultura jurídica nacional.<sup>171</sup>

A edificação desta cultura decorreu do surgimento de uma elite jurídica própria que a implantação dos cursos jurídicos possibilitou, além da profusa produção legislativa do período imperial.<sup>172</sup> A partir desse momento, a figura do bacharel em direito passaria a ser uma constante na vida política brasileira enquanto agente profissional incumbido de compor e de servir aos quadros políticos e burocráticos do Império e de grande parte da República, projetando-se a partir do individualismo político e do formalismo legalista que caracterizaram a cultura jurídica.<sup>173</sup>

Embora não tenha sido a única, o liberalismo *à brasileira* foi a grande bandeira ideológica ensinada e defendida no interior das academias jurídicas, e sua harmonização com o bacharelismo reforçava o interesse pela supremacia da ordem legal constituída e pela defesa dos direitos individuais dos sujeitos habilitados à cidadania sem prejuízo do direito à propriedade privada, o que se instrumentalizou pelo privilégio dos procedimentos e a representação de interesses em detrimento da efetividade social, da participação e da experiência concreta.<sup>174</sup> Este foi o ambiente que recebeu e deu continuidade aos estudos da Ciência das Finanças que vinham sendo desenvolvidos pelos economistas franceses e ingleses.

Em princípio, a Lei Imperial de 11 de agosto de 1827, quando da gênese dos dois cursos de ciências jurídicas e sociais no Brasil, criou uma primeira cadeira de economia política a ser ministrada no quinto ano do curso,<sup>175</sup> assim permanecendo até o advento do Decreto número 7.247, de 19 de abril de 1879, ocasião em que se dividiu o curso em duas sessões, a de ciências jurídicas

---

<sup>170</sup> Ibid., p. 96.

<sup>171</sup> HOLANDA, Sérgio Buarque de. **História geral da civilização brasileira**. 6. ed. São Paulo: Difel, v. 3, 1960, p. 363 e 364.

<sup>172</sup> WOLKMER, op. cit., p. 101.

<sup>173</sup> Ibid., p. 127.

<sup>174</sup> Ibid., p. 130.

<sup>175</sup> UNIVERSIDADE DO RIO DE JANEIRO. **Livro do centenario dos cursos juridicos: (1827-1927)**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1928, p. 435.

e a de ciências sociais, transferindo a disciplina de economia política para o quarto ano e criando, oficialmente, a disciplina *Scientia das finanças e contabilidade do Estado*.<sup>176</sup> Estava oficialmente reconhecida a apropriação da Ciência das Finanças, ramo específico da Economia Política, pelo universo dos juristas.

Em nosso entender, tal movimento de apropriação trará impactos sobre a maneira como a Ciência das Finanças (e, futuramente, o Direito Tributário) irá ser compreendida e contextualizada pelos seus operadores. Toda a instrumentalização do Direito enquanto *reprodutor de uma legalidade estreita, fechada e artificial*, inserida em uma *tradição advocatícia desvinculada de atitudes mais comprometidas com a vida cotidiana e com uma sociedade em constante transformação*,<sup>177</sup> no nosso sentir, irá contaminar uma área do conhecimento que nasceu como resposta às demandas que afloraram no seio das grandes revoluções do século XVIII.

Os casuísmos que envolvem o processo de formação do Estado brasileiro tornam paradoxal o surgimento do pensamento justributário nacional. Os mesmos acontecimentos do século XVIII que culminaram com as revoluções que mudariam para sempre o pensamento econômico e político das nações teriam o condão tanto de gerar uma área do conhecimento conectada com esta nova realidade social quanto, no caso brasileiro, de encerrar esta mesma área em um ambiente de isolamento e artificialismos. As cicatrizes deste paradoxo continuarão a ser visíveis quando do surgimento do Direito Tributário enquanto campo científico autônomo, conforme passamos a demonstrar a seguir.

### **1.3.3 – A República e a autonomia do Direito Tributário**

A ausência do desenvolvimento de estudos brasileiros especializados na área econômica fora do ambiente jurídico<sup>178</sup> contribuiu para a sedimentação do processo de apropriação da Ciência das Finanças pelos juristas no período imperial. Com isso, o estudo da tributação no Brasil, situado como um dos objetos de interesse da Ciência das Finanças,<sup>179</sup> adquiria uma feição jurisdicista que prevaleceria sobre as perspectivas econômicas e políticas do fenômeno tributário, a despeito de,

---

<sup>176</sup> Ibid., p. 444 a 447.

<sup>177</sup> WOLKMER, op. cit., p. 133.

<sup>178</sup> Os cursos de economia somente foram criados no Brasil no século XX. Durante todo o século XIX, os aspectos gerais da economia foram estudados, sem o *status* de nível superior, nos cursos de comércio. Cf. LIMA, op. cit., p. 108.

<sup>179</sup> Greco informa que *no Brasil da primeira metade do Século XX, o estudo jurídico dos tributos aparecia no bojo da Ciência das Finanças*. GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, jan.-jun, 2011, p. 9-18, p. 10.

fora do Brasil, os aspectos econômicos, mais especificamente da economia política, prevalecerem no estudo das finanças públicas.<sup>180</sup>

Na virada do século XIX para o século XX, dentre os diversos aspectos do fenômeno financeiro, aqueles relacionados com a tributação começariam a ganhar destaque, tornando-se mais comum o uso da expressão “direito tributário”. Viveiros de Castro, em sua obra de 1901, se resente de que, a despeito da legião de financistas na doutrina brasileira, a Ciência das Finanças, sobretudo na parte relativa à *taxação*, não conseguira vulgarizar-se, devido, principalmente, à falta de compêndios nacionais até então.<sup>181</sup> Na introdução à segunda edição, de 1910, o autor, diferentemente do que fizera na primeira, começa a fazer uso da expressão que viria a caracterizar um novo campo do conhecimento, ao afirmar que procurou “orientar o contribuinte no estudo calmo e desapaixonado das mais importantes questões de *direito tributário*”.<sup>182</sup>

Paralelamente, e principalmente em França, na Alemanha, nos Estados Unidos e na Itália, era travado um longo debate sobre a necessidade, ou não, de se estudar separadamente a perspectiva jurídica, face às dimensões política e econômica da Ciência das Finanças.<sup>183</sup> De um lado, havia os que colocavam a Ciência das Finanças apenas nos planos econômico e político, não vendo, nos dados jurídicos, senão elementos que são meros fatos de diversa natureza (Wagner), e que devem ser relegados aos juristas (Einaudi). De outro, em posição diametralmente oposta, havia os que englobavam todos os aspectos da atividade financeira do Estado em perspectiva unitária (Griziotti, Jêze).<sup>184</sup>

A despeito da necessidade, ou não, de se estudar o fenômeno financeiro em uma perspectiva unitária, o fato é que não havia dúvidas de que tal fenômeno comportava aspectos distintos que poderiam ser identificados e individualizados, caso contrário a celeuma não teria qualquer sentido. A partir desta constatação, seguiu-se um longo debate que se arrastou na primeira metade do século XX envolvendo a questão da autonomia do Direito Financeiro, porém, o mais importante para os fins do presente trabalho é entender o que os atores do campo pretendiam atingir quando sustentavam ou atacavam a pretensa autonomia.

---

<sup>180</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 31.

<sup>181</sup> CASTRO, Augusto Olimpio Viveiros de. **Tratados dos impostos: estudo teórico e pratico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, p. XIII.

<sup>182</sup> Ibid., p. X.

<sup>183</sup> ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969, p. 9 a 12.

<sup>184</sup> Ibid., p. 11.

Rubens Gomes de Souza, na “Advertência da 1ª edição” de seu compêndio de 1952, menciona o fato de a Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951, ter pretendido seguir o exemplo de França e Itália, onde, nas Faculdades de Direito, havia uma cadeira intitulada “Ciência e Legislação Financeiras”, destacando que:

*“A iniciativa é sem dúvida louvável, enquanto vise evitar uma excessiva dissociação didática entre os princípios e instituições financeiras de um lado, e de outro os instrumentos jurídicos adequados ao funcionamento prático daqueles princípios e instituições; mas não é possível ignorar a dificuldade de encontrar um professor igualmente versado em matéria financeira e em matéria jurídica, que terá levado os países a que me referi a dividir a cátedra em duas disciplinas regidas, a primeira por um financista, a segunda por um jurista.”*<sup>185</sup>

Verifica-se, portanto, que para Sousa não haveria razão para a dissociação entre ciência e legislação financeiras, a não ser uma dificuldade prática de localizar quem tivesse atributos técnicos para o domínio mais completo do campo. Todavia, o fato é que houve um movimento, não sem intenso debate,<sup>186</sup> no sentido de se afastar o Direito Financeiro, enquanto área do conhecimento, da Ciência das Finanças. Com isso, abriu-se espaço para o desenvolvimento de uma comunidade científica que se preocuparia apenas com os aspectos jurídicos da atividade financeira do Estado, acontecimento este que não ocorreu com exclusividade no Brasil. A particularidade brasileira reside no fato de que a comunidade científica que se ocupou, ao longo do século anterior, com as questões próprias das Ciências das Finanças já havia se formado dentro do ambiente dos estudos jurídicos, como disciplina constante da grade curricular dos Cursos de Ciências Jurídicas e Sociais. A ausência de um núcleo formal de estudos superiores em economia não permitiu que houvesse um antagonismo nacional no debate sobre a necessidade de unidade ou de fragmentação da Ciência das Finanças, fazendo com que, diante do esperado fechamento dos juristas em seu interesse na perspectiva jurídica da atividade financeira do Estado, este campo do conhecimento ficasse órfão de um grupo de cientistas dispostos a desenvolver os seus aspectos econômico e político.

---

<sup>185</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeira, 1964.

<sup>186</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 53 a 58.

As circunstâncias que envolveram o processo de aceitação comunitária da autonomia científica do Direito Financeiro foram um tanto complexas, porém sua compreensão é essencial para melhor entender alguns pensamentos correntes sobre a ciência justrIBUTÁRIA que daí adviriam. Para tanto, calha reiterarmos que, diferentemente do que afirma Ataliba,<sup>187</sup> não discutimos aqui a autonomia científica de um campo como resultado de sua independência em relação a outra ciência, caso contrário seríamos forçados a concluir pela ausência de autonomia da medicina face à biologia, desta face à química e desta face à física, por exemplo, dada a dificuldade de identificarmos princípios, regras, técnicas e objetos próprios em cada uma delas, resultando que as anteriores não se tratariam de verdadeiras ciências autônomas frente às seguintes. Para os fins deste trabalho, a formação de uma comunidade científica autônoma decorre do estabelecimento de paradigmas comuns à classe de atores que compõe a comunidade, bem como de uma identificação comum dessa mesma classe, conforme esclarecemos em tópico específico.<sup>188</sup>

Partindo deste pressuposto, e com o devido respeito às opiniões em sentido diverso, entendemos não haver muito sentido, ao menos sob uma perspectiva histórica, no debate sobre eventual independência do Direito Financeiro face ao Direito Administrativo, como se costuma proceder.<sup>189</sup> Os principais instrumentos do Direito Financeiro, os problemas a serem resolvidos por tais instrumentos, bem como seus paradigmas determinantes, não se forjaram no seio de uma comunidade científica de jusadministrativistas que, ao se fragmentar, teria dado origem a uma nova comunidade.<sup>190</sup> Tais instrumentos foram construídos no curso do longo processo de formação da Ciência das Finanças, o qual descrevemos em parte (apenas desde o surgimento de nossa colônia), de modo que o Direito Financeiro surge, isto sim, de um processo de ruptura da perspectiva jurídica do fenômeno fiscal face aos seus aspectos econômico e político.

Não estamos, com isso, afirmando que o Direito Financeiro não mantenha qualquer tipo de relação com o Direito Administrativo, longe disso. O fato é que o processo que culminou com a formação dos pressupostos daquela ciência não foi linear, mas derivou do encontro dos resultados

---

<sup>187</sup> ATALIBA, 1969, p. 35.

<sup>188</sup> Verificar item 1.1.2 – Ciência historicamente orientada.

<sup>189</sup> Cf. DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949, p. 26. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37 a 41. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 49. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 20. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2.

<sup>190</sup> A esse respeito, Baleeiro afirma que *em verdade, as obras clássicas de Direito Administrativo reservaram reduzidíssimo espaço e quase nenhuma preocupação àquela atividade financeira, deixando transparecer que a sentiam estranha às suas cogitações, a despeito da enorme importância de que se reveste*. BALEEIRO, 2005, p. 4.

das duas grandes revoluções do pensamento humano ocorridas no século XVIII de que tratamos acima: tais resultados são as ascensões do liberalismo econômico e do político. O econômico, por si só, desenvolveu instrumentos científicos para uma melhor compreensão da atividade financeira do Estado que somente se tornaram necessários a partir da queda do modo de pensar mercantilista.<sup>191</sup> O político criou uma nova concepção sobre a relação entre Estado e jurisdicionados, o que irá suscitar questões sobre limitações jurídicas àquela atividade financeira. Disso decorre que o surgimento dos estudos sobre a perspectiva jurídica da atividade financeira do Estado não ocorreu em um ambiente de negação do absolutismo estatal, mas no de uma limitação de uma atividade que, conforme o liberalismo econômico muito bem demonstrou, já era também condicionada às questões de ordem econômica.

Entendemos, portanto, que afirmações no sentido de o Direito Financeiro ser entendido hoje como ramo do Direito Administrativo não estão de todo equivocadas desde que se tenha em mente tratar-se de um procedimento de “acondicionamento” do Direito Financeiro enquanto espécie de um gênero com o qual guarda harmonia em relação a suas características principais. Trata-se, portanto, de um mero procedimento de taxonomia, de maneira a arranjar o Direito Financeiro na sua correta posição dentre os possíveis lugares que as matérias jurídicas podem ocupar. O que importa destacar aqui é que, embora didático, este é um procedimento anacrônico quanto à sua perspectiva científica histórica e que não reflete as verdadeiras origens ou pressupostos do Direito Financeiro.

Nossas críticas feitas à retroativa caracterização do Direito Financeiro dentro do Direito Administrativo não subsistem em relação à qualidade de espécie do Direito Tributário frente ao Direito Financeiro. Apesar da celeuma quanto à possibilidade de desenvolvimento científico autônomo dos aspectos que envolvem a atividade financeira do Estado, não se verifica na literatura qualquer histórico de divergência quanto ao fato de a tributação compor parte (importante) desta atividade, de modo que, ou bem a perspectiva jurídica pode ser considerada em sua própria autonomia, e isso incluiria em seu bojo o estudo das normas tributárias, ou a atividade financeira do Estado teria que ser compreendida em sua complexidade fenomênica e isso também incluiria o

---

<sup>191</sup> Tratamos da transição do mercantilismo para o liberalismo nos subitens 1.3.1 – O pensamento tributário e o período colonial e 1.3.2 – O pensamento justributário e o período imperial.

estudo da tributação como um todo. Porém, ainda sob uma perspectiva científica historicista, somos forçados a concluir pela formação de uma comunidade científica justributária que surge a partir do Direito Financeiro.

Assim, e embora seja comum a ideia de que a ciência do Direito Tributário guarda com o Direito Financeiro uma relação de parte e todo,<sup>192</sup> é inegável que a profusão de estudos doutrinários a partir do início do século XX deu ao Direito Tributário uma importância que ele não possuía até o século anterior.<sup>193</sup> Esta maior produção doutrinária específica é fruto do desejo de juristas que pretendem dedicar-se a apenas uma das áreas de estudo que o Direito Financeiro possibilita, área esta cujo desenvolvimento independe do conjunto complementar de áreas do Direito Financeiro,<sup>194</sup> o que se reflete na reiterada afirmação de que, ainda que não seja científica, a autonomia do Direito Tributário é, ao menos, didática,<sup>195</sup> dogmática-estrutural,<sup>196</sup> funcional<sup>197</sup> etc.

Para o momento, podemos concluir que esta forte auto identificação dos tributaristas, desejosos de externalizar sua especialização em oposição à relativa generalidade do Direito Financeiro, já nos permitiria tratar o Direito Tributário enquanto uma comunidade científica autônoma, ao menos para os fins deste trabalho. Aos que entendem que este argumento não seria suficiente, bastaria a ressalva de que, quando falamos Direito Tributário, queremos dizer “Direito Financeiro naquilo que concerne, exclusivamente, ao fenômeno da tributação”, e ainda assim todas as nossas considerações de ordem material permaneceriam válidas. Como não estamos aqui discutindo nomenclaturas, este debate não nos interessa.

Por outro lado, no capítulo seguinte, quando tratarmos dos paradigmas que os atores do campo elegeram no desenvolvimento da ciência justributária, mormente quanto ao desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, demonstraremos que as categorias que entendemos pertencer ao Direito Financeiro não mais conseguirão abarcar os instrumentos, problemas e soluções legítimas informados pelos paradigmas do Direito Tributário. Neste sentido, o Direito Tributário

---

<sup>192</sup> SOUSA, op. cit., p. 41.

<sup>193</sup> Baleeiro destaca que o Direito Tributário *é o sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta o maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo dos vários países*. BALEEIRO, 1958, p. 58.

<sup>194</sup> Ataliba afirma que, por comodidade científica, o Direito Financeiro é costumeiramente classificado nos seguintes capítulos: 1. Direito Tributário; 2. Direito Orçamentário; 3. Contabilidade Pública; 4. Entradas e Receitas Não Coativas; 5. Fiscalização e Controles Financeiros; 6. Crédito Público. ATALIBA, 1969, p. 34.

<sup>195</sup> ATALIBA, 1969, p. 101.

<sup>196</sup> SOUSA, op. cit., p. 37.

<sup>197</sup> TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 45.

passaria, de um modo ou de outro, a compor um campo científico autônomo. Não se tratará mais de mera questão de nomenclatura.

## 2 – O AMADURECIMENTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como demonstramos no fim do capítulo anterior, o Direito Financeiro nasceu de um processo de ruptura com a Ciência das Finanças, processo este marcado por uma longa discussão sobre a necessidade, ou não, de se proceder ao estudo da atividade financeira do Estado considerando-se, dissociadamente, seus aspectos econômico, político e jurídico. No Brasil, este processo não foi marcado por grandes discussões internas, mas apenas pela reprodução do debate estrangeiro, *haja vista* a inexistência de cursos superiores de economia até o início do século XX, bem como pelo fato de a Ciência das Finanças ter se desenvolvido dentro dos Cursos de Ciências Jurídicas e Sociais, o que facilitou a prevalência de um discurso quase uníssono quanto à necessidade de o jurista se dedicar apenas ao aspecto jurídico do fenômeno financeiro.

Demonstramos, também, que, embora seja corrente a ideia de que o Direito Tributário guarda relação de espécie para gênero com o Direito Financeiro, o interesse maior dos jusfinancistas pelas particularidades do fenômeno da tributação conduziu a uma profusão de monografias sobre os aspectos tributários do Direito Financeiro, fazendo com que se buscassem argumentos para defender um curioso interesse por um simples ramo de um campo muito mais complexo. Na ocasião mencionamos que, apenas por isso, já seria possível concluir pela autonomia do campo científico justributário, dado o forte sentimento de auto identificação desta comunidade com sua área específica. Contudo, este sentimento comunitário é apenas o início de um caminho que conduziu ao amadurecimento do campo, sendo necessário, ainda, verificarmos como se deu o processo de criação de instrumentos do Direito Tributário, bem como da eleição de seus objetos, problemas a serem solucionados e soluções legítimas para tais problemas.

Neste capítulo, pretendemos apresentar o processo de eleição dos paradigmas do Direito Tributário nacional, os episódios cruciais no delineamento de suas principais características e a visão que os próprios tributaristas têm do seu campo de estudos científicos e de sua missão neste campo. Demonstraremos, também, como o Direito Tributário nacional, em sua história, enfrentou situações de crise ocasionadas por fatores internos e externos, e como estas crises podem auxiliar na compreensão da evolução do campo científico justributário.

Quanto aos fatores externos das crises, apresentaremos uma síntese de como se deu a formação do campo científico justributário internacional, apresentaremos o encadeamento dos principais episódios que dirigiram a formação do atual Regime Tributário Internacional e evidenciaremos a relação entre todos estes acontecimentos e as discussões em destaque nos mais relevantes *fora* sobre a matéria. Este apanhado será crucial na compreensão de uma das teses principais deste

trabalho: a de que o atual Direito Tributário brasileiro não oferece ferramentas para solucionar os principais problemas do Direito Tributário Internacional, o que explica um certo isolamento de nossa comunidade científica neste debate.

## **2.1 – A codificação e o isolamento do campo**

Diversos elementos explicam o movimento de emancipação do Direito Tributário frente ao Direito Financeiro, todavia, não há dúvidas de que um dos mais notórios foi o fenômeno de codificação<sup>1</sup> que se testemunhou no século XX. Como decorrência do lapso temporal entre as primeiras codificações tributárias no mundo e a brasileira (cerca de meio século depois), tem-se que o fenômeno serviu, inicial e preponderantemente, à defesa da autonomia do Direito Financeiro e, já quando da consolidação deste como campo autônomo, como argumento a favor da emancipação do Direito Tributário.<sup>2</sup> No caso brasileiro, o debate envolvendo a codificação da legislação financeira/tributária foi longo, conflituoso e se arrastou desde a Constituição de 1946, que conferiu competência à União para legislar sobre normas gerais em matéria de direito financeiro, e concluindo com a Emenda Constitucional nº 18/65 e a edição do Código Tributário Nacional em 1966, cujo anteprojeto original data de 1953.

Entretanto, e é importante destacar, os movimentos históricos que colaboram com o amadurecimento no desenvolvimento dos campos científicos nem sempre (ou quase nunca) ocorrem de modo linear e cumulativo, mas são fruto de movimentos de avanço e retrocesso que apresentam rupturas e superposição de debates. Desta forma, importa salientar que, num certo sentido, as discussões sobre as autonomias do Direito Tributário e do Financeiro acabaram se confundindo na história da formação destas ciências, e isso será perceptível, sobretudo, quando analisarmos a visão que os próprios tributaristas possuem a respeito de seu campo e seus objetivos enquanto cientistas. Assim, será aparentemente confusa nossa narrativa sobre o papel da codificação na proclamação da independência do Direito Tributário: por vezes parecerá que o discurso da autonomia se põe em oposição ao Direito Financeiro, por outras, ao Direito Administrativo ou a outros campos do Direito e, em certos momentos, contra a influência de outras áreas do conhecimento sobre os as-

---

<sup>1</sup> Empregamos a expressão “codificação” aqui em sentido amplo, abarcando não apenas a elaboração de códigos tributários, mas a própria elaboração de textos constitucionais versando sobre matéria tributária.

<sup>2</sup> A importância do arcabouço legislativo para a formação da cultura jurídica no Brasil não era fato novo. Para uma explicação sobre o papel dos “Monumentos Legislativos” para a formação da cultura jurídica no período do Brasil imperial ver HOLANDA, op. cit., p. 356 a 360.

pectos jurídicos do fenômeno da tributação, resgatando-se o velho debate que conduziu ao esfacelamento da Ciência das Finanças. Tal confusão, todavia, diz respeito à própria característica conflituosa do debate.

Especificamente quanto ao movimento de isolamento da análise da perspectiva jurídica da tributação, verifica-se que o processo de codificação serviu como instrumento catalisador do predomínio de uma concepção formalista do campo tributário, rompendo-se expressamente com muito da visão que poderíamos chamar de *estruturalista*<sup>3</sup> e que marcou a “era de ouro” da Ciência das Finanças. Embora o tema seja bastante complexo e demande uma pesquisa mais profunda, o presente subcapítulo tem por objetivo demonstrar elementos que evidenciam este movimento de ascensão do formalismo no direito tributário, tanto no pragmatismo tributário quanto na academia, uma vez que o predomínio do formalismo, a nosso ver, é um dos principais responsáveis pelo afastamento da comunidade científica justributária brasileira dos principais debates envolvendo o direito tributário internacional.

Neste subcapítulo, além destas questões relacionadas ao papel do surgimento de importantes dispositivos normativos no processo de consolidação do Direito Tributário nacional, verificaremos em que medida a eleição dos paradigmas desta ciência foi influenciada pelos traumas causados pelo processo de ruptura ocorrido na virada do século XIX para o XX dentro do ambiente da Ciência das Finanças. Do mesmo modo, identificaremos a agenda elaborada pelos cientistas justributaristas nacionais como decorrência dos paradigmas eleitos.

### **2.1.1 – O contexto do surgimento do CTN**

Durante quase toda a primeira metade do século XX, os juristas brasileiros assistiram uma intensa produção de legislação versando sobre matéria fiscal no Brasil e no mundo. Baleeiro relata este fato nos seguintes termos:

*“Na grande maioria dos países, sobretudo naqueles de complexa e madura estrutura econômica, o Direito Financeiro amontoou, nesta primeira metade do século, caótico acervo de leis, regulamentos e textos, dentro dos quais os próprios funcionários do Fisco encontram dificuldades enormes de orientação. Multiplicaram-se as publicações para atualização do direito*

---

<sup>3</sup> A expressão é utilizada por Ives Gandra da Silva Martins no prefácio à obra de Luciano Amaro. Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. XI. Seu emprego é feito com sentidos diversos (por vezes, diametralmente opostos ao que adotamos) em outros contextos, como explicaremos no item 2.2.1 – Formalismo e estruturalismo.

*positivo, sem que se sentissem seguros os contribuintes. Houve momento em que, no Brasil, por exemplo, a legislação vigente sobre Imposto de renda resultava de uma colcha de retalhos formada por 80 diplomas legais.”<sup>4</sup>*

Esta explosão normativa no campo fiscal colocou mais pressão no movimento de defesa da autonomia do Direito Financeiro em relação a outras áreas do Direito. A primeira consequência prática desta pressão, já em 1919, foi a primeira codificação, ocorrida na Alemanha, conhecida como *Reichsabgabenordnung*.<sup>5</sup> Embora seja costume atribuir à obra de Myrbach Rheinfeld, *Grundriss der Finanzrecht*, de 1910, o título de pioneira no movimento de emancipação do Direito Financeiro, foi a partir de 1919 que o movimento assumiu maior vulto, sobretudo na Alemanha e Itália.<sup>6</sup>

No Brasil, fato marcante para o Direito Financeiro foi a sua consagração constitucional no artigo 5º, XV, *b*, da Carta de 1946, o qual estabeleceu ser competência da União legislar sobre “normas gerais de Direito Financeiro”.<sup>7</sup> O grande apreço dos juristas nacionais pela literalidade dos dispositivos normativos ensejou episódio interessante envolvendo o surgimento desta referência constitucional, conforme narrativa feita por Baleeiro:

*“No Congresso Jurídico comemorativo do centenário do Instituto dos Advogados em 1943, registrou-se indicação favorável à codificação do Direito Financeiro, que, afinal veio a ser discutido no seio da Grande Comissão da Assembléia Constituinte de 1946, quando foi proposta a inclusão desse ramo do Direito na competência legislativa federal.*

[...]

*O principal combate a essa iniciativa partiu do deputado Mário Masagão, que defendia a subordinação do Direito Financeiro ao Direito Administrativo, disciplina de que aquele constituinte é catedrático na Faculdade de Direito de São Paulo.”<sup>8</sup>*

---

<sup>4</sup> BALEEIRO, 1958, p. 54.

<sup>5</sup> “O Direito Tributário – como área de conhecimento sistematizado no campo jurídico – é recente. Embora o tributo em si exista há séculos, a reunião das normas e princípios que o regulam num conjunto circunscrito, objeto de exame específico não tem cem anos. O referencial histórico que pode ser mencionado a indicar o surgimento dessa preocupação encontra-se na edição do Código Tributário Alemão de 1.919.” GRECO, 2011, p. 10.

<sup>6</sup> BALEEIRO, 1958, p. 55.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>8</sup> BALEEIRO, 2005, p. 6.

Questões de ordem pessoal à parte, o fato é que, com fulcro nesta competência, foram elaboradas leis versando sobre normas gerais aplicáveis à contribuição de melhoria, cobrança de imposto de vendas no comércio internacional, orçamentos federal, estadual e municipal e, sobretudo, instituindo o Código Tributário Nacional - CTN. Assim como ocorreu quando da constituinte de 1946, o processo que envolveu o nascimento do CTN também não passou ileso ao velho debate sobre as relações de autonomia.

Foi a partir da solicitação de dois deputados federais que Rubens Gomes de Sousa, então professor da Universidade de São Paulo, iniciou a elaboração de um anteprojeto de Código Tributário Nacional.<sup>9</sup> Nos termos da Portaria do Ministro da Fazenda nº 784, de 19 de agosto de 1953, o anteprojeto foi publicado no Diário Oficial da União para o recebimento de sugestões, chamado respondido, dentre outros, pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, o qual ofereceu parecer de sua Comissão Especial.<sup>10</sup> O primeiro pronunciamento apresentado pela Comissão, ainda em suas observações preliminares ao anteprojeto, diz respeito à tentativa de se *alicerçar a competência da União para legislar sobre direito tributário* com base em dispositivo que *declara competir à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro*.<sup>11</sup> Embora o parecer suscite a possibilidade de se levantar a questão de saber se *a competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro implica a de legislar sobre normas gerais dos direitos particulares, como o direito tributário, que compõe o direito financeiro*, tal questão acabou sendo colocada de lado ao final, aceitando-se que o intuito do mencionado artigo da Constituição de 1946 tenha sido mesmo o de conferir competência à União para legislar sobre normas gerais de direito tributário.<sup>12</sup>

Reconhecida a competência para tratar de normas gerais de direito tributário, o parecer questionou disposição (hoje considerada pacífica) relacionada com a possibilidade, ou não, de as normas gerais definirem os fatos geradores dos tributos locais, concluindo pela existência de competência privativa dos entes locais (Estados e municípios) para dispor sobre tal tema, sob pena de invasão.<sup>13</sup> Esta discussão retorna ao tema da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado, naquilo que o parecer chama de *Contradição Doutrinária do Projeto*,<sup>14</sup> ocasião em que o anteprojeto foi acusado de, por um lado, querer estabelecer rigidamente os fatos geradores dos

---

<sup>9</sup> Ibid., p. 9.

<sup>10</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro, 1955, p. 103.

<sup>11</sup> Ibid., p. 103 e 104.

<sup>12</sup> Ibid., p. 104.

<sup>13</sup> Ibid., p. 106 a 107.

<sup>14</sup> Ibid., p. 111.

tributos, ao arripio da competência privativa dos poderes locais e, por outro, conferir liberdade ao intérprete em relação ao mesmo fato gerador, permitindo-lhe adaptar a lei tributária à evolução dos fenômenos econômicos.<sup>15</sup>

Para os fins deste trabalho, é importante ressaltar o testemunho que o parecer nos confidencia a respeito dos efeitos que se entendiam decorrentes, à época, da alegação da autonomia do direito tributário:

*“De fato, a doutrina mais avançada, no direito fiscal, é aquela que, defendendo a autonomia dêste, em relação ao direito privado, considera que a tributação atinge diretamente o fenômeno econômico subjacente na forma jurídica.*

*Assim, embora esta seja regulada pelo direito privado, não fica o direito fiscal preso a essas formas, mas vai atingir a verdadeira transação econômica que se subsume na forma legal escolhida.”<sup>16</sup>*

É bastante interessante que o discurso da autonomia do Direito Tributário face ao direito privado tenha resgatado e invertido o debate ocorrido havia mais de meio século sobre a autonomia do Direito Financeiro diante da Ciência das Finanças. Esta maneira de compreender os efeitos da autonomia do Direito Tributário não surgiu fortuitamente no bojo do parecer, mas se harmoniza com um entendimento até então bastante consolidado na doutrina estrangeira.<sup>17</sup> Todo o ambiente de conflito envolvendo a codificação da legislação tributária, a partir do anteprojeto de Gomes de Sousa, fomentou um debate importante que sempre renasce nas discussões tributárias, em maior ou menor grau: se a tributação pode ter por base o fenômeno econômico ou se deve se assentar sobre as formalidades criadas pelo próprio direito. O parecer conclui pela prevalência da tributação sobre o fenômeno econômico, com fulcro na existência de elementos constantes da Constituição de 1946 que legitimariam tal conclusão, mormente seu artigo 202, o qual estatua que os tributos fossem *graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*. Afirma o parecer que:

---

<sup>15</sup> O parecer se refere, especificamente, aos artigos 129 (que determina que a interpretação da legislação tributária tenha em vista os resultados efetivamente decorrentes do ato, fato ou situação jurídica) e 131 (que determina que os conceitos, formas e institutos de direito privado sejam aplicados conforme conceituação própria da legislação tributária) do anteprojeto.

<sup>16</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, op. cit., p. 117.

<sup>17</sup> A esse respeito, ver GIANNINI, Achille Donato. **Rapporto giuridico d' imposto**. Milão: Giuffrè, 1937, p. 157 e 158; TROTABAS, Louis. **Précis de Science et Législation Financières**. 9. ed. Paris: Dalloz, 1947, p. 271 e 272; JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2. ed. Buenos Aires, 1971, p. 103 a 109. A primeira edição deste último data de 1943, não tendo havido mudança de entendimento.

*“Ora, essa finalidade de se graduar os tributos de acordo com a capacidade econômica só pode ser atingida se a mesma lei regular atos que tenham a mesma substância econômica, pois do contrário transações, que revelem idêntica capacidade contributiva, terão tratamento diverso.”<sup>18</sup>*

Não é objetivo desta dissertação adentrar os meandros das discussões contemporâneas à edição do CTN, mesmo porque nosso trabalho não está centrado na realidade tributária da época. O importante aqui, para nós, é apenas compreender como questões essenciais na própria concepção dos efeitos da autonomia do direito tributário, e que virão a determinar a concepção dos juristas sobre sua própria área de atuação, não estavam pacificadas quando das discussões envolvendo a codificação. Este ambiente de uma concepção tributária ainda em formação não era desconhecido pela Comissão Especial que elaborou o Projeto de Código Tributário Nacional a partir do Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, consoante se depreende da Exposição de Motivos do Projeto:

*“[...] a Comissão procurou subordinar o Projeto a uma orientação geral compatível com o que se poderia chamar o “clima tributário do país”, evidenciado pelo direito positivo, encarado como expressão concreta da realidade nacional no tríplice plano econômico, político e jurídico.*

*[...]*

*O direito, como instrumento de atuação, presta-se indiferentemente a pôr em funcionamento as ideologias mais diversas: por isso mesmo, a Comissão teve a cautela constante de se conservar em terreno rigorosamente neutro, evitando soluções jurídicas que pudessem interferir com a atividade do legislador ordinário no tocante à orientação política ou econômica que se deseje imprimir através da legislação tributária específica, ou que viessem condicionar a formulação dessa orientação por parte daqueles a quem possa competir a respectiva responsabilidade.[...]*

*Qualquer eventual desvio nessa linha de neutralidade jurídica terá sido admitido unicamente quando, no entender da comissão, fôsse exigido inequivocamente pela atuação de preceitos constitucionais.”<sup>19</sup>*

---

<sup>18</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, op. cit., p. 123.

<sup>19</sup> Ibid., p. 318 e 319.

Ocorre que o mencionado Projeto, que tomara o número 4.834/54, foi objeto de intensos debates, não chegando a ser votado no Congresso. Somente mais de uma década depois, e a partir do interesse do Presidente Castelo Branco em reestruturar o sistema tributário nacional, é que o projeto foi revisto e adaptado à nova realidade tributária resultante da Emenda Constitucional nº 18/65.<sup>20</sup>

### **2.1.2 – O estabelecimento dos paradigmas**

Antes mesmo de seu surgimento, o Código Tributário Nacional foi decisivo para o processo de consolidação do Direito Tributário enquanto campo científico. Como mencionamos anteriormente, de 1953 a 1966 houve um intenso debate nacional, refletindo, em boa medida, uma discussão europeia sobre a possível autonomia do direito tributário e os seus efeitos. Foi neste período que começaram a surgir as primeiras obras cujo objetivo seria versar sobre o direito tributário brasileiro, sem a necessidade de se amparar nas já consagradas estruturas manualescas do Direito Financeiro ou da Ciência das Finanças sendo que, em diversos casos, houve um movimento de rejeição da influência desta última.

Estes verdadeiros manifestos de independência do direito tributário vieram acompanhados de proposições que tinham por objetivo determinar as fronteiras deste novo campo do conhecimento, estatuidando os instrumentos de que o cientista justributarista deveria lançar mão no seu ofício, informando quais problemas devem ser objeto de preocupação por parte dos membros do campo, bem como estabelecendo os mecanismos considerados legítimos na solução dos problemas a serem enfrentados. Em linhas gerais, é neste período que começam a se desenhar os atuais paradigmas do Direito Tributário brasileiro.

Identificar o cientista justributarista simplesmente como aquele jurista que se ocupa das questões tributárias, para os fins deste trabalho, não é suficiente. Basta lembrar que as primeiras obras sobre Ciências das Finanças escritas no Brasil, no bojo das quais tratou-se de matéria tributária, foram elaboradas por juristas do século XIX, e não faria muito sentido associá-los à atual

---

<sup>20</sup> Cf. BALEEIRO, 2005, p. 9. Sobre a referida nova realidade, Greco informa que “a partir de 1964, o Brasil viveu o período da Revolução em que estavam em vigor os Atos Institucionais e as discussões de caráter substancial (isonomia, desigualdades sociais, distribuição de renda etc.) não encontravam espaço. Tanto é assim, que, ao ensejo da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que reformulou o sistema constitucional tributário – em grandes linhas até hoje vigente – encontra-se a revogação expressa do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 que consagrava o princípio da capacidade contributiva. Suprimiu-se da Constituição o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder”. GRECO, 2011, p. 11.

comunidade justributária de que ora tratamos diante da pouca conexão entre os objetos de pesquisa daqueles e os interesses destes últimos.

Desta forma, embora não seja tarefa das mais fáceis, mas sendo fundamental para compreender a ascensão do Direito Tributário como campo científico autônomo, é necessária uma precisa identificação do surgimento de uma autoconsciência da comunidade científica justributária nacional com a feição com que hoje se apresenta. Entendemos não ser possível indicar um episódio específico como o responsável pela abrupta ruptura entre os campos, uma vez estarmos tratando de um longo processo no qual algumas propostas paradigmáticas eram lançadas ao campo justributário e contribuía, em alguma medida, para sua formação.

O momento de surgimento da ciência justributária no Brasil foi bastante marcado por debates que se cruzavam. Ao mesmo tempo, questionava-se: a possibilidade/necessidade de se estudar a perspectiva jurídica da atividade financeira do Estado separadamente dos seus aspectos econômico e político; a necessidade/oportunidade de codificação da matéria financeira/tributária; a autonomia do Direito Financeiro face aos outros ramos do Direito; e, a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Financeiro e a outros ramos do Direito, bem como os possíveis desdobramentos destas pretensas autonomias.

Outra importante particularidade a ser considerada diz respeito à pouca importância dada à separação entre o discurso no âmbito do direito positivo em questão e o campo científico cujo objeto é o mencionado direito. Quanto ao Direito Tributário, no período anterior ao Código Tributário Nacional, os autores não se preocuparam em deixar claro quando estavam se referindo ao Direito Tributário “regulador” e quando se referiam à ciência jurídica que se ocupava deste objeto.<sup>21</sup> Entendemos que esta confusão se explica por uma certa ideia bastante difundida de que a atividade jurídica seria científica por excelência.<sup>22</sup> Não é incomum encontrarmos passagens se referindo à atividade de julgamento, ou mesmo ao pronunciamento de pareceres profissionais, como atividade científica.<sup>23</sup> Para os fins deste trabalho, contudo, os pronunciamentos proferidos

---

<sup>21</sup> Ainda hoje poucos autores se preocupam em fazê-lo, sendo a principal exceção o Prof. Paulo de Barros Carvalho. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 1 a 4.

<sup>22</sup> Como explicamos anteriormente, não é esta a ideia de ciência jurídica empregada neste trabalho. Verificar item 1.1.2 – Ciência historicamente orientada.

<sup>23</sup> Gilberto de Ulhôa Canto, em prefácio à obra de Amílcar de Araújo Falcão, afirma que a “diferença que há entre o parecerista e o magistrado, está, realmente, na executoriedade do veredito deste, e na autoridade puramente platônica da conclusão daquele. E há, muitas vezes, que lamentar essa diversidade, já que o juiz, assoberbado como sói ser, tanto com as controvérsias complexas, como com as corriqueiras, geralmente está menos bem aparelhado do que o jurisconsulto, para o deslinde certo, cientificamente inobjetable das hipóteses que lhe são presentes.” Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Finances, 1960, p. 11 e 12.

para solucionar questões postas no âmbito do pragmatismo das atividades jurídicas não nos interessam enquanto verdadeira manifestação científica, mas sim aqueles que se voltam para a criação ou ratificação de uma consciência acadêmica do campo justributário.

No item anterior, quando apresentamos o parecer da Comissão Especial do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, vimos que antes da edição do CTN ainda havia um intenso debate sobre os efeitos do reconhecimento da autonomia do direito tributário, sendo sua capacidade de se orientar economicamente, ao arrepio do formalismo próprio de outros ramos do direito (notadamente os de direito privado), um dos efeitos mais emblemáticos desta autonomia. Ocorre que, após a edição do CTN, observa-se uma consolidação da visão formalista,<sup>24</sup> bastante amparada em teorias positivistas, que rejeita orientações extranormativas na compreensão do fenômeno tributário, principalmente as considerações de ordem econômica.<sup>25</sup> Este fechamento conceitual da perspectiva jurídica tributária em seus próprios institutos, a partir da codificação de 1966, passa a ser a tônica dos principais manuais que objetivam traçar os paradigmas do campo tributário.<sup>26</sup>

Se, no passado, a Ciência das Finanças tinha como paradigma a instrumentalização da atividade financeira do Estado a partir da realidade multidimensional do fenômeno tributário,<sup>27</sup> com o advento da codificação, a atividade do justributarista passou a se limitar às interações intrasistêmicas do ordenamento jurídico,<sup>28</sup> tornando-se comum a ideia de que o direito tributário cria sua própria realidade.<sup>29</sup> Não seria exagero afirmar que, a partir da edição do Código, a ciência justributária passou a gravitar ao redor dos casuísmos legislativos que emergiram da codificação, ignorando quaisquer relações que os instrumentos criados pelo CTN pudessem ter com a realidade.<sup>30</sup> Assim, e imune a possíveis críticas envolvendo aspectos de eficiência econômica ou de qualquer teoria de justiça, a atividade científica do justributarista passa a ser vista como uma realidade em si mesma, de maneira que as soluções dos problemas envolvendo o fenômeno tributário devem ser

---

<sup>24</sup> O predomínio da visão formalista, bem como as anomalias e as crises que esta visão enfrentará, serão pormenorizados mais adiante em tópicos específicos.

<sup>25</sup> “O conceito de tributo bem como de suas espécies deve ser construído a partir do sistema positivo, sem nenhuma influência de noções ou formulações estranhas ou impertinentes, como são as econômico-financeiras.” ATALIBA, 2005, p. 127.

<sup>26</sup> Segundo Kuhn, os manuais possuem papel central na compreensão paradigmática de um dado campo, correspondendo a verdadeiros “veículos pedagógicos destinados a perpetuar a ciência normal”. KUHN, op. cit., p. 175.

<sup>27</sup> DEODATO, op. cit., p. 15 a 21.

<sup>28</sup> CARVALHO, op. cit., p. 49.

<sup>29</sup> ATALIBA, 2005, p. 23.

<sup>30</sup> As estruturas dos sumários de diversos manuais reproduzem, em certo modo, a estrutura do CTN e da Constituição.

alcançadas por meio de uma interpretação lógico-sistêmica capaz de, a partir da interpretação dos institutos jurídicos, identificar a solução cientificamente legítima.<sup>31</sup>

A ciência justributária, ainda engatinhando, testemunhou a derrocada de uma visão estruturalista até certo ponto consagrada,<sup>32</sup> privilegiando-se um paradigma que conduziu a um isolamento da comunidade científica brasileira. Enquanto a Ciência das Finanças herdou da economia política uma preocupação com princípios universais, admitindo fenômenos que não respeitam as fronteiras dos campos do conhecimento, o Direito Tributário brasileiro, após a codificação, passaria a se orientar por paradigmas que somente teriam validade para a realidade do ordenamento jurídico nacional.<sup>33</sup> Todavia, e a despeito do mencionado discurso sobre o necessário afastamento de considerações pré ou extrajurídicas, muitas das ferramentas desenvolvidas a partir da economia ou da teoria política foram incorporadas ao *mindset* justributário, a despeito da inexistência de um fundamento exclusivamente normativo para sua adoção. Dada sua importância nos debates justributários, talvez o exemplo mais emblemático deste fato seja o do princípio da capacidade contributiva. Desenvolvido a partir de teorias de justiça,<sup>34</sup> o princípio foi incorporado ao discurso justributário nacional a despeito de não constar expressamente do ordenamento jurídico positivo.<sup>35</sup> Mais interessante ainda é a afirmação corrente de que o referido princípio deve ser atendido a partir da progressividade de alíquotas.<sup>36</sup> Ora, a progressividade de alíquotas<sup>37</sup> pertence às discussões envolvendo teorias de justiça distributiva ou utilitárias,<sup>38</sup> afastadas, por se tratarem de elementos extrajurídicos, do universo normativo em que se alega residir a atividade do justributarista.

---

<sup>31</sup> CARVALHO, op. cit., p. 15.

<sup>32</sup> Cumpre destacar que os antigos debates que mencionamos anteriormente versavam sobre a possibilidade, ou não, de se estudar separadamente as perspectivas da tributação, e não a completa exclusão de quaisquer das perspectivas.

<sup>33</sup> Este argumento contaminará até mesmo a subcomunidade científica dos justributaristas internacionalistas brasileiros, como veremos mais adiante em capítulo específico: 2.3.3 – O Direito Tributário Internacional do Brasil.

<sup>34</sup> Para uma explicação mais aprofundada do debate, ver MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. trad. Marcelo Brandão Cipolia. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28 a 44.

<sup>35</sup> É interessante que diversos justributaristas contemporâneos se utilizam do artigo 145, §1º, para sustentar a previsão constitucional do princípio. Cf. AMARO, op. cit., p. 138; HARADA, op. cit., p. 387 e 388; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 96. Este dispositivo possui redação similar à do artigo 202 da Constituição da 1946 (*capacidade econômica*), o qual, como mencionamos alhures, sustentava o argumento da possibilidade da interpretação econômica do direito tributário e, consequentemente, de sua autonomia face aos demais ramos do direito, mormente os do direito privado.

<sup>36</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 95.

<sup>37</sup> Exceção feita a casos particulares de progressividade, *ex. vi*, em razão do uso de imóvel (IPTU e ITR).

<sup>38</sup> MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 176 a 194.

Outros *institutos* consolidados no universo científico justributário nacional que não têm fundamento propriamente normativo são o da extrafiscalidade,<sup>39</sup> justiça fiscal,<sup>40</sup> referibilidade,<sup>41</sup> mínimo vital (ou existencial),<sup>42</sup> além da repercussão tributária, empregada na distinção entre tributos diretos e indiretos.<sup>43</sup> Somem-se a eles diversos conceitos presentes no dia-a-dia dos justributaristas que, embora estejam previstos no ordenamento jurídico, encontram-se conceitualmente ligados às suas origens teóricas interdisciplinares, são eles: equidade,<sup>44</sup> essencialidade,<sup>45</sup> renda<sup>46</sup> etc. Verifica-se, portanto, que, sem embargo do discurso de ruptura que marcou o surgimento do Direito Tributário brasileiro enquanto campo autônomo, os paradigmas adotados neste campo científico se formaram a partir da ascensão de uma concepção formalista do fenômeno tributário associada aos conceitos comuns que marcaram a análise normativa da tributação no período da Ciência das Finanças.

Dito de outro modo, à concepção formalista propriamente dita, somou-se o conjunto de paradigmas dominantes do fenômeno tributário quando do período da Ciência das Finanças, de modo que o Direito Tributário não necessitou começar da estaca zero na construção de seus instrumentos e referenciais. Este congelamento no tempo, contudo, não permitiu que os construtos amparados em teorias extratributárias continuassem a se desenvolver, fazendo com que os poucos conceitos não normativos adotados pelo campo justributário nacional permanecessem os mesmos ao longo destes anos, de modo que sua evolução não era pauta na agenda dos justributaristas. Na verdade, verificou-se o movimento contrário, os conceitos não normativos acabaram servindo como meros instrumentos para o desenvolvimento de uma agenda essencialmente normativa do

---

<sup>39</sup> Trata-se de “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”. Cf. CARVALHO, op. cit., p. 235.

<sup>40</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 94.

<sup>41</sup> ATALIBA, 2005, p. 156 e 157.

<sup>42</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 128 e 129.

<sup>43</sup> Justiça seja feita, diversos autores sustentam que esta distinção não é jurídica, uma vez que se utiliza de conceitos da economia. Contudo, estes mesmos autores não explicam como seria possível dar efetividade ao artigo 166 do CTN sem qualquer consideração de ordem econômica. O artigo não só reconhece o fenômeno da repercussão tributária como determina efeitos jurídicos a partir de sua ocorrência: “Art. 166 A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>44</sup> Positivada no CTN nos artigos 108 e 172, o “conceito de equidade encontra-se intimamente relacionado às concepções jurídico-filosóficas, remontando-se a Aristóteles, inserindo-se no âmbito ou na equivalência com o justo, tratando-se de correção ou integração da norma”. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 207.

<sup>45</sup> “Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.” BALEEIRO, 2005, p. 348.

<sup>46</sup> O artigo 43 do CTN estabelece como fato gerador do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

fenômeno tributário. A pauta viria a ser, então, o ordenamento jurídico, sendo que os poucos elementos externos ao ordenamento funcionariam como acessórios daquele objetivo maior, como veremos a seguir.

### 2.1.3 – O desenvolvimento da agenda

O nascimento do Direito Tributário brasileiro foi marcado, ao mesmo tempo, por uma ruptura com as considerações transdisciplinares que caracterizaram a evolução dos estudos da Ciência das Finanças e pela absorção de instrumentos de origem extranormativa que auxiliaram no desenvolvimento das ferramentas de trabalho do justributaristas. Entretanto, o que se seguiu a partir daí foi uma concentração de esforços em torno do desenvolvimento de uma pauta voltada para a realidade normativa criada pelo próprio advento da codificação, de maneira que o direito tributário positivo passaria a ser o alfa e o ômega dos objetivos científicos do justributarista.<sup>47</sup>

Frequentemente, encontrarmos na literatura tributária diversas discussões envolvendo questões relacionadas a nomenclaturas, classificações ou características de objetos que existem apenas no e para o universo formalista do Direito Tributário. Sem muito esforço de pesquisa, já é possível localizar um longo debate sobre a melhor nomenclatura para aquilo que o CTN chama de obrigações acessórias,<sup>48</sup> uma infinidade de propostas de classificação jurídica das espécies tributárias,<sup>49</sup> bem como um acalorado debate sobre a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento tributário,<sup>50</sup> ainda que estas celeumas não apresentem interesse exterior ao universo formalista do fenômeno justributário.

No fundo, a grande dúvida que se coloca, a partir do reconhecimento de uma autonomia do Direito Tributário, diz respeito ao desenvolvimento da agenda dos cientistas deste novo campo. Se o afastamento da realidade da Ciência das Finanças era importante ou necessário, essa importância ou necessidade se deu em que medida? Pondo-se a questão de outro modo: se havia necessidade de alteração dos paradigmas empregados no desenvolvimento daquela ciência, qual o benefício para a prática científica que resultou da adoção dos novos paradigmas? O que o cientista justributarista passou a fazer que o cientista das finanças não fazia?

---

<sup>47</sup> “Não pode o jurista estudar as características e propriedades do tributo, senão como configuradas pelo direito positivo (no Brasil, constitucional)”. ATALIBA, 2005, p. 39.

<sup>48</sup> Cf. CARVALHO, op. cit., p. 291 a 194.

<sup>49</sup> AMARO, op. cit., p. 15 a 92.

<sup>50</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 307 a 378.

Para começar a responder a tais perguntas, é importante que se diga que a mera possibilidade de se estudar um determinado objeto isolando-o de seu todo não implica a obrigatoriedade ou utilidade de se fazê-lo. Teoricamente seria possível lutar pela autonomia (científica ou didática) do estudo das Certidões Negativas de Débito, das isenções, do papel da lei complementar em matéria tributária ou mesmo do imposto sobre grandes fortunas, o que não faz com que se observe qualquer movimento separatista neste sentido. Do mesmo modo, se duas ciências se relacionam com a mesma realidade, sendo que uma, reconhecidamente, guarda íntima relação com a outra, não parece aceitável que os resultados obtidos em cada uma delas sejam distintos.

Ocorre que não é incomum encontrarmos situações em que tributaristas e outros cientistas divergem quanto a questões que residem na intersecção de seus campos de atuação. Mesmo face ao Direito Administrativo, em relação ao qual a autonomia do Direito Tributário é comumente sustentada apenas sob o argumento da utilidade didática,<sup>51</sup> verificam-se situações em que institutos comuns a ambos os campos são entendidos sob pontos de vista distintos. Tal é o que ocorre, por exemplo, quanto à discussão envolvendo a diferença entre taxas, tarifas e preços públicos.<sup>52</sup> Não se pode sustentar ser tal diferença decorrente da aplicação de princípios distintos ou das particularidades da legislação tributária *vis a vis* eventuais características pontuais da legislação administrativa em geral, uma vez que o discurso dominante assegura a unidade do ordenamento jurídico.<sup>53</sup>

Com muito mais razão, o isolamento do campo justributário irá permitir um afastamento em relação às conclusões atingidas pelos cientistas da Ciência das Finanças, uma vez que, reconhecidamente, estaríamos diante de ciências com paradigmas distintos, conforme vimos no item anterior. O efeito prático deste distanciamento é uma blindagem do discurso dos justributaristas diante de qualquer demanda externa de natureza social, ética, econômica etc., permitindo que as manifestações intelectuais proferidas no bojo do desenvolvimento acadêmico justributário somente possam ser atacadas por discursos igualmente pautados nos institutos forjados no seio da visão formalista.

A recíproca, contudo, não é verdadeira, uma vez que a opinião jurídica tem como característica, caso seja predominante, coagir os demais atores sociais na aceitação de suas conclusões.

---

<sup>51</sup> Esta é a posição de Ataliba. ATALIBA, 2005, p. 41.

<sup>52</sup> Todo o caos que essa discussão ocasionou no universo acadêmico é relatado por Régis Fernandes de Oliveira. Cf. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

<sup>53</sup> “Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de prescrições”. CARVALHO, op. cit., p. 14.

Deste modo, quaisquer efeitos decorrentes dos discursos amparados em perspectivas econômicas ou políticas do fenômeno tributário estariam anulados caso colidissem com as opiniões dos justributaristas a respeito da mesma matéria. O principal efeito prático da apregoada autonomia do Direito Tributário reside, portanto, no estabelecimento de uma privatividade do legítimo poder de dizer o fenômeno da tributação. Podemos concluir então que, como herança do esfacelamento da Ciência das Finanças, os justributaristas se tornaram “os guardiões do fenômeno tributário”. Esta afirmação, associada tanto ao fechamento da atividade intelectual dos justributaristas em torno do código, quanto ao congelamento das questões extratributárias no estágio em que se encontravam quando do movimento de independência do Direito Tributário, terá o condão de contaminar o pensamento dominante do campo justributário com uma visão individualista a respeito do fenômeno da tributação.

Conforme mencionamos anteriormente, o liberalismo brasileiro que surgiu quando do movimento de independência e criação de uma identidade nacional não se caracterizou pelos mesmos pressupostos que marcaram os debates europeus, mantendo características extremamente conservadoras.<sup>54</sup> O pensamento jurídico do século XIX, por sua vez, esteve imbuído de uma necessidade pragmática de defender os interesses das grandes oligarquias, passando ao largo de quaisquer considerações relativas à realidade do homem comum, quando estas considerações não diziam respeito às relações de poder envolvendo a nova elite dominante.<sup>55</sup>

Pois bem, o episódio da emancipação do direito tributário repetiu parte desta história, incorrendo no mesmo afastamento da realidade social em que os juristas do século anterior incorreram. Por trás do argumento de uma indiferença quanto a considerações de política tributária, o que se viu foi um verdadeiro engessamento de uma concepção política específica, inserindo-se no discurso pretensamente técnico dos justributaristas questões que dizem respeito a apenas uma das diversas teorias de justiça econômica que se propunham a sustentar uma dada forma de repartição das riquezas e dos encargos sociais.<sup>56</sup>

Nesta nova realidade epistemológica criada a partir da negação da importância de considerações extrajurídicas na análise do que é ou não essencial no fenômeno da tributação, a relação jurídica tributária e suas circunstâncias se tornaram sinônimo do próprio fenômeno da tributação

---

<sup>54</sup> Isso foi tratado no item 1.3.2 – O pensamento justributário e o período imperial.

<sup>55</sup> *Idem*.

<sup>56</sup> O debate histórico sobre a justiça econômica na teoria política é encontrado em MURPHY; NAGEL, *op. cit.*, p. 55 a 100.

a ser estudado.<sup>57</sup> A pauta dos justributaristas passaria a dizer respeito apenas às considerações que envolvem, de um lado, o poder de tributar e, do outro, as liberdades de garantias dos contribuintes.<sup>58</sup> Em realidade, a própria expressão *contribuintes* é comumente veiculada em uma acepção de uniformidade de todos em contraposição ao Estado. Se todos são vistos como contribuintes, logo, o que beneficia os contribuintes beneficiará a todos. Esta visão maniqueísta do Direito Tributário retira da pauta dos justributaristas diversas questões que pressupõem uma diversidade de interesses envolvendo o fenômeno da tributação, mormente aqueles que podem ser evidenciados pelas ferramentas próprias da economia e da ciência política.<sup>59</sup>

O afastamento dos interesses econômicos da pauta dos justributaristas pode ser explicado pelo sentido de estranhamento que decorre do confronto da natureza daqueles interesses face os pressupostos do positivismo.<sup>60</sup> A facilidade de, pelo argumento positivista, se relegar quaisquer considerações relacionadas à análise dos efeitos distorcivos da concentração de poder econômico ao universo pré-legislativo e, portanto, a um mundo alheio aos interesses do justributarista, demonstra como a visão formalista do direito tributário atende aos anseios de um determinado grupo específico. Os interesses daqueles que se encontram fora da relação jurídica tributária, mas cuja fruição de direitos depende de uma efetividade do fenômeno da tributação face aos detentores de maior capacidade contributiva, não é considerado como elemento essencial ao trabalho do justributarista e, portanto, encontram-se fora da agenda do Direito Tributário.

Do mesmo modo, qualquer movimento no sentido da efetivação de um modelo de justiça distributiva ou alocativa que atrite com os pressupostos formais eleitos pelos justributaristas como paradigmas de seu campo de atuação serão considerados inválidos, posto que ofensivos aos princípios da tributação. Ocorre que, como mencionamos, por trás de um discurso de neutralidade existe a cristalização de uma dada teoria política alçada ao *status* de princípio normativo, criando-se uma verdadeira hierarquia de visões políticas.

---

<sup>57</sup> “O objeto do direito tributário é o estudo do direito positivo ou objetivo. O instituto jurídico central desse estudo é o tributo. [...] Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como subramo do direito administrativo), como *obrigação* (relação jurídica)”. ATALIBA, 2005, p. 34.

<sup>58</sup> “O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco”. GRECO, 2011, p. 11.

<sup>59</sup> Retomaremos o tema da diversidade de interesses quando adentrarmos as particularidades do Direito Tributário Internacional.

<sup>60</sup> “A consequência mais direta e talvez óbvia do raciocínio positivista é a aversão à discussão de interesses. Se o direito é racional e intimista, obviamente qualquer discussão dos interesses envolvidos pelas normas e esforço no sentido de seu sopesamento parece estranho ao raciocínio jurídico”. SALOMÃO FILHO, Calixto. Novo estruturalismo jurídico: uma alternativa para o direito? *RT*, v. 101, n. 926, p. 533-548, dez. 2012, p. 537.

Entretanto, em decorrência da complexidade dos fenômenos econômicos, aliada ao dinamismo do desenvolvimento do pensamento político, surgirão pressões sobre essa cristalização teórica que marcou o delineamento do paradigma dominante do Direito Tributário. Tais pressões conduzirão a situações de crise do modelo formalista, como veremos no subcapítulo seguinte.

## 2.2 – A agenda e as novas conjunturas internas

No processo de amadurecimento das ciências, a eleição de paradigmas e a criação de uma agenda de trabalho têm função determinante na construção da identidade da ciência que se encontra em formação. O desenvolvimento do trabalho do cientista, guiado pelas demandas tidas como relevantes pelo seu campo de atuação, somente buscará respostas para os questionamentos considerados pertinentes, segundo o conteúdo daquela agenda.

Historicamente, contudo, diversos episódios desafiam os paradigmas científicos estabelecidos, colocando pressão sobre a atividade dos cientistas. Ocasionalmente há em que os instrumentos paradigmáticos são ineficazes no trato de situações que poderíamos chamar de *anômalas*, quando a realidade não parece corresponder aos modelos fenomênicos esperados.<sup>61</sup> Da incapacidade crônica de se lidar com a anomalia percebida pode resultar uma *crise* daquela ciência cuja maior magnitude conduziria a uma verdadeira revolução científica que demandaria o estabelecimento e a adoção de novos paradigmas.<sup>62</sup>

Embora seja altamente questionável afirmar que o Direito Tributário brasileiro tenha alcançado um grau de amadurecimento que lhe permita ser qualificado como ciência normal,<sup>63</sup> o fato é que, em sua breve existência, esta ciência já se defrontou com situações de anomalia que desafiam seus fundamentos básicos. O presente subcapítulo tem como objetivo apresentar as primeiras pressões que a visão formalista sofreu a partir da complexidade decorrente da natural evolução econômica do país. Para tanto, será necessário, inicialmente, emprendermos uma análise um pouco mais detalhada a respeito da dicotomia entre a visão que poderia ser qualificada como estruturalista e a já mencionada visão formalista do Direito Tributário. A fragilização da

---

<sup>61</sup> Trata-se do “reconhecimento de que, de alguma maneira, a natureza violou as expectativas paradigmáticas que governam a ciência normal”. KUHN, op. cit., p. 78.

<sup>62</sup> Tratamos disso em item específico: 1.1.2 – Ciência historicamente orientada.

<sup>63</sup> Como demonstramos ao longo do trabalho, o Direito Tributário brasileiro está imerso em constantes disputas instrumentais relativas ao emprego de expressões, classificações etc. Isso pode ser um sinal, a despeito da notória prevalência do paradigma formalista, de que o campo não se encontra plenamente amadurecido, já que a maturidade pressupõe segurança quanto aos fundamentos do campo de estudos. Cf. KUHN, op. cit., p. 222.

visão formalista ocasionada pelo reconhecimento da existência de anomalias resultará em um ambiente científico favorável ao surgimento de propostas de alternativas paradigmáticas para o campo.

### 2.2.1 – Formalismo e estruturalismo

A despeito de o Direito Tributário brasileiro não ter produzido estudos colocando em evidência, de maneira analítica, o confronto entre as correntes estruturalista e formalista, esta divisão propedêutica do ensino do Direito Tributário é costumeiramente reconhecida pelo pragmatismo de quem atua no campo.<sup>64</sup> Este confronto foi muito mais perceptível no palco de discussões envolvendo a defesa da autonomia do Direito Tributário face à Ciência das Finanças, conforme demonstramos alhures. Passada esta fase, a discussão, contudo, restou praticamente circunscrita ao tema da interpretação econômica do direito tributário, reduzindo demasiadamente o escopo do debate e impedindo que obras pudessem explorar melhor as implicações decorrentes da adoção de paradigmas científicos que considerassem fatores além do universo formalista centrado na codificação. Todavia, como o confronto entre formalismo e estruturalismo não começa nem se encerra no Direito Tributário, é perfeitamente possível efetuarmos uma leitura deste debate, com suas consequentes implicações para o Direito, a partir de estudos desenvolvidos em outras comunidades científicas. Tal é o que pretendemos fazer a seguir.

As principais características do formalismo que introduzimos anteriormente podem ser explicadas, em boa medida, pelo movimento de ruptura histórica entre direito e moral a partir da ascensão de uma concepção de racionalidade científica fundada na *crença de que os códigos e sua interpretação lógico-sistêmica seriam suficientes para a solução de todas as questões da vida civil e social*.<sup>65</sup> Tendo o racionalismo como método por excelência e a autossuficiência do sistema jurídico como pressuposto, estaria pavimentado *o caminho para o chamado positivismo dogmático* que se estabeleceria.<sup>66</sup> Como já se pode verificar, desta ruptura se originam duas características

---

<sup>64</sup> Ives Gandra da Silva Martins, de quem tomamos de empréstimo a nomenclatura, reconhece a existência destas duas linhas de ensino, conforme consta de seu prefácio à obra de Luciano Amaro: “No País, duas linhas de ensino são bem detectáveis, na propedêutica do direito tributário: aquela corrente dos que reduzem sua fenomenologia, pelo prisma jurídico, a objeto de uma ciência instrumental, desnecessário se fazendo o conhecimento da economia, contabilidade, finanças públicas e ciências que o influenciam, e a corrente dos que universalizam o fenômeno tributário, interpretando a instrumentalidade do direito à luz de todas as ciências que o impactam. À evidência, a produção literária, tanto dos formalistas quanto dos estruturalistas, termina por veicular a pessoal visão de seus autores, com o que não poucas vezes a divergência doutrinária ultrapassa os limites da investigação científica, adentrando o campo das preferências e antipatias temáticas”. AMARO, op. cit., p. XI.

<sup>65</sup> SALOMÃO FILHO, op. cit., p. 534.

<sup>66</sup> SALOMÃO FILHO, op. cit., p. 535.

essenciais na compreensão dos paradigmas atualmente dominantes no Direito Tributário brasileiro: a busca da racionalidade científica e a autointegração do ordenamento jurídico tributário.

A adoção de uma concepção de Direito que discrimina considerações de ordem extranormativa empurra para fora do plano jurídico quaisquer outros elementos que permitam identificar as relações de poder e os interesses postos em litígio. Os choques de interesse passam a ser resolvidos em uma esfera pré-normativa, servindo o Direito, apenas, para consolidar os objetivos fixados pelos grupos de poder. Não é difícil concluir que, partindo destes pressupostos, o Direito Tributário estaria resumido a uma discussão sobre poder de tributar *versus* poder econômico, traves-tido, este último, em um discurso de liberdades e garantias individuais que, ao fim e ao cabo, interessa apenas a um grupo específico, identificado ou identificável.<sup>67</sup> Ora, se a tributação, ao menos desde 1946,<sup>68</sup> deve se orientar pela capacidade econômica, o debate limitado ao universo da relação jurídica tributária será tanto mais importante para o contribuinte individualizadamente considerado quanto maior for sua capacidade econômica. Com base nesta perspectiva, o único interesse reconhecidamente direcionado à efetivação da incidência tributária sobre uma dada capacidade econômica seria o do Estado, jamais os dos demais contribuintes, uma vez que estes não integram aquela relação jurídica, pertencendo, portanto, ao universo pré-legislativo que deve ser ignorado pelo jurista.<sup>69</sup>

Forçoso é reconhecer, portanto, que, por sua aversão à discussão de interesses, o positivismo dogmático não se presta à satisfação das necessidades jurídicas daqueles que não manifestem um poder *de fato*, servindo o Direito Tributário, ao adotar este paradigma, apenas como espe-lho das relações de poder econômico que se verificam no plano fenomênico. Não por outro motivo é possível entender que é *o autocentramento do positivismo aliado à sua exacerbada racionalidade que permite ver no direito instrumentos para objetivos econômicos*.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> “[...] é possível conceituar o direito tributário como o *ramo do direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.*” (Grifos no original). MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 50.

<sup>68</sup> Com o hiato decorrente da Emenda Constitucional nº 18/65.

<sup>69</sup> “Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “*idolatria da lei*” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista.” GRECO, 2011, p. 11.

<sup>70</sup> SALOMÃO FILHO, op. cit., p. 536. Para uma análise sobre as consequências da relação entre o positivismo e os interesses do poder econômico, ver SALOMÃO FILHO, op. cit., p. 536 a 539.

Quanto aos aspectos envolvendo o estruturalismo, a primeira questão de relevo diz respeito à sua própria nomenclatura e significado. A expressão pode se referir a diversos tipos de pensamento<sup>71</sup>, relacionados ou não ao direito,<sup>72</sup> sendo que, para os fins deste trabalho, interessa-nos a acepção que *parte da crítica explícita ao funcionamento positivista do direito e procura identificar estruturas econômicas e jurídicas que, fundamentais à organização social, respondem por relações de dominação e de poder econômico.*<sup>73</sup> Para esta visão, portanto, e ao contrário do que ocorre no formalismo positivista, muito importam a análise interdisciplinar da realidade e a interação entre esta e o discurso do cientista.

Com uma maior abertura às considerações oriundas de outras áreas do conhecimento, esta ideia de estruturalismo aceita, com facilidade, um diálogo entre o discurso do Direito e as teorias sociológicas do fenômeno jurídico, permitindo a aplicação de análises desenvolvidas a partir de modelos de compreensão do relacionamento entre os cientistas e seu campo de atuação, o que se harmoniza com o conceito de ciência adotado neste trabalho. Muito útil se torna, portanto, a utilização da teoria sociológica bourdiana aplicável ao campo jurídico, uma vez que as críticas de Bourdieu à crença no formalismo do direito partem de um ceticismo quanto à alegada neutralidade do discurso positivista dogmático, no mesmo sentido que apresentamos acima.<sup>74</sup>

A partir de uma visão estruturalista do fenômeno tributário, ao cientista justributarista seria permitido, portanto, incluir em sua agenda de trabalho a análise dos impactos do fenômeno tributário sobre considerações de ordem axiológica envolvendo as diversas teorias de justiça distributiva e alocativa, as teorias de igualdade e, mais importante, os interesses de grupos historicamente excluídos do debate tributário. À primeira vista, esta concepção teria o efeito de devolver a discussão tributária às suas origens financistas, mas não se trata disso. Uma visão estruturalista do fenômeno tributário, além de envolver considerações de ordem econômica e política, nos mesmos

---

<sup>71</sup> Greco emprega a expressão *estruturalismo* com outro significado: “A lição de BOBBIO (1977) que expunha a passagem da visão estrutural para a funcional e o novo papel do direito nas sociedades industriais modernas, assumiam, nesse contexto, um caráter quase que etéreo. Isto é compreensível, pois o formalismo e o estruturalismo encontram espaço propício em contextos autoritários como instrumento de proteção de valores democráticos (CALABRESI, 2000, p. 482) ou conservadores em que não se pretenda dar espaço para discussões de caráter substancial quanto aos fatos sociais”. Cf. GRECO, 2011, p. 13. O contexto em que inserimos a expressão é mais próximo ao que o professor chama de “discussões de caráter substancial”.

<sup>72</sup> A expressão, cunhada no campo das teorias linguísticas de Saussure, sofreu toda sorte de adaptações ao ser apropriada pela sociologia, antropologia, psicologia etc. Para um testemunho sobre os conflitos envolvendo o estruturalismo, Cf. BOURDIEU, Pierre. **Coisas ditas**. trad. Cássia R. da Silveira e Denise Moreno Pegorim. São Paulo: Brasiliense, 2004, p. 15 a 48.

<sup>73</sup> SALOMÃO FILHO, op. cit., p. 540.

<sup>74</sup> Para uma defesa da aplicabilidade da teoria sociológica de Pierre Bourdieu na compreensão do fenômeno jurídico, ver MADEIRA, Lígia Mori, *O Direito nas teorias sociológicas de Pierre Bourdieu e Niklas Luhmann*, Direito & Justiça, Porto Alegre, v. 33, n. 1, p. 19-39, junho 2007.

moldes do que ocorria no período da Ciência das Finanças, teria o condão de ampliar a ideia de grupos de interesse no fenômeno da tributação, destacando a importância dos reflexos das considerações envolvendo a tributação sobre os grupos de interesse localizados fora da relação jurídica tributária. Assim, se para a Ciência das Finanças a análise jurídica, política e econômica do fenômeno tributário gravitava ao redor da atividade financeira do Estado,<sup>75</sup> uma visão estruturalista conduziria à conclusão de que a ciência justributária, considerando o caráter multidimensional da tributação, deve ultrapassar os estreitos limites do confronto entre a liberdade individual e o chamado poder de tributar.

Pois bem, entendemos que as principais crises às quais os cientistas justributaristas nacionais foram submetidos decorrem, majoritariamente, dos movimentos de pressão relacionados ao reconhecimento de categorias em relação às quais o formalismo não é capaz de apresentar respostas satisfatórias, bem como dos interesses dos grupos historicamente excluídos, direta ou indiretamente, do debate tributário. Em razão de características como o autocentrismo sistêmico e a consequente autocensura às considerações de cunho extranormativo, o formalismo não é capaz de se adaptar às referidas pressões, fazendo com que comecem a ser propostas alternativas paradigmáticas que sejam capazes de lidar com esta fenomenologia.

Essa discussão relaciona-se, em boa medida, com o sentimento de injustiça resultante da percepção de que algum arquétipo de isonomia não pode ser atingido em decorrência da adoção de uma resposta de natureza formalista que não considera, por pressuposto, quaisquer teorias de igualdade. Em matéria tributária, este debate possui um denominador comum bastante elucidativo relacionado à ideia de distribuição da base tributável, a qual se desdobra em conceitos interdisciplinares fundamentais como capacidade contributiva e justiça alocativa. Ora, se o paradigma dominante somente autoriza que os cientistas se envolvam com questões internas à relação jurídica tributária, quaisquer demandas pela reparação de um modelo de isonomia vertical ou horizontal<sup>76</sup> tido por violado, e que pressupõe a comparação de relações jurídicas tributárias envolvendo contribuintes distintos, significará uma demanda pela própria reparação do paradigma.

No mesmo sentido, até categorias positivadas no ordenamento jurídico tributário, e que, portanto, devem estar submetidas à análise do cientista justributarista à luz do paradigma forma-

---

<sup>75</sup> Sobre Ciência das Finanças, Deodato afirma que “é a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público”. DEODATO, op. cit., p. 24.

<sup>76</sup> Sobre equidade vertical e horizontal ver MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 18 a 22 e 52 a 54, respectivamente.

lista, tornam-se de difícil manejo quando ignoradas suas dimensões extranormativas. Não por outro motivo é demasiadamente pequena a produção científica nacional sobre, por exemplo, a vedação constitucional à utilização do tributo com efeito de confisco. De fato, é impossível sustentar qualquer ideia de efeito de confisco sem adotar alguma concepção teórica de justiça relacionada à política de gastos estatais, o que seria vedado pelo paradigma formalista.<sup>77</sup>

Ocorre que tais considerações teóricas sobre os limites da aplicabilidade dos paradigmas formalistas da ciência justrIBUTÁRIA nacional alcançaram dimensão prática a partir de alguns eventos decorrentes do natural desenvolvimento econômico do país. Estes eventos conduziram a situações de verdadeira crise do formalismo tributário nacional, como veremos a seguir.

### **2.2.2 – Anomalias e crises**

Uma das ideias sobre as quais este trabalho se assenta diz respeito à relação entre a realidade política e econômica e a adoção dos paradigmas dominantes que estabelecem os instrumentos a serem utilizados, bem como as soluções consideradas legítimas para os problemas que se encontram na pauta de qualquer ciência que pretenda se dedicar ao fenômeno da tributação. Esta relação pode ser verificada quando analisamos a passagem do período colonial brasileiro para o imperial, e deste para o início da República.<sup>78</sup> Observando-se os primeiros estágios da formação do campo científico justrIBUTÁRIO nacional, é possível notar como a realidade política e econômica auxiliou na consolidação do formalismo como paradigma dominante do Direito Tributário. Todavia, entendemos que este mesmo fenômeno relacional, como decorrência de mudanças profundas naquela realidade, será o responsável pelo surgimento de anomalias que conduzirão este campo científico às suas primeiras situações de crise.

Em capítulo específico, tivemos a oportunidade de demonstrar como o período da codificação do direito tributário brasileiro foi intensamente marcado por discussões envolvendo os efeitos decorrentes do reconhecimento da autonomia do direito financeiro e tributário.<sup>79</sup> Do mesmo modo, no período que começa com as primeiras discussões sobre a necessidade de se conferir competência à União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro até a efetiva edição do

---

<sup>77</sup> “Uma vez que a justiça na tributação não é uma realidade isolada, não podemos afirmar com segurança que o Estado deve cobrar sacrifícios tributários iguais de todas as pessoas, tendo por base a renda pré-tributária, e ao mesmo tempo não nos pronunciar acerca de qual seria a justa política de gastos”. MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 36 e 37.

<sup>78</sup> Conforme visto no item 1.3 – A formação do campo.

<sup>79</sup> Conforme visto no item 2.1 – A codificação e o isolamento do campo.

Código Tributário Nacional, diversos foram os fatos relevantes que alteraram dramaticamente o cenário político e econômico do Brasil.

O anteprojeto do Código foi concebido à luz da Constituição de 1946. O início dos debates sobre seu conteúdo se deu, portanto, em um ambiente democrático, período em que predominava a ideia de que a autonomia do direito financeiro implicaria a possibilidade de que as normas gerais em matéria financeira ou tributária pudessem se orientar pela efetiva manifestação de capacidade econômica sobre a qual se daria a incidência, independentemente de considerações de ordem formal decorrentes de outros ramos do direito.<sup>80</sup> Todavia, o projeto demorou mais de uma década para ser aprovado, de modo que sua conversão em lei já se deu em outra realidade política. Não apenas a realidade já não era mais a mesma, como o próprio projeto, para sua aprovação, necessitou de adaptações à nova conjuntura, principalmente à Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a qual revogou o artigo 202 da Constituição de 1946, forçando o código a abandonar sua original orientação econômica. Segundo Baleeiro, o responsável pelo resgate do tema foi o Presidente Castelo Branco, que associou o projeto *ao seu plano de reestruturação do sistema tributário nacional*.<sup>81</sup> Após a promulgação do CTN, adveio a Carta de 1967 e, logo em seguida, a Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

O ambiente descrito acima, nos primórdios do desenvolvimento da ciência justrIBUTÁRIA nacional, após a tão aguardada codificação, explica muito do abandono das perspectivas política e econômica do fenômeno tributário. De fato, uma discussão que abstrai do campo de investigação do jurista quaisquer considerações que digam respeito a relações de poder econômico ou teorias políticas de justiça implica um desenvolvimento menos conflituoso para a comunidade científica ainda em formação. Esta ideia é compartilhada por Greco, para quem:

*“[...] os estudos de Teoria Geral do Direito, aplicados ao campo do Direito Tributário, se desdobraram naquilo que era possível fazer dentro do contexto histórico então vivido que se mostrava reativo a discussões de caráter substancial. A discussão tributária a partir de então centrou-se na hipótese de incidência (=previsão abstrata) e, num segundo momento, na sua formulação legal.*

---

<sup>80</sup> Tratamos deste assunto no item 2.1.1 – O contexto do surgimento do CTN.

<sup>81</sup> BALEEIRO, 2005, p. 9.

*A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente.*

*[...]*

*Neste momento, deu-se uma fusão que é importante referir para bem entender a evolução do debate no âmbito tributário: a variável política – que não permitia o debate de questões substanciais – levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais e lingüísticos do texto legal [...]. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos.*

*Discussões nestes dois planos (sintático e semântico) foram a tônica dos debates por mais de vinte anos, enquanto a pragmática e a análise da função ficaram na penumbra.”<sup>82</sup>*

O testemunho de Greco corrobora a nossa ideia de que o contexto político e econômico das duas décadas que se seguiram após a promulgação do Código consolidou o modelo formalista como o paradigma dominante do Direito Tributário brasileiro. A ausência de demandas externas à relação jurídica tributária permitiu que os instrumentos decorrentes deste paradigma fossem capazes de solucionar, de modo satisfatório, todas as questões postas na agenda do cientista justributarista. Entretanto, este cenário ainda iria sofrer uma profunda transformação a partir dos novos influxos decorrentes da redemocratização.

A partir do advento da Constituição de 1988 (seja esta a causa ou a consequência do fenômeno), o ambiente, até então hostil às discussões de caráter substancial, passa a receber demandas relacionadas aos interesses de atores sociais outrora marginalizados. Comparada com a anterior, verdadeira Constituição do *Estado* brasileiro, a nova Constituição se encontra informada por uma concepção diretamente relacionada com a *sociedade* brasileira, o que abre espaço para diversas

---

<sup>82</sup> GRECO, 2011, p. 12 e 13.

análises sobre os efeitos desta mudança conceitual sobre a realidade tributária nacional.<sup>83</sup> Politicamente, não se justifica mais uma excessiva preocupação com as possíveis reações de uma autoridade cujo poder venha a ser questionado pelo cientista justributarista. A nova realidade passa a demandar compromisso do jurisdicionado, imputando a este diversas responsabilidades no exercício de suas liberdades individuais.

Sob uma perspectiva econômica, o desenvolvimento nacional, aliado a uma maior complexidade das estruturas produtivas, colocou mais pressão sobre o sistema tributário.<sup>84</sup> O velho paradigma formalista, calcado em análises pontuais sobre a validade de determinados elementos individualizadamente considerados, já não mais poderia lidar com uma realidade econômica dinâmica e complexa, fazendo com que a década de 1990 passasse a ser a década dos planejamentos tributários.<sup>85</sup>

Um duro golpe sofrido pelo paradigma formalista não partiu do ambiente científico, mas do pragmatismo do processo administrativo tributário. Estamos nos referindo ao Acórdão nº 104-21.675, da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na sessão de 22 de junho de 2006, o qual manteve o lançamento tributário contra o contribuinte recorrente, ao argumento de que:

*“O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.”<sup>86</sup> (Grifamos)*

A segunda instância do contencioso administrativo federal<sup>87</sup> seria um lugar bastante adequado para a aplicação de modelos ideais formais. De fato, o apego, neste ambiente, à aplicação da legislação é tamanho que nem mesmo a arguição de inconstitucionalidade chega a ser apreciada

---

<sup>83</sup> Ver 2. *Da Constituição do Estado para a Constituição da Sociedade* em GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 170 a 172. Para uma análise mais profunda sobre os impactos na esfera tributária da visão da solidariedade social como objetivo fundamental estabelecido pela Constituição de 1988, ver p. 168 a 189.

<sup>84</sup> Como vimos ao longo do trabalho, este fenômeno se repete ao longo do desenvolvimento econômico brasileiro.

<sup>85</sup> Greco relata uma consideração interessante feita “diversas vezes em 1999 pelo então Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, em seus pronunciamentos no sentido de que, das quinhentas maiores empresas do Brasil, cerca de metade não pagava impostos sobre a renda há vários anos e, apesar disso, não ia à insolvência”. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

<sup>86</sup> Cf. GRECO, 2011.

<sup>87</sup> Antigamente conhecido como Conselho de Contribuintes (CC) do Ministério da Fazenda, atualmente denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

pelo órgão,<sup>88</sup> a despeito da adequação desta apreciação ao paradigma formalista. O afastamento da análise formal da incidência tributária sobre o fato gerador é sinal de completo desprestígio do paradigma dominante no Direito Tributário brasileiro.<sup>89</sup>

O debate envolvendo planejamento tributário é apenas um dos desdobramentos gerados pelas discussões de caráter substantivo que decorrem do reconhecimento de outros interesses além daqueles que fazem parte da relação jurídica tributária. Mais do que uma questão arrecadatória, o debate sobre a plena liberdade de atuação com o intuito de minimizar a carga tributária envolve tanto discussões sobre justiça na composição da base tributária quanto questões afetas à lealdade na concorrência ou necessária neutralidade da tributação. Com o reconhecimento da incapacidade de abordar tais categorias a partir do paradigma formalista, algumas propostas de novos paradigmas para o campo tributário começaram a surgir no cenário científico nacional. Apresentaremos algumas delas a seguir.

### **2.2.3 – Respostas ao formalismo**

A nova realidade social e econômica que se formou a partir da Constituição de 1988 impôs ao Direito Tributário a necessidade de lidar com categorias até então afastadas do espectro de pesquisa do cientista justributarista. Os novos desafios ocasionados pela complexidade política e econômica da redemocratização colocaram pressão sobre o paradigma formalista que dominara a ciência justributária praticamente desde sua ruptura com a Ciência das Finanças. Entretanto, um simples retorno à agenda de pesquisas dos antigos financistas não parece ser uma alternativa razoável, dado o deslocamento da perspectiva tributária, então relacionada à atividade financeira do Estado, para a atual preocupação com as questões sociais que o fenômeno acarreta. Uma nova agenda interdisciplinar de pesquisas tornou-se imperativa, reconhecendo-se, contudo, a necessidade de se preservar os interesses dos demais grupos afetados pelo fenômeno tributário.

Desta necessidade decorreram algumas propostas de candidatos a paradigmas da ciência justributária nacional hábeis à compreensão do fenômeno da tributação sob uma perspectiva que

---

<sup>88</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>89</sup> Cumpre destacar que o CC era, e o CARF é, um órgão paritário e que o acórdão foi unânime quanto à manutenção do lançamento (dois conselheiros divergiram apenas quanto à multa qualificada).

contemple suas características multidisciplinares. Trataremos, a seguir, do ressurgimento da interpretação econômica do direito tributário, bem como das recentes<sup>90</sup> *Análise Econômica do Direito, Análise Jurídica da Política Econômica e Matriz-Tributária*.<sup>91</sup>

Como vimos, as situações processuais envolvendo a figura do planejamento tributário permitiram o desenvolvimento de debates sobre as diversas dimensões em que se pode decompor este fenômeno, sendo a primeira delas a que diz respeito aos limites da liberdade de agir do contribuinte.<sup>92</sup> À primeira vista, pode-se imaginar que a discussão não passa de um retorno à vetusta dicotomia entre liberdade individual e o poder de tributar. Entretanto, o atual debate envolve categorias até então estranhas ao universo dos justributaristas. Apesar do resgate de diversos argumentos relacionados à interpretação econômica do direito tributário, esta se apresenta com uma nova roupagem. Não mais se considera que o único valor em jogo é a prerrogativa arrecadatória do Estado, trazendo-se para o centro do debate aspectos de justiça relacionados tanto à capacidade contributiva do jurisdicionado como elemento hábil a conduzir à incidência tributária<sup>93</sup> quanto ao dever de solidariedade decorrente de um novo objetivo constitucional.<sup>94</sup> Do mesmo modo, a discussão entre legalidade ou ilegalidade da conduta do contribuinte cede passo a considerações a respeito da existência, ou não, de abuso de direito nos atos que conduziram à diminuição de carga tributária<sup>95</sup>. Com isso, altera-se uma ideia bastante difundida pela visão formalista a respeito do que seja elisão fiscal.<sup>96</sup>

Além do resgate das discussões geradas pela *interpretação econômica do direito tributário*, pode-se enxergar um movimento de reaproximação entre a visão econômica e a jurídica como decorrência da abertura do pensamento justributário nacional às influências de comunidades científicas estrangeiras que se desenvolveram separadamente. Como afirmamos anteriormente, a partir das revoluções do Século XVIII, o estudo da tributação sofreu profundas transformações no bojo

---

<sup>90</sup> Ao menos recentemente aplicadas ao direito tributário pela comunidade científica nacional.

<sup>91</sup> Cumpre destacar que esta última, como veremos adiante, em nada se relaciona com a teoria de Paulo de Barros Carvalho sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária. Cf. CARVALHO, op. cit., p. 245 a 356.

<sup>92</sup> Não se trata aqui de discussão sobre a legalidade dos atos do contribuinte, mas de sua eficácia. Cf. GRECO, 2004, p. 112 a 114.

<sup>93</sup> Sustentando a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, ver GRECO, 2004, p. 302 a 307. Em sentido contrário, cf. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 121 a 138.

<sup>94</sup> Cf. GRECO; GODOI, 2005, p. 172 a 175.

<sup>95</sup> FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 196 a 198.

<sup>96</sup> “Aqui temos o desenho clássico da elisão: anterioridade em relação ao fato gerador, licitude e sem simulação”. GRECO, 2004, p. 115. Em resumo, a ideia tradicional era a de que as condutas tomadas anteriormente ao fato gerador com o fim de minorá-lo ou mesmo evitá-lo seriam lícitas ao jurisdicionado (elisão fiscal). As efetuadas após ocorrido o fato gerador seriam consideradas ilícitas (evasão fiscal).

de um processo maior, que culminou com o surgimento da economia política.<sup>97</sup> Ocorre que, embora inicialmente a realidade acadêmica brasileira não tenha permitido uma interação entre juristas e economistas, em outras comunidades acadêmicas, como a norte-americana, os justributaristas tiveram que disputar espaço com economistas no trato da matéria tributária.<sup>98</sup> Contudo, se inicialmente os justributaristas americanos sofriam influências econômicas específicas apenas sobre questões estruturais relacionadas à tributação, com a ascensão da chamada Análise Econômica do Direito (*Law and Economics*), a influência da economia sobre o campo jurídico tomou outra dimensão. Questões relacionadas a tomada de decisões, aspectos comportamentais e mesmo os relativos aos efeitos das sanções<sup>99</sup> passaram a fazer parte da pauta dos juristas não apenas nos Estados Unidos, mas também na Europa, influenciando significativamente o tradicional formalismo europeu.<sup>100</sup> No Brasil, embora esta escola ainda seja incipiente,<sup>101</sup> talvez tenha surgido “o primeiro e mais completo estudo de *Law and Economics* aplicado ao direito tributário”.<sup>102</sup> Trata-se da obra “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito”,<sup>103</sup> do Professor Paulo Caliendo. A proposta, neste caso, não se limita a analisar a elisão fiscal a partir da capacidade econômica do jurisdicionado, mas de responder a diversas questões relacionadas ao comportamento dos agentes econômicos face às normas tributárias, ao reflexo destas sobre as decisões de investimentos e gastos dos agentes, à possibilidade de as normas tributárias auxiliarem na distribuição e produção de riquezas etc.<sup>104</sup>

Entendendo que os postulados microeconômicos em que se apoia a Análise Econômica do Direito (AED) acabam servindo para responder *ao interesse de alinhar o direito brasileiro com uma agenda de reformas políticas semelhantes à que esteve associada a objetivos de grupos conservadores nos Estados Unidos*,<sup>105</sup> a Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE) sugere que o trabalho do cientista justributarista deva se concentrar na pesquisa dos efeitos concretos da política

---

<sup>97</sup> Tratamos disso no subcapítulo 1.3 – A formação do campo.

<sup>98</sup> Sobre o assunto ver A. *The Problem: Lawyers in an Economist's World* in LIVINGSTON, Michael A. Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy, **83 CORN. L. REV.** (1997-1998), p. 370 a 375.

<sup>99</sup> Cf. COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. trad. Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 25 a 27.

<sup>100</sup> *Ibid.*, p. 18.

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 19 e 20.

<sup>102</sup> A expressão é de Heleno Torres no prefácio à obra do Professor Paulo Caliendo.

<sup>103</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

<sup>104</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>105</sup> CASTRO, 2011, p. 29.

tributária sobre a fruição empírica dos direitos fundamentais e direitos humanos.<sup>106</sup> Dialogando com diferentes disciplinas (história, história econômica, sociologia política, sociologia econômica, antropologia econômica etc.) e diversas escolas de análise econômica,<sup>107</sup> a AJPE se oferece como alternativa ao *estilo dogmático de análise* do direito tributário.<sup>108</sup> Sob esta perspectiva, propõe-se que o direito tributário seja, do ponto de vista didático, fundido com o direito financeiro e dê muito mais ênfase do que a análise dogmática costuma dar aos aspectos extrafiscais dos tributos.<sup>109</sup> A distinção entre a AED e a AJPE reside, principalmente, em uma mudança de enfoque: enquanto a AED destaca características relacionadas à microeconomia, a AJPE considera existir uma subordinação da fruição empírica dos direitos fundamentais aos critérios da política econômica, muitas vezes como resultado de políticas de cooperação internacional.<sup>110</sup> Propõe-se, então, a inversão desta ordem, de modo que a estruturação da política econômica necessariamente pressuponha a fruição de direito subjetivos.<sup>111</sup>

Por fim, a proposta paradigmática de se pensar o Estado, a Constituição e a tributação a partir da ideia de Matriz-Tributária<sup>112</sup> ressalta a limitação da expressão "sistema tributário" para entender a tributação, sobretudo quanto a questões envolvendo orçamento, previdência, carga tributária, bem como a relação entre Direito Tributário e Direito Constitucional.<sup>113</sup> Pretendendo colaborar com a compreensão, de forma mais aprofundada, sobre a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica e social existente em determinado Estado, esta proposta estabelece como pressupostos cognitivos: a) o processo histórico de cisão entre poder constituído e propriedade; b) a propriedade como direito em um contexto pós-tributação; e c) a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação.<sup>114</sup> Desta maneira, compreender a Matriz-Tributária corresponderia a compreender *as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário.*<sup>115</sup>

---

<sup>106</sup> Para uma explanação sobre a AJPE, CASTRO, M. F. Análise Jurídica da Política Econômica. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v. 3, n. 1, junho 2009, p. 17-70 e CASTRO, M. F. A Função Social como Objeto da Análise Jurídica da Política Econômica. **Notícia do Direito Brasileiro**, v. 14, 2007, p. 107-128. Para a aplicação da AJPE no campo tributário, ver CASTRO, 2011.

<sup>107</sup> CASTRO, 2011, p. 30.

<sup>108</sup> Ibid., p. 37.

<sup>109</sup> Ibid., p. 44.

<sup>110</sup> Ibid., p. 37.

<sup>111</sup> Idem, loc. cit.

<sup>112</sup> GASSEN, Valcir (Org. e autor). Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2010, pp. 27-50.

<sup>113</sup> Ibid., p. 30 a 31.

<sup>114</sup> Ibid., p. 33.

<sup>115</sup> Ibid., p. 32.

Como vimos, exceção feita à interpretação econômica do direito tributário,<sup>116</sup> diversas novas propostas<sup>117</sup> para se pensar a tributação surgiram recentemente na comunidade justributária nacional. Estas propostas respondem a demandas que decorrem da evolução da realidade socioeconômica brasileira, sobretudo para alcançar categorias com as quais o formalismo tributário não consegue lidar satisfatoriamente. Sem sombra de dúvidas, as questões que se desdobram a partir das anomalias geradas pela figura do planejamento tributário colocaram na pauta do justributarista discussões envolvendo o limite da liberdade negocial, capacidade contributiva, solidariedade social, fruição empírica de direitos ou, em linhas gerais, as escolhas feitas, em nosso atual momento histórico, no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário.

Entretanto, além da pressão decorrente das transformações socioeconômicas ocorridas no Brasil, diversos acontecimentos externos também impactaram significativamente o fenômeno tributário nacional e, conseqüentemente, a comunidade científica justributária brasileira. Mais uma vez verificaremos como o paradigma formalista do Direito Tributário será incapaz de lidar com as anomalias geradas, desta vez, pela tributação internacional. É o que veremos a seguir.

### **2.3 – Novas conjunturas internacionais**

Desenvolvemos, no decorrer do trabalho, a ideia de que as características dominantes do Direito Tributário nacional são fruto da relação histórica entre, de um lado, os acontecimentos ocorridos no seio da própria academia, e, do outro, as conjunturas sociais, políticas e econômicas que criam demandas e colocam pressão sobre o trabalho do justributarista. As demandas se manifestam por meio de pautas que são colocadas diante do cientista (e que podem decorrer de uma agenda externa à estabelecida pelo paradigma dominante) enquanto a pressão está associada ao reconhecimento de que os instrumentos paradigmaticamente estabelecidos são incapazes de lidar com situações anômalas com que os estudiosos do campo tiveram que se defrontar. Vimos, portanto, como o Direito Tributário brasileiro teve sua feição significativamente influenciada pelo atraso na constituição de suas bases acadêmicas, pela ausência de uma disputa de espaço entre juristas e economistas, por sua ascensão em um período marcado pela oscilação entre regimes políticos mais ou menos tolerantes às demandas sociais e, principalmente, pelo seu isolamento e

---

<sup>116</sup> Mesmo neste caso, trata-se de uma discussão muito mais ampla que aquela travada antes da edição do CTN.

<sup>117</sup> Novas ao menos no que tange à aplicação ao direito tributário pela comunidade científica nacional.

autocentrimento. Do mesmo modo, demonstramos como toda esta realidade interna foi severamente influenciada pela crescente complexidade do fenômeno da tributação que resultou do desenvolvimento econômico do Brasil.

Ocorre que, internacionalmente, esta mesma relação dialética pode ser verificada. A evolução dos modelos econômicos das nações, em grande medida proporcionada pelo avanço tecnológico que permitiu uma forte expansão dos negócios, associada às demandas de *players* importantes no plano das relações internacionais, irão criar um ambiente propício para a discussão dos impactos do fenômeno da tributação sobre situações que ultrapassam os limites de uma única jurisdição. A tributação internacional passaria, portanto, a ser uma realidade tanto fenomênica quanto acadêmica, e sua história, inicialmente paralela, irá se encontrar com o Direito Tributário brasileiro em várias oportunidades e em diversos níveis.

O presente subcapítulo pretende apresentar o contexto de surgimento das discussões envolvendo a tributação internacional, sobretudo a formação do chamado Regime Tributário Internacional (RTI). Demonstraremos como o RTI esteve sempre associado a uma agenda internacional estreitamente conectada com a realidade das relações econômicas internacionais. O Brasil, neste contexto, seria afetado pela configuração do RTI na medida em que passaria a sofrer as consequências de seu processo de abertura para a economia global. O contexto do surgimento da tributação internacional no Brasil também será desenvolvido a seguir. Por fim, demonstraremos como este encadeamento de fatores conduziu a comunidade acadêmica a desenvolver um subgrupo de juristas interessados em lidar com o que se convencionou chamar de Direito Tributário Internacional do Brasil. Neste caso, informaremos as principais características desta subcomunidade científica, sua relação com o Direito Tributário nacional e, principalmente, as considerações que se podem extrair desta relação.

### **2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global**

Embora toda tentativa de se contrapor, de forma peremptória, uma ideia de tributação internacional versus um dado conceito de tributação doméstica sempre esbarre em alguma zona cinzenta que coloca em xeque as premissas adotadas para esta divisão, é importante estabelecermos algum critério que esclareça nossas intenções ao utilizarmos uma expressão em detrimento da outra. Neste sentido, e a despeito de certa controvérsia acadêmica, entendemos haver um sistema, ou, ao menos, um regime de princípios ou de pressupostos que influenciam a forma como os países

instituem suas regras de tributação internacional.<sup>118</sup> O Regime Tributário Internacional (RTI) decorre da resultante da malha de tratados internacionais em matéria tributária celebrados pelos países, bem como das escolhas feitas quando da elaboração de suas regras de tributação que apresentam elementos de estraneidade, de modo que os países não seriam completamente livres para dispor sobre suas regras de tributação internacional, estando, de certo modo, condicionados a uma realidade pré-estabelecida pelo RTI.<sup>119</sup> Noutros dizeres, o RTI afeta a (e é afetado pela) soberania fiscal<sup>120</sup> dos países.

O fenômeno da tributação internacional estará, portanto, associado ao RTI. Desta maneira, a dimensão multidisciplinar da tributação internacional pode ser apreendida a partir da inflexão das diversas áreas do conhecimento (direito, economia, relações internacionais etc.) sobre o próprio RTI. Para os fins deste trabalho, a centralização do debate ao redor do RTI é o que diferenciará os debates no âmbito da tributação internacional daqueles exclusivamente relacionados à tributação doméstica.<sup>121</sup>

Quanto ao seu delineamento, embora o RTI venha sofrendo sucessivas evoluções com o passar do tempo, é possível identificar um momento chave na história de sua formação.<sup>122</sup> Estamos nos referindo ao trabalho efetuado pelo Comitê de Especialistas em Dupla Tributação e Evasão Fiscal da Liga das Nações em 1920, primeiro grande esforço na tentativa de afastar os efeitos nocivos da ausência de harmonização entre os sistemas tributários.<sup>123</sup> Embora houvesse uma preocupação maior com o afastamento da dupla tributação internacional, o trabalho foi responsável por estabelecer a arquitetura básica dos princípios relativos à tributação internacional utilizados até hoje.<sup>124</sup> Muita coisa aconteceu desde o trabalho desenvolvido pela Liga das Nações.<sup>125</sup> Con-

---

<sup>118</sup> Para uma análise detalhada sobre a discussão a respeito da existência ou não de um Regime Tributário Internacional, conferir AVI-YONAH, R. S. *International Tax as International Law*. **U of Michigan Law, Public Law Research Paper n. 41** Michigan Law and Economics Research Paper n. 04-007: 18.

<sup>119</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>120</sup> Sabemos que o debate envolvendo a ideia de soberania fiscal é extremamente controverso. Queremos, aqui, apenas destacar que as escolhas feitas pelos países no âmbito da tributação internacional não são completamente livres. Para um aprofundamento no debate sobre soberania fiscal ver RING, Diane. *What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State*, **49 VA J. INT'L L.** 155, 2008.

<sup>121</sup> Retornaremos a este tema no item 2.3.3 – O Direito Tributário Internacional do Brasil.

<sup>122</sup> Em realidade, desde o final do século XIX os países têm buscado firmar acordos internacionais para evitar a dupla tributação internacional. Cf. SERRANO ANTÓN, Fernando. **Fiscalidad Internacional**. Madrid: Ediciones Estudios Financieros, 2001, p. 104 e seguintes.

<sup>123</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p. 5.

<sup>124</sup> AULT, H. J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. **Tax Notes International** 10 (20): 7, 2013, p. 1195.

<sup>125</sup> *Ibid.*, p. 1196.

tudo, duas questões permanecem centrais nas discussões envolvendo o RTI: a) quanto à necessidade ou não do afastamento da dupla tributação internacional e, mais recentemente, da chamada dupla não tributação;<sup>126</sup> e b) quanto aos critérios da divisão do resultado da tributação entre os diversos países.

Cumprе destacar que o debate envolvendo a tributação internacional (assim como os estudos tributários de um modo geral) possui fortes raízes econômicas. Ocorre que, como mencionado, o Comitê Financeiro da Liga das Nações (Comitê Financeiro) conferiu a um outro comitê de especialistas, mais conhecido como o Grupo de Economistas,<sup>127</sup> a tarefa de repensar o RTI a partir dos pressupostos da Ciência das Finanças.<sup>128</sup> Como já dissemos, desde 1920 já se apregoava a necessidade de afastar a ocorrência da dupla tributação internacional<sup>129</sup> e, mais recentemente, houve uma preocupação maior por parte dos países quanto à necessidade de se afastar a dupla não tributação.<sup>130</sup> Tanto em um quanto em outro caso, além das óbvias questões relacionadas à ausência de isonomia, diversos argumentos econômicos foram empregados na discussão.<sup>131</sup>

O debate sobre o destino do resultado da tributação, por outro lado, passa por categorias que extrapolam os argumentos puramente econômicos. De um modo geral, embora haja particularidades envolvendo o tipo de renda e o modelo parâmetro adotado, criou-se um certo consenso de que a tributação dos lucros deve ocorrer no país da fonte de renda (onde a atividade ocorre), enquanto a renda passiva (v.g., dividendos, royalties e juros) deve ser tributada no país de residência do contribuinte.<sup>132</sup> Em realidade, e mais especificamente, os argumentos passam pela ideia de que o princípio da capacidade contributiva conduziria à tributação no país de residência, enquanto o

---

<sup>126</sup> Sabemos da crítica à expressão e concordamos que seria mais adequado chamar de ausência (não intencional) de tributação, porém empregaremos “dupla não tributação” por se tratar de expressão consagrada.

<sup>127</sup> Tratam-se de Edward Seligman, Josiah Stamp, G. W. J. Bruins e Luigi Einaudi. Cf. RING, Diane M., *The Promise of International Tax Scholarship and its Implications for Research Design, Theory and Methodology*. **St. Louis University Law Journal**, v. 55, n.1, p. 307-330, Fall 2010; Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 200, p. 7.

<sup>128</sup> Cumprе lembrar que, diferentemente da realidade brasileira, nos Estados Unidos e na Europa a Ciência das Finanças era dominada pelos economistas. Cf. p. 51 e 52.

<sup>129</sup> LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion**: Report, Committee of Experts on Double Taxation and Tax Evasion for the League Of Nations: 35.

<sup>130</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p.6.

<sup>131</sup> Cf. *ibid.*, p 13 e DEVEREUX, M. P.; VELLA, J. Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century? **Oxford Legal Studies Research Paper n. 88**, 2014.

<sup>132</sup> DEVEREUX; VELLA, *op. cit.*, p. 2.

princípio do benefício justificaria a tributação na fonte, embora utilize-se também, em certos casos, o princípio do benefício para justificar a tributação no país de residência.<sup>133</sup>

Desta maneira, forçoso é concluir que inexistem argumentos de ordem exclusivamente econômica que justifiquem a feição do atual RTI tal qual se encontra, sendo que as considerações a respeito da forma como deve se dar a divisão do produto da arrecadação no âmbito da tributação internacional dizem respeito, diretamente, a questões de justiça fiscal,<sup>134</sup> fazendo com que a defesa de uma ou outra sistemática corresponda a adotar um ou outro critério de justiça. Ora, se o RTI parte de um critério pressuposto de justiça fiscal, essencial se torna conhecer o fundamento desta escolha (arbitrária). A resposta talvez se encontre no início dos debates envolvendo a tributação internacional, de modo que uma análise crítica do processo histórico que culminou com a formação do atual Regime Tributário Internacional pode ser útil.

Conforme mencionado logo acima, o RTI teve no trabalho desenvolvido pelo Grupo de Economistas um episódio decisivo na configuração do seu atual delineamento. O documento resultante do trabalho apresenta considerações importantes sobre a dificuldade de se harmonizar, em uma única grande convenção coletiva, as diferenças fundamentais existentes, à época, nos diversos sistemas tributários dos países.<sup>135</sup> Assim, o Comitê Financeiro preferiu adotar um padrão de convenções bilaterais a serem utilizadas pelos países de maneira que uma certa uniformização fosse introduzida na esfera das relações internacionais tornando possível, no futuro, o estabelecimento de um sistema de convenções gerais calcadas nas regras pré-estabelecidas.<sup>136</sup> De fato, assim se deu. Os modelos de acordos contra a dupla tributação desenvolvidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>137</sup> e, posteriormente, pela Organização das

---

<sup>133</sup> Contudo, uma análise mais detida revela algumas incongruências na adoção deste pensamento. O princípio da capacidade contributiva somente funciona como argumento a favor da tributação no país da residência quando, analisado o efetivo ônus da carga tributária, conclui-se que este recaiu sobre residente do mesmo país onde a empresa encontra-se domiciliada, o que nem sempre ocorre em uma economia globalizada. Cf. DEVEREUX; VELLA op. cit., p. 3. Quanto à aplicação do princípio do benefício, esta pode ser tão problemática quanto a do princípio da capacidade contributiva. De fato, quando se tratam de operações com etapas em diversas jurisdições, é muito difícil (para não dizer impossível): a) mensurar em que medida a produção se valeu de um benefício concedido por um Estado específico; b) identificar qual a componente de tal benefício na renda gerada pela atividade da empresa e, principalmente; c) afastar a componente relacionada a questões de equidade da componente estritamente ligada ao benefício recebido pela empresa na formação de seu lucro. Cf. SCHÖN, W. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). *World Tax Journal* 1(1): 48, 2009, p. 76.

<sup>134</sup> WILDE, M. F. de. *'Sharing the Pie'; Taxing Multinationals in a Global Market*. Rotterdam, 2015, p. 37.

<sup>135</sup> LEAGUE OF NATIONS, op. cit., p. 8.

<sup>136</sup> LEAGUE OF NATIONS, loc. cit.

<sup>137</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p. 5.

Nações Unidas (ONU)<sup>138</sup> incorporaram muito do que a Liga das Nações desenvolvera. Porém, na identificação das premissas utilizadas no trabalho, percebe-se que o documento elaborado pelo Grupo de Economistas, em momento algum esclarece os motivos pelos quais, ao se estabelecer os princípios a serem futuramente utilizados como referência pelos países, optou-se por eleger esta forma de divisão do produto da arrecadação no âmbito da tributação internacional, tal qual se aplica no atual RTI, como método padrão para se afastar a dupla tributação internacional.

Forçoso concordar, portanto, com aqueles que advogam a tese de que a escolha da forma de tributação no país da residência do contribuinte *versus* da fonte da produção da renda não passa de questão meramente convencional,<sup>139</sup> a qual chegou aos dias de hoje com *status* próximo ao de princípio natural. Embora convencional, a escolha pacífica de uma sistemática jurídica que claramente privilegia os países de residência dos contribuintes não pode ter se dado por mera coincidência, posto que se encontrava condicionada às circunstâncias políticas do momento e sofria toda sorte de influências do ambiente em que fora produzida. Isso se deve ao fato de que uma nova norma nunca entra em um vácuo normativo, mas, ao invés disso, emerge em um espaço altamente conflituoso no qual ela deve competir com outras normas e percepções de interesse.<sup>140</sup> Sendo conflituoso, qualquer grande proposta para uma "ordem mundial" sempre permanecerá suspeita,<sup>141</sup> na medida em que algum interesse não terá sido atendido. Tais afirmações, quando confrontadas com a realidade do relatório, nos conduzem ao mesmo questionamento aparentemente paradoxal: como foi possível um consenso tão pouco conflituoso sobre tema que diz diretamente com conceito que gera tantas controvérsias como é o caso da justiça fiscal?

Verificando-se os principais atores envolvidos na adoção do documento do Grupo de Economistas, percebe-se uma prevalência de pessoas indicadas por países europeus e/ou de países onde as empresas multinacionais, normalmente, têm sua residência. Com exceção do Ministro da Fazenda da Argentina (posteriormente substituído por um representante suíço), dos três representantes do Japão, do representante da Venezuela e dos três representantes dos Estados Unidos, todos

---

<sup>138</sup> UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2011, introdução p. vi.

<sup>139</sup> “Não há uma ordem natural das coisas no mundo da tributação internacional. Tanto os países da fonte quanto da residência encontram-se aptos a defender seu direito de tributar nas situações além-fronteiras e eles continuam a fazê-lo a despeito da pressão da competição tributária internacional”. SCHÖN, op. cit., p. 94, tradução nossa.

<sup>140</sup> FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International Norm Dynamics and Political Change. **International Organization** (52): 31, 1998, p. 897.

<sup>141</sup> KOSKENNIEMI, M. The politics of international law. *I E. J. I. L.*: 29, 1990, p. 31.

os demais treze participantes do Comitê Financeiro que adotou o trabalho do Grupo de Economistas eram indicados por países europeus. Embora o relatório tenha tentado esclarecer que os membros do Comitê Financeiro falavam em seu próprio nome, e não em nome dos países que os nomearam, com exceção dos representantes da Polônia e da Venezuela (ambos professores universitários), todos os demais ocupavam postos em seus respectivos ministérios da fazenda, órgãos de arrecadação ou assemelhados.<sup>142</sup> Diante deste cenário, não é razoável presumir a absoluta neutralidade dos países em relação às manifestações de seus representantes no Comitê Financeiro, conferindo-se o benefício da dúvida, por se tratarem de acadêmicos, em favor dos representantes polonês e venezuelano, este último, curiosamente, único indicado por país do Terceiro Mundo que continuou até o fim dos trabalhos.

A descrição feita no parágrafo anterior funciona como uma fotografia que ilustra perfeitamente um dos episódios mais emblemáticos na história da criação do Regime Tributário Internacional. A fotografia nos revela que um dos trabalhos mais importantes no delineamento dos princípios até hoje utilizados na construção do RTI foi levado a cabo à revelia dos países do Terceiro Mundo. Os efeitos desta ausência evidenciam-se na forma como toda a sistemática da tributação internacional converge para um regime que fomenta a concentração de renda entre os países, privilegiando a alocação do produto da tributação internacional nos países com perfil idêntico àqueles que formaram o Comitê Financeiro da Liga das Nações. Os interesses contrapostos nesta seara do direito internacional são bastante explícitos e a ausência de antagonistas a fazer frente à influência dos países economicamente mais poderosos resultou em uma configuração do RTI que simplesmente atendeu às necessidades dos países onde estão domiciliadas as empresas multinacionais.<sup>143</sup>

Este é o ambiente da tributação internacional em que o Brasil iria se inserir muito tempo depois dos trabalhos do Comitê Financeiro da Liga das Nações. Em decorrência do estágio de desenvolvimento em que se encontrava a economia brasileira à época, não haveria qualquer motivo para que se desenvolvessem estudos ou normas nacionais que dissessem respeito ao fenômeno da

---

<sup>142</sup> LEAGUE OF NATIONS, op. cit., p. 6.

<sup>143</sup> ANGHIE, A. Time Present and Time Past Globalization, International Financial Institutions, and the Third World. **New York University Journal of International Law and Politics** 32.2: 48, 1999-2000, p. 269: “Em uma economia interdependente, sobretudo globalizada, é inevitável que os estados mais poderosos busquem fazer valer seus interesses por meio da configuração do sistema econômico internacional para adequar seus propósitos, e isso pode ser atingido por meio das operações das *instituições financeiras internacionais*”. Acrescentaríamos, “e do Regime Tributário Internacional”.

tributação internacional. Contudo, mais uma vez as transformações na realidade econômica e política nacional iriam fazer com que o Brasil fosse compelido a lidar com a realidade tributária internacional. As circunstâncias e os resultados deste choque de realidades serão vistos a seguir.

### 2.3.2 – O Brasil e a tributação internacional

No primeiro capítulo, apresentamos um breve histórico do desenvolvimento econômico e político brasileiro, destacando as principais características de cada estágio de desenvolvimento que influenciaram a percepção do fenômeno tributário no Brasil até o advento do Código Tributário Nacional. O fenômeno da tributação internacional, conforme apresentado no item anterior, se inicia e se desenvolve no período republicano de nossa história política, razão pela qual convém resgatarmos o que dissemos a este respeito traçando um paralelo entre nossa realidade e os referidos acontecimentos internacionais.

A economia brasileira até a Era Vargas era preponderantemente agroexportadora, sendo os impostos sobre a importação e a exportação as principais fontes de receita.<sup>144</sup> Nesta primeira fase, podemos dizer que a realidade econômica nacional era razoavelmente alheia ao debate internacional envolvendo questões extraterritoriais do fenômeno tributário.<sup>145</sup> Na primeira metade do Século XX, o único acordo celebrado pelo Brasil visava afastar a dupla tributação sobre lucros provenientes de transporte em navios, o qual foi concluído por troca de notas com os Estados Unidos.<sup>146</sup>

Em um segundo momento, logo após a Segunda Guerra Mundial, o desenvolvimento econômico do Brasil, associado a um processo de industrialização e de abertura para o investimento externo, conduziu o país a taxas de crescimento relativamente elevadas, sobretudo entre 1947 e 1961.<sup>147</sup> Já na década de 1970, a economia brasileira experimentava *um dos mais elevados graus de internacionalização da produção no mundo*,<sup>148</sup> estando o setor industrial no centro do desenvolvimento econômico do país, setor aquele em que o capital estrangeiro respondia por um terço da produção no final da década.<sup>149</sup> A mundialização das atividades das empresas transnacionais

---

<sup>144</sup> BORDIN; LAGEMANN, op. cit., p. 54 e 58.

<sup>145</sup> No prefácio à obra de Moreira Junior, o Prof. Alcides Jorge Costa afirma que a “economia brasileira não exigiu a atenção para esses problemas senão a partir de um certo momento. Basta dizer que o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, continha apenas breve referência a filiais brasileiras de sociedades estrangeiras”. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 12.

<sup>146</sup> Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Brasília, 1999, p. 212.

<sup>147</sup> GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 57 a 61.

<sup>148</sup> Ibid., p. 61.

<sup>149</sup> Ibid., p. 63.

começava, portanto, a gerar efeitos sobre a realidade social, econômica, política e jurídica do Brasil, o que viria a diminuir apenas quando da estagnação que se seguiu na década de 1980, acompanhada de um recuo daqueles investimentos internacionais.<sup>150</sup>

Neste período, a agenda mundial esteve fortemente marcada pela necessidade de se eliminar a pluritributação internacional,<sup>151</sup> fazendo com que proliferassem tratados internacionais sobre esta matéria. No Brasil, esta agenda contribuiu, a partir da década de 1970, para a celebração de diversos tratados bilaterais. Esta pressão externa conduziu ao reconhecimento nacional de que, a partir da internacionalização das economias mundiais, as distorções decorrentes da dupla tributação da renda deveriam ser afastadas. Este entendimento encontrava ressonância no ascendente pensamento desenvolvimentista e planificador da economia brasileira cujo objetivo era o de atrair capital estrangeiro de modo a financiar o projeto nacional de industrialização.<sup>152</sup>

Por outro lado, embora a perspectiva da tributação internacional que mais se destaque seja a relativa às questões envolvendo a renda transnacional, outras preocupações também constavam da pauta global. Neste sentido, além de tratados contra a dupla tributação da renda, o período também testemunhou a celebração de Acordos de Cooperação Econômica (ACEs)<sup>153</sup> e Aduaneira.<sup>154</sup>

Em um terceiro momento do desenvolvimento econômico do Brasil, já a partir da Constituição de 1988, além das pressões internas decorrentes da necessidade de se garantir a atuação estatal em favor dos grupos historicamente excluídos,<sup>155</sup> uma nova realidade no processo de internacionalização da economia brasileira irá demandar uma mudança na formatação do direito tributário positivo. Como decorrência do processo de internacionalização das empresas brasileiras, pela primeira vez o país se deparou com a necessidade/possibilidade de discutir um modelo de tributação das pessoas jurídicas que não se restringiria aos seus limites territoriais.<sup>156</sup> Assim, diversas

---

<sup>150</sup> Ibid., p. 66.

<sup>151</sup> Este assunto será abordado com mais detalhes no tópico 3.1.1 – A fase do combate à dupla tributação.

<sup>152</sup> Cf. TRUBEK, David M. e SANTOS, Alvaro. Introduction: the third moment in Law and Development theory and the emergence of a new critical practice, In **The New Law and economic development. A critical appraisal**. David Trubek e Alvaro Santos. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

<sup>153</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 199.

<sup>154</sup> Ibid., p. 168.

<sup>155</sup> Tratamos disso no item 2.2.1 – Formalismo e estruturalismo.

<sup>156</sup> Cumpre destacar que a tributação universal das pessoas físicas já era uma realidade à época, a mudança mencionada dizia respeito a se alcançar universalmente a renda das empresas. Bianco nos esclarece: “A tributação da renda obtida no exterior pelas pessoas físicas residentes no Brasil já vinha sendo exigida desde o Decreto-lei n. 1.168, de 22 de março de 1939. Para as pessoas jurídicas, no entanto, prevalecia o regime de tributação exclusivamente das rendas auferidas com as operações realizadas no território nacional, conforme previsto no artigo 63 da Lei n. 4.506, de 1964,

categorias típicas do Direito Tributário Internacional foram positivadas em nosso ordenamento jurídico.

A primeira mudança significativa na legislação tributária nacional diz respeito à adoção da tributação de lucros auferidos no exterior pelas empresas residentes no Brasil à luz do disposto na Lei nº 9.249, de 1995, especificamente quanto ao que estabelecem seus artigos 25 a 27. Foi a partir desta mudança legislativa que o Brasil passou a adotar definitivamente o chamado princípio da renda mundial, em oposição à sistemática da territorialidade.<sup>157</sup>

No ano seguinte, em decorrência da edição da Lei nº 9.430, de 1996, especificamente por seus artigos 18 a 24, o Brasil instituiu em seu ordenamento a sistemática conhecida como preços de transferência (*Transfer Pricing*). As regras de preços de transferência surgiram em decorrência da possibilidade de membros de um mesmo grupo econômico, em operações entre si, praticarem negócios estabelecendo preços acima ou abaixo daqueles que seriam obtidos em operações independentes.<sup>158</sup> Referida alocação artificial de lucros em uma jurisdição específica contribui para a erosão da base tributária, do que decorre a mencionada inovação legislativa.

As regras relativas a preços de transferência, contudo, não impediam a erosão da base tributária decorrente do endividamento excessivo por parte das pessoas jurídicas em relação a pessoas vinculadas residentes em outras jurisdições. Desta maneira, a dedutibilidade de despesas relativas ao pagamento de juros decorrentes de contratos de mútuo celebrados com pessoas vinculadas passou a ser regida pelos artigos 24 a 26 da Lei nº 12.249/2010, fruto da conversão da Medida Provisória nº 472/2009, e regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011. Trata-se da chamada regra de subcapitalização.

Além da internalização dos mencionados institutos próprios do Direito Tributário Internacional, outra inovação legislativa decorreu do processo de internacionalização da economia brasileira. Trata-se da majoração de alíquota para pagamentos efetuados a paraísos fiscais,<sup>159</sup> expediente que decorre de uma nova realidade das relações internacionais em matéria tributária que é

---

e no artigo 2º da Lei n. 2.354, de 1954.” BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 53.

<sup>157</sup> MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 79.

<sup>158</sup> RODRIGUES, Deusmar José. **Preços de Transferência**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 13.

<sup>159</sup> Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º.

resultado de uma mudança de agenda no plano internacional relacionada com novos esforços de exigir condutas de cooperação dos demais países, fato que ganhou relevo no fim do século XX.<sup>160</sup>

A narrativa que desenvolvemos neste item teve por objetivo efetuar uma relação entre a experiência brasileira e os acontecimentos internacionais envolvendo a tributação internacional, de maneira a evidenciar a estreita conexão entre o surgimento de institutos próprios no ordenamento jurídico pátrio e a configuração da realidade econômica internacional. No próximo item nós nos ocuparemos novamente da realidade da academia, porém nos restringindo ao universo da subcomunidade científica formada pelos justributaristas internacionalistas.

### **2.3.3 – O Direito Tributário Internacional do Brasil**

Assim como a tributação internacional somente passou a fazer sentido no universo do debate tributário a partir da evolução das atividades econômicas transnacionais, a comunidade científica dos justributaristas brasileiros somente passou a se debruçar sobre esta forma específica de manifestação do fenômeno tributário a partir de uma maior ressonância daquelas atividades no ambiente nacional. Ademais, a predominância do formalismo no Direito Tributário nacional fez com que a evolução dos estudos sobre a tributação internacional, no Brasil, ficasse refém da evolução legislativa, de modo que esta subcomunidade científica somente passou a ganhar forma a partir da positivação, no ordenamento jurídico nacional, dos institutos próprios do Direito Tributário Internacional que mencionamos no subitem anterior.

Em realidade, a relação entre o formalismo do Direito Tributário nacional e o surgimento da subcomunidade científica do Direito Tributário Internacional vai muito além da vinculação cronológica entre a edição da lei e o surgimento do respectivo debate. Este paradigma dominante influenciou de tal forma a novel subcomunidade científica que algumas feições muito características do Direito Tributário nacional foram reproduzidas na forma como os justributaristas internacionalistas iriam construir o seu subcampo científico, ainda que tal herança conduzisse a alguns paradoxos, como passaremos a ver a seguir.

Quando desenvolvemos o histórico que conduziu à formação dos paradigmas dominantes na comunidade científica justributária brasileira, demonstramos que o Direito Tributário nacional surgiu a partir de um movimento de ruptura com a Ciência das Finanças que resultou no isolamento do aspecto jurídico do fenômeno tributário em relação aos seus aspectos político e econômico.<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> Trataremos do tema no item 3.1.2 – A fase do combate à concorrência tributária nociva.

<sup>161</sup> Tratamos disso no subcapítulo 1.3 – A formação do campo.

Entretanto, este mesmo raciocínio não pode ser aplicado à subcomunidade científica dos justributaristas internacionalistas brasileiros, de modo que não podemos dizer que, de forma análoga, o “nosso” Direito Tributário Internacional consiste em um isolamento dos aspectos jurídicos do fenômeno da tributação internacional.

O paradigma formalista foi responsável por uma importante transformação conceitual na própria auto percepção dos atores do campo, de modo que os chamados elementos de estraneidade, elementos centrais na análise da interação entre sistemas jurídicos tributários (tarefa constante do estudo da tributação internacional), foram importados para o núcleo da norma jurídica tributária.<sup>162</sup> Assim, o que caracterizaria o direito tributário internacional, enquanto ramo autônomo do direito, seria a existência de fatos dotados de elementos de estraneidade na hipótese de incidência, fazendo com que, paradoxalmente, a expressão “internacional” não correspondesse a qualquer característica do campo em si, mas sim da estrutura da norma positivada no ordenamento interno.<sup>163</sup>

Não é por acaso que o principal e mais abrangente manual publicado no Brasil a respeito do tema tenha por título “Direito Tributário Internacional do Brasil”.<sup>164</sup> A sonoridade “internacional do Brasil” pode causar, em princípio, algum estranhamento, todavia, não há nada de errado com a expressão. Não se trata aqui de análise sobre qualquer fenômeno de natureza internacional, mas de estudo que se debruça sobre uma realidade inteiramente contida no ordenamento jurídico tributário do Brasil.<sup>165</sup> Longe de corresponder a um movimento de expansão do objeto do Direito Tributário nacional, esta obra propõe uma diminuição do âmbito de análise daquele, mantendo a

---

<sup>162</sup> Os elementos de estraneidade se referem a “fatos de produção de renda ou capital ocorridos extraterritorialmente, envolvendo residentes; ou territorialmente, mediante a atuação de não-residentes.”. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 60. Sua relação íntima com o núcleo material da norma de incidência tributária pode ser vista na sequência do pensamento de Tôres: “Como forma abreviada, usaremos doravante a expressão ‘norma com elemento de estraneidade’ para nos referirmos a esta contingência da regra-matriz de incidência”.

<sup>163</sup> “Sendo assim, o Direito Tributário Internacional dedica-se ao estudo e sistematização dessas normas com elementos de estraneidade, em que o termo *Direito Tributário* aparece como referido à fonte de emanção, o direito interno, e o complemento: ‘Internacional’ designa a diferença específica da matéria: dotada de elemento de estraneidade.” TÔRRES, loc. cit.

<sup>164</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Nenhuma obra nacional sobre o tema tem tantas edições, além de ter sido a primeira (a primeira edição é de 1977).

<sup>165</sup> No prefácio à 1ª edição da obra Baleeiro comenta que: “Há um Direito Tributário Internacional, mas para quem não se limitar às generalidades meramente expositivas e acadêmicas ele há de ser analisado do ângulo do Direito Nacional de determinado país. A legislação positiva deste e seus tratados e convenções internacionais marcam os limites e a posição das normas de Direito Internacional realmente em vigor. O Direito que vale e obriga como tal.” XAVIER, op. cit., p. XXIV.

tradição positivista da análise da hipótese de incidência tributária relativa aos ordenamentos internos naquilo que diz com os mencionados elementos de estraneidade.<sup>166</sup>

O processo de internalização dos elementos de estraneidade opera efeitos não apenas no *modus operandi* do tecnicismo pertinente ao campo, mas na própria imagem que os cientistas fazem de si mesmos. Uma vez que a aproximação entre objeto e sujeito ocorre por meio da “nacionalização” do primeiro, não se verifica qualquer necessidade de um contra movimento de “internacionalização” do segundo. Deste modo, os justributaristas internacionalistas brasileiros não precisam se enxergar como internacionalistas, mas apenas como tributaristas “especializados”.<sup>167</sup> Entendemos que este fato contribui ainda mais para o fechamento do campo e da comunidade científica justributária nacional, como mencionamos anteriormente, com o agravante de que, no presente caso, tem-se uma verdadeira mutilação da capacidade do Direito Tributário Internacional em atuar como um instrumento de transformação do Direito Tributário interno.<sup>168</sup>

Insta salientar que as considerações acima não fogem ao conhecimento dos atores do campo. As principais obras nacionais que abrangem a tributação internacional em sua dimensão jurídica reconhecem a possibilidade de lidar com este fenômeno por meio de abordagens que extrapolem o paradigma formalista. Neste sentido, há na doutrina diversas passagens que sustentam uma diferenciação entre a ideia de um Direito Internacional Tributário em contraposição ao Direito Tributário Internacional, afirmando que enquanto o segundo corresponde a ramo do Direito Tributário nacional, o primeiro se referiria ao Direito Internacional naquilo que diz respeito às normas envolvendo matéria tributária.<sup>169</sup> Curiosamente, nenhum autor sustenta a impertinência da atuação do cientista justributarista no âmbito do chamado Direito Internacional Tributário, sendo, em realidade, muito comum a defesa de uma certa impropriedade material nesta distinção, a qual teria utilidade meramente didática,<sup>170</sup> de modo que o autofechamento desta comunidade científica na

---

<sup>166</sup> “Ora, o Direito Tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado.” XAVIER, op. cit., p. 4.

<sup>167</sup> Contudo, de certo modo, isso não é uma particularidade brasileira: “[...] a maior parte dos justributaristas internacionalistas não pensam em si mesmos em primeiro plano como jusinternacionalistas (publicistas ou privatistas), mas como justributaristas que lidam com transações transfronteiriças”. AVI-YONAH, op. cit, p. 1, tradução nossa.

<sup>168</sup> Este potencial do Direito Tributário Internacional é destacado por Livingstone. Cf. LIVINGSTONE, op. cit., p 423 a 428.

<sup>169</sup> Cf. TÔRRES, 2001, p. 52 a 54; SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 25 a 32.

<sup>170</sup> Borges ressalta que esta discussão, na verdade, reflete as controvérsias envolvendo doutrinas monistas e dualistas. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992, p. 17 a 20.

realidade do ordenamento jurídico tributário brasileiro decorre de sua deliberada e exclusiva opção pela adoção do paradigma formalista.

Ocorre, todavia, que a adoção do paradigma formalista, por definição, não permite o emprego da ciência justributária na solução de problemas decorrentes da ausência da harmonização entre os sistemas tributários. De fato, se ao jurista somente cabe analisar a norma jurídica tal qual positivada, não haveria instrumentos que permitissem ao justributarista integrar qualquer debate que partisse de alguma teoria de justiça de modo a considerar alternativas juridicamente eficazes para afastar os efeitos deletérios da mútua influência das jurisdições tributárias no plano global. Isso explica, em boa medida, a ausência da doutrina justributária brasileira na construção das categorias que dão forma ao campo da tributação internacional no plano global. No capítulo seguinte exploraremos mais sobre o atual debate lançado na agenda global e o papel dos diversos atores, sobretudo os cientistas justributaristas brasileiros, na condução do referido debate.

### 3 – O DEBATE ATUAL SOBRE A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

De tudo o que foi dito até aqui, percebe-se que o presente trabalho se assenta na ideia de que as transformações ocorridas no seio de uma dada comunidade científica, no caso a comunidade justributária nacional, não se encontram dissociadas do contexto econômico e político no qual se inserem, resultando, ao revés, da própria relação dialética entre os acontecimentos internos e externos ao campo. Efetuando-se uma análise histórica da agenda global relacionada com o fenômeno da tributação internacional, pode-se perceber, com clareza, que as mudanças internalizadas nos ordenamentos jurídicos dos países, via de regra, decorrem de alguma pressão dos grandes atores que influenciam o ambiente das relações econômicas internacionais.<sup>1</sup>

No caso da subcomunidade científica dos justributaristas internacionalistas brasileiros, embora a adoção do paradigma formalista não permita uma análise destas considerações pré-normativas,<sup>2</sup> o fato é que a sucessão de eventos que forjou a hodierna feição deste campo científico<sup>3</sup> se originou das pautas elaboradas pelos principais atores no plano global. Necessário, portanto, conhecer não apenas a forma como este debate vem sendo conduzido, mas o agir dos principais atores, com o objetivo de melhor identificarmos o papel de nossa academia nesta realidade.

O presente capítulo pretende, portanto, demonstrar como o lançamento da tributação internacional na agenda global se deu em um momento em que o Direito Internacional entrava em sua fase de exortação à cooperação internacional e que implicações decorrem deste fato. A importância desta análise deriva de uma das premissas sobre as quais o trabalho se baseia, qual seja, a de que há elementos de natureza política e econômica na formação do fenômeno da tributação que influenciam sua perspectiva jurídica e que não podem ser manejadas pelos instrumentos fornecidos pelo paradigma formalista.

Ato contínuo, do histórico de pautas lançadas no plano de discussões dos *fora* internacionais, pretendemos nos aprofundar no recente projeto BEPS, da OCDE/G20. Entendemos que a atualidade e o ineditismo de alguns aspectos deste projeto geraram desafios em relação aos quais

---

<sup>1</sup> Em se tratando de países do terceiro mundo, esta relação é muito mais perceptível. Embora dando mais atenção às questões envolvendo direitos humanos, uma boa análise histórica da pressão exercida por instituições financeiras internacionais sobre os povos do terceiro mundo pode ser encontrada em ANGHIE, 1999-2000.

<sup>2</sup> Pressupondo-se uma concepção dualista da relação entre direito internacional e direito interno, em um melhor cenário, tais considerações estariam relegadas ao plano do chamado Direito Internacional Tributário. Cf. TÔRRES, 2001, p. 57 a 59.

<sup>3</sup> Traçamos este histórico no item 2.3.2 – O Brasil e a tributação internacional.

os paradigmas dominantes do Direito Tributário nacional têm fortes limitações de manejo. Conhecendo mais a fundo a problemática ocasionada pelo fenômeno da erosão da base tributária, entendemos ser possível observar melhor os desdobramentos da tributação para além dos polos da relação obrigacional tributária.

Por fim, e a partir da constatação de que os paradigmas dominantes do Direito Tributário nacional não permitem a obtenção de respostas satisfatórias para os problemas colocados pelo fenômeno BEPS, o capítulo concluirá com algumas considerações a respeito do próprio papel da academia. Assim, serão apresentadas algumas considerações a partir das quais entendemos ser possível repensar a atividade, os instrumentos e os próprios objetivos dos cientistas justributaristas brasileiros.

### 3.1 – Cooperação internacional

A despeito de a produção científica justributária brasileira optar, majoritariamente, pela análise do fenômeno da tributação internacional sob o prisma do ordenamento jurídico tributário nacional, não há dúvidas de que este fenômeno não pode ser explicado em sua completude a partir de uma perspectiva exclusivamente interna a um dado sistema tributário. Neste sentido, é ponto pacífico que a tributação internacional pode ser compreendida, em alguma medida, à luz da realidade gerada pela evolução do Direito Internacional, de maneira que uma investigação sobre as transformações sofridas no âmbito jurídico das relações internacionais, sobretudo a partir do século XX,<sup>4</sup> muito pode auxiliar na melhor compreensão dos elementos que constituem o Direito Tributário Internacional.

Embora haja grande polêmica sobre o momento em que o Direito Internacional tenha surgido,<sup>5</sup> bem como sobre os objetivos finais deste campo do direito,<sup>6</sup> uma questão permaneceu cen-

---

<sup>4</sup> Conforme tratamos anteriormente, o Direito Tributário Internacional, embora já possa ser identificado no ambiente do século XIX, ganha verdadeiro destaque na pauta global a partir do primeiro quarto do século XX. Cf. item 2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global.

<sup>5</sup> Uma descrição do debate sobre a origem europeia *versus* asiática do Direito Internacional pode ser encontrada em MALANCZUK, Peter. **Akehurst's modern introduction to international law**. 7. ed, London: Routledge, 1997, p. 9 e 10.

<sup>6</sup> Dúvidas não faltam a este campo do direito, inclusive quanto ao fato de ser ou não verdadeiro direito. Neste sentido cf. MALANCZUK, op. cit., p. 5 a 7; HATHAWAY, Oona; SHAPIRO, Scott J. Outcasting: enforcement in domestic and international law. **Yale Law Journal**, New Haven, v. 121, n. 2, p. 252-349, 2011. Contudo, para os fins do presente trabalho, e em harmonia com nossa ideia de comunidade científica, não temos dúvida de que o Direito Internacional corresponde a subcampo do Direito, ao menos ambos considerados enquanto atividade científica.

tral nos debates: a tensão entre os interesses na liberdade do comércio internacional e a legitimidade da ingerência das forças locais sobre tal atividade.<sup>7</sup> As reações a esta tensão ocorreram de maneiras bem diversas conforme o período histórico do Direito Internacional ao qual estivermos nos referindo: a) inicialmente, no bojo de um discurso envolvendo o reconhecimento ou não da soberania dos países; e, b) posteriormente, tendo-se a soberania como pressuposto, a partir da voluntária submissão dos países às limitações convencionadas com o fito de proteger o livre comércio.<sup>8</sup>

Deste modo, é possível, para fins didáticos, efetuarmos uma separação do Direito Internacional em períodos (novamente, com certa dose de arbitrariedade), conforme a questão do comércio internacional foi colocada na agenda global. Útil se torna, portanto, identificar a separação das diferentes fases em que a história do campo se divide: naturalismo – em que o direito internacional seria encontrado na natureza e seus fundamentos metafísicos seriam apreensíveis pela razão e passíveis de imposição a todos; positivismo – para o qual os Estados seriam vinculados apenas às regras com as quais consentissem; e, pragmatismo – associado com a emergência do papel das instituições internacionais no debate dos problemas internacionais.<sup>9</sup> De modo mais simplificado, e usando como referência um dos temas que entendemos centrais na história do Direito Internacional,<sup>10</sup> podemos ainda separar os períodos em clássico (da Paz de Vestefália, em 1648, a 1918) e moderno (a partir do encerramento da Primeira Guerra Mundial), sendo o primeiro, aquele em que o tema do reconhecimento da soberania teria papel principal no debate internacional e o segundo, aquele em que o banimento do uso da força passa a ganhar mais destaque em meio à transformação do sistema internacional.<sup>11</sup> A fase moderna, portanto, se caracteriza pelo movimento no sentido de se buscar uma verdadeira cooperação internacional entre as nações soberanas.<sup>12</sup>

---

<sup>7</sup> Entendemos que a relação entre Direito Internacional e o comércio internacional se deve ao fato de que o surgimento do Direito Internacional (ao menos em sua perspectiva eurocêntrica) se dá em um ambiente no qual o pensamento mercantilista é dominante. Cf. BELL, op. cit., p. 35 e 36. Sobre as motivações mercantilistas existentes quando da gênese do Direito Internacional, cf. OTTO, Diane, Subalternity and International Law: the Problems of Global Community and the Incommensurability of Difference', *Social and Legal Studies*, v.5(3) 337-364, p. 4.

<sup>8</sup> Desenvolvemos essa análise histórica no item 2. Public and private interests in the making of international law, de nosso artigo "E-COMMERCE AND DIGITAL IMPERIALISM: the rise of the new great powers and the need for an artificial universalism", ainda inédito.

<sup>9</sup> Cf. ANGHIE, Antony. The evolution of international law: colonial and postcolonial realities. *Third World Quarterly*, v. 27, n. 5, p. 739-753, 2006, p. 740 e 741.

<sup>10</sup> Sobre o debate histórico a respeito da soberania e seu papel fundamental como conceito central na formação do Direito Internacional, cf. ANGHIE, Antony. *Imperialism, Sovereignty and the Making of International Law*. New York: Cambridge, 2004.

<sup>11</sup> MALANCZUK, op. cit., p. 10.

<sup>12</sup> Sobre o surgimento das primeiras formas, ainda rudimentares, de cooperação internacional no Século XIX, cf. MALANCZUK, op. cit., p. 22.

Desta maneira, entendemos que a ascensão do debate global sobre a tributação se deu quando o Direito Internacional entrava em sua fase de promoção da cooperação internacional, sendo esta a tônica que marcou os diversos estágios da agenda mundial. Com a finalidade de tornar mais didática a compreensão das discussões envolvendo a cooperação internacional em matéria tributária, dividimos este debate em três fases, que muito bem ilustram o desenvolvimento e a disseminação de institutos e categorias que viriam a marcar tanto o direito tributário internacional propriamente dito quanto os ordenamentos jurídicos internos dos países naquilo que diz com os elementos de estraneidade. Estas fases, do mesmo modo, se relacionam diretamente com o Direito Tributário Internacional enquanto comunidade científica, seja como resultado da produção intelectual dos justributaristas internacionalistas, ou como condicionante dos paradigmas adotados pelas subcomunidades.

### **3.1.1 – A fase do combate à dupla tributação e à evasão fiscal**

Conforme tivemos oportunidade de mencionar anteriormente, embora as discussões iniciais sobre o fenômeno da tributação internacional tenham envolvido, no geral, diversos aspectos da relação entre os sistemas tributários dos países, uma ênfase muito maior foi dada à necessidade de se buscar o afastamento da dupla (ou pluri) tributação internacional. Esta foi a principal preocupação quando dos esforços empreendidos pela Liga das Nações, fazendo com que os resultados dos primeiros trabalhos produzidos apresentassem forte influência desta visão liberal da relação entre a atividade tributária e o comércio internacional.<sup>13</sup>

Para que não incorramos em anacronismo ou, ao menos, para minimizarmos seus efeitos, é importante compreendermos o pensamento dominante naquele período. Deste modo, uma análise histórica do ambiente do direito internacional pode ser útil na identificação da exata dimensão do debate à época.

Como mencionamos, historiadores costumam afirmar que, a partir da primeira guerra mundial, o direito internacional sairia de seu período clássico, marcado pelo centralismo sobre a questão da soberania dos novos Estados, adentrando o período conhecido como moderno, em que o tema principal seria o banimento do uso da força. Embora seja sempre problemático efetuar classificações cronológicas rígidas, temos que reconhecer que o Século XX foi realmente marcado pela consolidação de dois longos processos que causaram sérias mudanças na forma como a ques-

---

<sup>13</sup> Tratamos do tema no item 2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global.

tão da soberania seria percebida nas relações internacionais: o primeiro diz respeito a uma mudança intelectual iniciada no seio do direito internacional cerca de dois séculos antes; e o segundo se relaciona à ascensão de novas personagens no cenário internacional, sobretudo no início do Século XIX e logo após a Segunda Guerra Mundial. Tratemos de cada um deles.

Tendo como pressuposto uma relação de dependência entre justiça e direito, a longa tradição do direito natural sempre comportou com mais facilidade a ideia de valores universais. Entretanto, um processo de afastamento se deu entre direito e justiça no pensamento jurídico de tal forma que não mais seria a justiça o fundamento do direito internacional, e sim a própria atuação dos Estados.<sup>14</sup> Inicialmente, e, sobretudo, a partir dos escritos de Vattel,<sup>15</sup> houve uma tentativa de conciliar o direito natural ao pensamento positivista que ganhava importância. Todavia, a ascensão do positivismo acabou invertendo a relação de fundamentação jurídica, de modo que não mais a soberania necessitava ser explicada a partir de valores universais, mas os próprios valores universais é que derivariam do exercício soberano dos Estados em sua prerrogativa de delinear o direito internacional.

Paralelamente a isso, dado o processo de independência das colônias europeias nas Américas, um primeiro movimento de desequilíbrio no cenário das relações internacionais começava a se desenhar. Entretanto, e a despeito de o surgimento dos novos estados americanos ter tido alguma influência teórica na construção das categorias do direito internacional,<sup>16</sup> a literatura costuma dar muito mais importância, em razão de suas efetivas mudanças na composição da comunidade internacional, ao surgimento do ‘bloco socialista’ e, sobretudo, ao processo de descolonização que ocorreram logo após a Segunda Guerra Mundial. Este último evento, em verdade, possuiu maior importância em termos de mudanças estruturais no sistema jurídico internacional, *haja vista* ter resultado na corrosão do controle absoluto do Ocidente sobre as questões internacionais, principalmente no âmbito das Nações Unidas.<sup>17</sup>

Esta nova e multifacetada composição do ambiente internacional trouxe alguns resultados práticos para o direito internacional. O primeiro seria o enfraquecimento do seu caráter essencialmente europeu. De um sistema jurídico que envolvia uma pequena e relativamente homogênea

---

<sup>14</sup> MALANCZUK, op. cit., p. 16.

<sup>15</sup> Ibid., p. 17.

<sup>16</sup> A influência do chamado “Direito Internacional Americano” é bem explicada em PART III: REGIONS, III. The Americas and the Caribbean in FASSBENDER, Bardo; PETERS, Anne (org.). **The Oxford Handbook of the History of International Law**. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 523 a 604.

<sup>17</sup> MALANCZUK, op. cit., p. 28.

comunidade de países, o direito internacional passou a lidar com uma miríade de atores com significativas diferenças econômicas, políticas e culturais. Em segundo lugar, esta mesma heterogeneidade fragilizou o tradicional discurso da universalidade do direito internacional. De fato, a defesa de princípios uniformemente aplicáveis a Estados com valores, interesses e percepções tão distintos se torna mais difícil, não sendo por acaso que autores passaram a defender a decadência ou a crise do direito internacional.<sup>18</sup> Neste cenário, tanto as soberanias (res)surgidas no pós-segunda guerra, quanto, embora em menor medida, os países da América Latina, passaram a questionar sua vinculação a um sistema jurídico desenvolvido à sua revelia.<sup>19</sup> O discurso crítico obteve algum resultado,<sup>20</sup> sobretudo pela preocupação dos países do ocidente a respeito de uma possível aproximação do Terceiro Mundo com o bloco comunista.<sup>21</sup>

Um importante resultado da confluência entre as demandas do Terceiro Mundo e a relativização de valores universais na comunidade internacional foi a ascensão dos tratados multilaterais como mecanismo de legitimação no direito internacional.<sup>22</sup> Este processo, inserido no contexto dos esforços de codificação do direito internacional,<sup>23</sup> teria o condão de tornar mais precisas as regras costumeiras além de conferir sensação de pertinência aos novos Estados que participariam deste processo. Todo este período de transição que narramos acima forma o cenário em que a questão da tributação internacional foi posta na agenda global, e este debate, por óbvio, não saiu ileso das influências do ambiente em que foi travado. Retomemos o mesmo histórico, porém com luzes sobre esta questão.

Como mencionamos anteriormente,<sup>24</sup> o debate sobre a tributação internacional começou a partir do reconhecimento da necessidade de se afastar o fenômeno da dupla tributação. Na virada do Século XIX para o Século XX, esforços foram envidados no sentido de se criar mecanismos para combater os efeitos nocivos da interação entre sistemas tributários decorrentes da ausência de harmonia entre estes, sem, contudo, haver êxito.

Já no início do século XX, na fase dos trabalhos da Liga das Nações, mesmo antes da ascensão dos novos *players* no cenário internacional, o mecanismo dos acordos multilaterais não

---

<sup>18</sup> MALANCZUK, op. cit., p. 28.

<sup>19</sup> Embora costume-se mencionar que esta revolta se dava apenas quanto aos pontos que interessavam às novas soberanias. Cf. MALANCZUK, op. cit., p. 29.

<sup>20</sup> Tanto a ofensiva dos países do terceiro mundo quanto o contra-ataque dos países industrializados é explicado em BEDJAOUI, Mohammed. **Towards a new international economic order**. Paris: Unesco, 1979, p. 133 a 166.

<sup>21</sup> MALANCZUK, op. cit., p. 30.

<sup>22</sup> Cf. MALANCZUK, loc. cit., nota 140.

<sup>23</sup> Ibid., p. 61.

<sup>24</sup> Tratamos do tema no item 2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global.

foi capaz de uniformizar o Regime Tributário Internacional (RTI). A despeito da relativa homogeneidade dos membros da Liga,<sup>25</sup> entendeu-se que a extrema disparidade entre os sistemas tributários não permitiria que, tecnicamente, fosse elaborada uma convenção multilateral para combater a dupla tributação e a evasão fiscal, a não ser que o projeto se tornasse demasiadamente genérico, o que comprometeria a praticabilidade da medida.<sup>26</sup> A saída, então, foi a criação de modelos para convenções bilaterais, o que se tornou a tônica do debate tributário internacional durante quase todo o século XX. Entretanto, e à sua maneira, a tensão entre os interesses dos países industrializados e os países do Terceiro Mundo, consubstanciada no confronto entre a adoção do princípio da tributação no país da residência versus da fonte, refletiu-se nos modelos de convenção adotados pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>27</sup> e pela Organização das Nações Unidas (ONU),<sup>28</sup> respectivamente.<sup>29</sup>

De toda sorte, os tratados internacionais contra a dupla tributação começaram a se estabelecer como uma constante nas relações tributárias internacionais, sobretudo no pós-segunda guerra, em decorrência do pensamento econômico que ganhava destaque. A partir da década de 1960, a resistência dos países do Terceiro Mundo quanto a celebrar tratados com países industrialmente mais desenvolvidos cedeu passo ao interesse no aumento de investimentos externos em seu território.<sup>30</sup> No mesmo período, o debate sobre a dupla tributação, agora amparado em uma linguagem eminentemente econômica, passou a discutir a necessidade de neutralidade dos efeitos da incidência tributária sobre as operações internacionais, tanto no que concerne à exportação quando à importação de capital.<sup>31</sup>

O fortalecimento dos tratados internacionais contra a dupla tributação também permitiu que o debate avançasse para questões conexas, sobretudo no concernente à troca de informações e cumprimento de sentenças estrangeiras em matéria tributária.<sup>32</sup> Assim, diversos expedientes como o procedimento amigável, a assistência administrativa, entre outros, passaram a se tornar

---

<sup>25</sup> Cf. p. 95 supra.

<sup>26</sup> TÔRRES, 2001, p. 495.

<sup>27</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p. 5.

<sup>28</sup> O modelo da ONU privilegia a tributação em base territorial. Ver TÔRRES, 2001, p. 497 e 498.

<sup>29</sup> A OCDE tem, cada vez mais, levado vantagem nessa disputa e se consolidando como verdadeira “Organização Mundial Tributária”. Sobre o tema, ver COCKFIELD, Arthur J., The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*, v. 8, 2006, p. 136.

<sup>30</sup> BORGES, op. cit., p. 148. RING, 2010, p. 9.

<sup>31</sup> RING, 2010, p. 10. Para uma análise aprofundada sobre a neutralidade na importação e na exportação de capital ver KNOLL, Michael S., Reconsidering International Tax Neutrality. *Tax Law Review*, v. 64, U of Penn, Inst for Law & Econ Research Paper No. 09-16, 2011, p. 99.

<sup>32</sup> RING, 2010, p. 9.

presentes nos tratados contra a dupla tributação, fomentando a cultura da cooperação internacional em matéria tributária.<sup>33</sup> A partir da universalização desta cultura, um eventual comportamento de indiferença à cooperação internacional passou a demandar novas categorias que viriam a dominar o debate sobre a tributação internacional, sobretudo na virada do Século XX para o Século XXI, como veremos a seguir.

### **3.1.2 – A fase do combate à concorrência tributária nociva**

No bojo do debate sobre a tributação internacional ao longo do século XX, frequentemente ascendiam argumentos relacionados com a necessidade de se criar uma Organização Mundial Tributária.<sup>34</sup> Contudo, como vimos no item anterior, foi a partir da consagração do modelo bilateral de afastamento da dupla tributação, decorrente da pretensa impossibilidade técnica de se instituir um modelo multilateral com o mesmo objetivo, que se desenvolveu a cultura de privilegiar a cooperação internacional em matéria tributária. Tal desenvolvimento culminou, já próximo à virada para o Século XXI, com a exortação mundial ao combate à concorrência tributária nociva.

Cabe, aqui, fazer a eterna ressalva de que qualquer análise histórica a respeito do processo de produção das ideias não deve estabelecer rígidas divisões cronológicas, uma vez que as raízes que conduzem a um determinado pensamento podem muito bem ser contemporâneas ao apogeu de outro paradigma. O mesmo se deu no caso do histórico relativo ao debate sobre a necessidade de se combater a concorrência tributária nociva.

A passagem da fase do combate à dupla tributação à fase do combate à concorrência tributária nociva, mais do que apenas indicar uma mudança na pauta dos debates, pressupõe uma verdadeira transformação da compreensão sobre o papel dos países, dos contribuintes e dos organismos internacionais em relação ao impacto que estes podem ocasionar sobre o Regime Tributário Internacional (RTI). Ocorre que, ainda que implicitamente, o discurso sobre o combate à dupla tributação sempre carregou em si um embrião da competição econômica internacional por meio

---

<sup>33</sup> Nos tratados celebrados pelo Brasil, o procedimento amigável e a troca de informações costumam estar referidos nos artigos 25 e 26, respectivamente.

<sup>34</sup> A crônica dessa discussão é muito bem desenvolvida em COCKFIELD, op. cit., p. 175 a 183.

da eliminação das barreiras ao comércio.<sup>35</sup> Trata-se da incorporação, ao direito tributário internacional, de uma das questões centrais no debate histórico sobre os objetivos do direito internacional: a defesa do livre comércio.<sup>36</sup>

Cumprе destacar que, no início do século XX, ao menos nos países do ocidente, a base tributária era essencialmente fundamentada na tributação sobre o comércio exterior e sobre a propriedade, de maneira que quaisquer distorções decorrentes de assimetrias entre sistemas tributários apresentavam um impacto relativamente pequeno sobre negócios levados a cabo dentro de uma dada jurisdição ou mesmo internacionalmente.<sup>37</sup> Na medida em que o imposto de renda passava a ganhar importância, sobretudo no período entre guerras,<sup>38</sup> novos problemas começaram a surgir, o que demandou o já mencionado trabalho da Liga das Nações no intuito de resolver a questão.

Com a transição da era da Liga das Nações para as Nações Unidas, tornou-se ainda muito mais difícil solucionar os problemas postos pelo fenômeno da tributação internacional. Se em um ambiente de iguais<sup>39</sup> já havia uma grande complexidade no trato da matéria tributária, com a ascensão do bloco soviético e dos países do Terceiro Mundo, sobretudo das recentes ex-colônias, a solução dos problemas sobre a dupla tributação tornou-se ainda mais complexa dada a heterogeneidade de sistemas tributários que invadiu o cenário internacional. O resultado disso foi um encerramento do tema no âmbito das Nações Unidas e sua natural migração para a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).<sup>40</sup>

Essa mudança de fórum de discussão ocorreu ao mesmo tempo em que o mundo testemunhava toda a evolução econômica que se seguiu após a segunda guerra mundial. Três importantes acontecimentos se destacaram no período: a) a recuperação econômica da Europa após a devastação da guerra, acompanhada do desenvolvimento tecnológico que diminuiu os custos das operações internacionais; b) o processo de liberalização financeira que enfraqueceu o controle de capi-

---

<sup>35</sup> Cf. MORRISS, Andrew P.; MOBERG, Lotta. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign Against 'Harmful Tax Competition'. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 4, n. 1, 2013, p. 11.

<sup>36</sup> Sobre a centralidade da defesa do livre comércio no Direito Internacional, ver CAMPOS, Marcio Augusto. E-commerce and digital imperialism: the rise of the new great powers and the need for an artificial universalism. Inédito, p. 2 a 7.

<sup>37</sup> MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 12.

<sup>38</sup> Tratamos disso no item 1.2.3 – A tributação no início da República.

<sup>39</sup> Cf. p. 95 supra.

<sup>40</sup> Para uma boa explanação sobre essa migração e sobre como a OCDE se tornou o fórum, por excelência, para o debate sobre a tributação internacional, ver MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 13 a 17.

tais e permitiu a liberdade das taxas de câmbio; e c) a maior facilidade para obtenção de financiamentos internacionais em relação à mesma obtenção na jurisdição doméstica.<sup>41</sup> Todos estes elementos contribuíram para a facilitação da elaboração de estruturas de negócio com o objetivo de reduzir a ingerência estatal tanto no que concerne à regulação propriamente dita quanto ao exercício da soberania fiscal. A facilidade na alocação de lucros em jurisdições com menor carga tributária, seja, por exemplo, por meio da venda de bens e serviços entre partes relacionadas,<sup>42</sup> pela falta de parâmetros objetivos para se precificar operações envolvendo intangíveis de alto valor, etc., culminou, na década de 1950, com a criação de regimes isolados de tributação<sup>43</sup> que objetivavam captar esta demanda por serviços tributários, o que apenas agravou o problema.

Um primeiro movimento com o objetivo de combater esta alocação artificial de base tributável partiu das próprias legislações internas dos países. Em 1962 os Estados Unidos adotaram a chamada *Subpart F* para evitar que rendas auferidas no exterior por seus residentes fossem eternamente diferidas, nunca retornando ao país.<sup>44</sup> Na década de 1970, no Reino Unido, as autoridades se insurgiram contra a elisão fiscal decorrente da fuga de recursos por meio do controle de capitais.<sup>45</sup> Todavia, e a despeito de tantos esforços, a capacidade das autoridades estatais de controlar o uso de mecanismos internacionais para afastar a tributação (lícita ou ilicitamente) era cada vez mais restrita em decorrência de diversos fatores conjunturais.<sup>46</sup>

Diante deste cenário, começava a surgir, no período, o pensamento de se utilizar toda a *expertise* técnica de que a OCDE dispunha, relacionada ao combate aos efeitos deletérios da interação entre as jurisdições fiscais, para empregá-la na busca de respostas aos problemas causados por esse novo tipo de competição tributária que as transformações do pós-segunda guerra possibilitaram. Entretanto, a conduta da OCDE permaneceu a de apenas oferecer parâmetros e diretrizes

---

<sup>41</sup> MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 17 a 19.

<sup>42</sup> Em reação a esta técnica de alocação de ativos e/ou rendas surgem as regras de *Transfer Pricing*, que mencionamos no item 2.3.2 – O Brasil e a tributação internacional.

<sup>43</sup> Trata-se do chamado *Ring Fence*, ou seja, uma sistemática específica de tributação (em oposição ao regime geral da mesma jurisdição) cujo objetivo é tratar diferentemente um dado tipo de contribuinte, uma dada operação, um ativo determinado etc., ainda que não resulte na ocorrência de operações naquela jurisdição (em alguns casos, isto é até condição para usufruir do regime). As Antilhas Holandesas, ainda na década de 1950, foram as pioneiras nesta estratégia de concorrência fiscal. Cf. MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 21.

<sup>44</sup> A expressão *Subpart F* faz alusão ao Regulamento do Imposto de Renda dos Estados Unidos e diz respeito às regras de CFC ou Transparência Fiscal Internacional. Cf. MACIEL, op. cit., p. 39 a 43. Tangenciamos este assunto no item 2.3.2 – O Brasil e a tributação internacional.

<sup>45</sup> Na realidade, nas décadas de 1960 e 1970, dentre os países da atual União Europeia, somente a Alemanha tinha uma política um pouco mais liberal a respeito do fluxo de capitais. Cf. MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 23.

<sup>46</sup> Neste rol merece destaque o interesse dos próprios mercados financeiros de Nova Iorque e Londres que concorriam enquanto centros financeiros globais na oferta de produtos para atender essa crescente demanda. Cf. MORRISS; MOBERG, loc. cit.

para que os próprios países, no pleno exercício de sua soberania, buscassem acordos para afastar quaisquer problemas no âmbito das relações internacionais em matéria tributária.<sup>47</sup>

A mudança de cenário começou a partir da incrível sofisticação dos serviços financeiros, contábeis e jurídicos que passaram a ser colocados à disposição dos jurisdicionados nas economias desenvolvidas. A virada da década de 1970 para 1980 testemunhou a proliferação dos paraísos fiscais, fato ocasionado tanto pela aproximação “geográfica” oportunizada pelo avanço tecnológico quanto pelas possibilidades de planejamento tributário decorrentes das celebrações dos Acordos contra a Dupla Tributação.<sup>48</sup>

Paralelamente à profusão de paraísos fiscais<sup>49</sup> que surgiam, uma nova realidade jurídica se tornava cada vez mais presente na década de 1980, inclusive em solo europeu, como resultado do processo de desregulamentação dos mercados naquele continente. A competição tributária, sobretudo pela “residência” das empresas multinacionais, conduziu à proliferação dos regimes fiscais privilegiados, cujo objetivo era o de atrair capital por meio da oferta de baixa tributação.<sup>50</sup> A integração econômica, sobretudo a partir do processo de globalização que se acentuava na década de 1990, resultou em uma maior mobilidade do capital em busca de uma menor incidência tributária, o que passou a gerar distorções nas decisões de investimento e uma forte diminuição das receitas públicas dos países membros da OCDE quando comparadas com seu produto interno bruto. O golpe final veio com a crise asiática de 1997, ocasião em que os paraísos fiscais foram acusados de dar causa ao fenômeno, o que criou um ambiente político propício para se exigir uma maior transparência na economia internacional. Esta demanda se somou ao clima político em favor de um maior controle dos fluxos de capital internacionais que vinha desde o fim da guerra fria, e se acentuava com a integração da economia europeia e o desenvolvimento exponencial do comércio eletrônico.<sup>51</sup>

Paradoxalmente, os mesmos países que se comprometeram com a liberalização internacional dos fluxos de capitais passavam a sofrer uma forte pressão dos efeitos deletérios da mobilidade dos ativos sobre o exercício de sua própria soberania fiscal. O estágio atingido pela integração

---

<sup>47</sup> Ibid. 24 e 25.

<sup>48</sup> Ibid., 25.

<sup>49</sup> Embora consagrada, a expressão “paraísos fiscais” não é empregada oficialmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas “países ou dependências com tributação favorecida”. Neste sentido, cf. Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010.

<sup>50</sup> Vale lembrar que, para alguns tipos de renda, a residência é o elemento de conexão que define a titularidade do produto da arrecadação tributária, por mais que sua caracterização possa ser considerada totalmente arbitrária. Trata-mos disso no item 2.3.1 – A tributação internacional e a agenda global.

<sup>51</sup> Cf. MORRISS; MOBERG, op. cit., p. 28.

econômica não permitia uma saída trivial como, por exemplo, um mero isolamento econômico. Da mesma forma, o paradigma dominante do Direito Internacional conferia legitimidade jurídica aos países que optassem pela postura tributária competitiva. A resposta viria por meio de uma mudança significativa tanto na agenda dos principais *players* internacionais quanto no seu argumento intelectual, a partir da ascensão de um novo tipo de discurso no plano das relações internacionais em matéria tributária, capitaneado pela OCDE, em que a cooperação na troca de informações passaria a ser exortada. Estava aberta a porta para a edição do relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.<sup>52</sup>

A partir deste relatório de 1998, houve uma mudança significativa em torno do debate internacional sobre a concorrência fiscal. Entretanto, toda a linguagem produzida no relatório no sentido de exortar à cooperação internacional não conseguia superar o fato de que a concorrência fiscal decorria do livre exercício da soberania dos países.<sup>53</sup> Com isso, se havia alguma coisa de danosa na concorrência fiscal, forçoso era reconhecer que ela assim até poderia ser no plano econômico, mas jamais no plano jurídico. A saída foi resgatar uma velha prática do Direito Internacional consistente na criação de padrões internacionalmente aceitos, os quais serviriam de pedra de toque para se analisar a conduta dos países.<sup>54</sup> Em realidade, a OCDE se valeu da sua histórica capacidade de elaborar estudos sobre os impactos econômicos das escolhas legislativas dos países para criar um sistema de legitimação das opções políticas das nações a partir de sua adequação aos padrões elaborados no seio da própria organização. O resultado foi não só o fortalecimento dos padrões a partir da *expertise* da OCDE como a própria legitimação da OCDE enquanto o fórum, por excelência, deste debate, na medida em que os mesmos padrões passavam a ser internacionalmente aceitos pelos países.<sup>55</sup>

Todavia, a questão não era tão simples: a) a OCDE teria que lidar com o fato de que diversos de seus membros adotavam postura semelhante à criticada no relatório; b) a despeito da repercussão do relatório e de toda a linguagem produzida, ainda assim tratava-se apenas de *soft law*; e, principalmente, c) este debate não contou com a participação de um grupo de países que, no final

---

<sup>52</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. OECD Publishing, Paris, 1998.

<sup>53</sup> Como visto no subcapítulo 3.1 – Cooperação internacional, com a transição da fase do direito natural para o positivismo (ou pragmatismo) na evolução do pensamento jusinternacionalista, a soberania (da qual decorre a soberania fiscal) passa a ser pressuposto dos debates.

<sup>54</sup> Sobre a forma como os padrões universais foram historicamente utilizados na prática do direito internacional e sua adaptação à realidade contemporânea do debate sobre o comércio eletrônico, cf. CAMPOS, Marcio Augusto. E-commerce and digital imperialism: the rise of the new great powers and the need for an artificial universalism. Inédito.

<sup>55</sup> Cf. MORRIS; MOBERG, op. cit., p. 34.

do Século XX, despontavam como importantes personagens na reestruturação do equilíbrio de poder das relações econômicas internacionais em matéria tributária. A importância do BRICS para o debate sobre a erosão da base tributária será vista no próximo item.

### 3.1.3 – A fase do combate à erosão da base tributária

O debate sobre o fenômeno da tributação internacional, sobretudo na segunda metade do século XX, foi marcado pela mudança de prioridades na agenda dos grandes *players* internacionais: de um ambiente preocupado com os efeitos nocivos que a pluritributação internacional poderia acarretar ao comércio internacional de bens e serviços, passou-se a discutir os efeitos deletérios do comportamento dos próprios países sobre o Regime Tributário Internacional e, conseqüentemente, sobre a capacidade arrecadatória das demais administrações tributárias. Como vimos anteriormente, toda uma linguagem passou a ser produzida no sentido de se valorar a conduta dos países que não viessem a cooperar internacionalmente,<sup>56</sup> tornando-se lugar comum a crítica à concorrência tributária nociva. Todavia, o modo de se buscar a efetiva cooperação internacional permanecia atrelado aos fundamentos teóricos do início do século XX: o pressuposto da impossibilidade de se manejar instrumentos multilaterais para harmonizar os sistemas tributários dos países, bem como a inexistência de uma Organização Mundial Tributária, conduziu os esforços de cooperação para a via dos acordos (quase sempre bilaterais) contra a dupla tributação.

Ocorre que, a partir da crise financeira de 2008, criou-se todo um ambiente politicamente adequado para se discutir o comportamento dos grandes contribuintes, notadamente as Empresas Multinacionais (EMs), e sua eventual justa participação na distribuição da carga tributária. O enfoque não mais seria a evasão fiscal, ou quaisquer considerações de ordem valorativa em relação ao comportamento dos contribuintes,<sup>57</sup> tampouco o discurso se limitaria à crítica às jurisdições não transparentes.<sup>58</sup>

Tendo a OCDE como fórum oficial de debates, os esforços estariam voltados ao combate da erosão da base tributária ou BEPS, como se tornou conhecido tanto o fenômeno quanto o projeto que dele se ocupa. A principal mudança se deu pelo fato de que o BEPS é visto como um fenômeno objetivo, alijado de quaisquer considerações de ordem valorativa quanto às condutas dos países ou

---

<sup>56</sup> Termos e expressões como “Regime Fiscal Privilegiado”, “Black list”, “transparência” etc., passaram a dominar o discurso internacional, sobretudo no âmbito da OCDE.

<sup>57</sup> Cumpre destacar que a diferença tradicional entre evasão e elisão fiscal consiste no caráter ilícito do primeiro em relação à licitude ao segundo. Cf. p. 87 supra.

<sup>58</sup> Os casos que ficaram conhecidos como Luxleaks e Panamá papers demonstram a atualidade do combate à concorrência tributária nociva.

dos contribuintes, sendo universalmente reconhecida a necessidade de obstar seus efeitos sobre a soberania fiscal dos países.<sup>59</sup>

O projeto BEPS também trouxe mudanças significativas no *modus operandi* do debate internacional sobre a tributação: os avanços no combate ao BEPS não se dariam mais a partir da individualidade (ou bilateralidade) da celebração de acordos entre os países, mas de um esforço conjunto e isonômico de natureza técnica e política entre os países membros e não membros da OCDE, cujos resultados acarretarão mudanças significativas no Regime Tributário Internacional,<sup>60</sup> por meio da celebração de um grande acordo multilateral entre os países.

Apesar de haver certo ceticismo quanto aos efetivos resultados do projeto, não há dúvidas de que a simples possibilidade de mudança da forma como o debate vem sendo conduzido já é algo digno de nota. Para os fins do presente trabalho, contudo, não nos importa tanto a análise da efetiva possibilidade de êxito do projeto, mas sim as conjunturas que permitiram a mudança da forma do debate e como elas afetaram a própria concepção do fenômeno que se pretende submeter à análise.

Como mencionado anteriormente, o período que se seguiu à segunda guerra mundial foi marcado, no plano das relações internacionais, pela ascensão dos países do Terceiro Mundo como personagens que viriam a causar alguma mudança no equilíbrio de forças após o processo de descolonização. Todavia, na medida em que a discussão sobre a tributação internacional passava a ser tacitamente encampada pela OCDE, todo este processo de projeção dos países do Terceiro Mundo teve pouco impacto neste aspecto das relações internacionais.<sup>61</sup>

A virada do Século XX para o XXI, contudo, colocaria a OCDE em uma encruzilhada: todo o esforço na tentativa de se criar padrões ou boas práticas relacionadas a tributação a serem seguidos pelos países somente teria algum efeito se as novas grandes potências que começavam a ganhar projeção, os BRICS,<sup>62</sup> participassem deste processo de criação de valores universais. Esta

---

<sup>59</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p. 5.

<sup>60</sup> O Secretário-Geral da OCDE, Angel Gurría, no encontro dos Ministros de Finanças do G20, em 5 de outubro de 2015, afirmou que as medidas propostas nos relatórios finais apresentados em 2015 “representam a mudança mais fundamental das regras tributárias internacionais em quase um século”. Cf. AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. Evaluating BEPS. *U of Michigan Public Law*, Research Paper n. 493, 15 de janeiro de 2016, p. 3, tradução nossa.

<sup>61</sup> A OCDE, historicamente, era reconhecida por representar os interesses dos países membros, sendo chamada, frequentemente, de “o clube dos países ricos”. Cf. COCKFIELD, op. cit., p. 183.

<sup>62</sup> Para uma narrativa do reequilíbrio de poder no plano internacional a partir da ascensão das chamadas novas grandes potências, os países do BRICS, ver CAI, Congyan. New Great Powers and International Law in the 21<sup>st</sup> Century. *European Journal of International Law*, v. 24, n. 3, 2013, p. 763 a 766.

condição foi satisfeita a partir da Declaração de Los Cabos,<sup>63</sup> ocasião em que a os países do G20 conferiram à OCDE a autorização de que esta necessitava para a criação de relatórios e orientações que, a despeito de não terem caráter essencialmente vinculante, teriam impacto sobre os países que os demandaram.

Cumprе destacar que, por trás da necessidade de autorização do G20, o que realmente estava em jogo era a autorização dos países do BRICS para que a OCDE, tradicionalmente orientada pelos interesses das antigas grandes potências, desenvolvesse trabalhos e conclusões que seriam legitimados pela participação de representantes das novas grandes potências.<sup>64</sup> A maior parte dos países do G20 é de países membro da OCDE. Os demais são justamente os BRICS, além de Argentina, Indonésia e Arábia Saudita.

Esta mudança no debate da tributação internacional pode ser percebida já pela própria maneira como o fenômeno da erosão da base tributária é compreendido. A racionalidade por trás da concepção do fenômeno denota sua natureza multidimensional, sendo reconhecida a necessidade de uma abordagem holística para seu manejo.<sup>65</sup> Não é por acaso que o projeto foi dividido em 15 planos de ação (*Action Plans*), sendo que cada um deles, isoladamente, não teria condições de combater a erosão da base tributária. Dada a característica multidimensional do fenômeno, somente a implementação conjunta de uma série de medidas complementares poderia dar efetividade aos esforços envidados.

Diferentemente do ambiente de trabalho da Liga das Nações, o projeto BEPS se baseia em uma construção coletiva, inserida em um contexto de mudança do paradigma baseado na competição para o reconhecimento da necessidade de colaboração entre países cujos sistemas tributários divergem em aspectos substanciais. Esta mudança demanda a adoção de soluções completamente novas para resolver os problemas que o conservadorismo tradicional do Regime Tributário Internacional não conseguiu resolver ao longo do século passado.<sup>66</sup> Tais soluções pressupõem uma grande interdependência entre os sistemas tributários, de maneira que o jurista que venha a se debruçar sobre o tema encontraria enormes dificuldades para desenvolver qualquer abordagem que considerasse exclusivamente o seu próprio ordenamento jurídico.

---

<sup>63</sup> G20. **Leaders Declaration**, Los Cabos, Mexico, 2012.

<sup>64</sup> Para os fins deste trabalho, a expressão “antigas grandes potências” se refere aos países do G7, enquanto as novas, como mencionado, se tratam dos países do BRICS. Cf. CAI, op. cit., p. 757 a 759.

<sup>65</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b, p.7.

<sup>66</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **University of Florida Levin College of Law Research Paper** no. 15-40, 12 de março de 2014, p. 112 e 113.

Outra importante questão que o projeto evidencia refere-se ao reconhecimento de que nenhuma jurisdição sozinha, por maior que seja sua economia, terá poder suficiente para exercer sua soberania tributária de modo satisfatório à luz do atual regime.<sup>67</sup> Esta concepção fragiliza a visão do fenômeno tributário enquanto uma mera relação bilateral em que, de um lado, a administração tributária pretende exercer seu poder de tributar enquanto, do outro, o contribuinte possui o direito subjetivo de somente ser compelido a pagar aquilo que a norma jurídica tributária assim estabelece nos seus mais estreitos detalhes.<sup>68</sup>

Sempre foi central no pensamento sobre a tributação internacional a ideia de que, diferentemente do que ocorre no direito interno, não há uma autoridade superior que possa alcançar todos os elementos do fenômeno tributário.<sup>69</sup> Os institutos da tributação internacional, para serem compreendidos em sua completude, necessitam ser montados com as peças que se espriam pelas diversas jurisdições em que o fenômeno ocorre, não havendo muita utilidade no fracionamento deste fenômeno, à luz de uma dada jurisdição doméstica, com o fito de se compreendê-lo a partir das ferramentas que a comunidade científica local desenvolveu para lidar com os casuísmos de sua própria experiência legislativa. Todo o movimento do projeto BEPS acaba colocando em xeque os paradigmas que se baseiam em tais premissas.

Seja pelo simples fato de fazer parte do G20, seja pela importância mundial de sua economia, o Brasil tem participado ativamente do projeto BEPS e os efeitos desta participação começaram a se fazer sentir no próprio meio jurídico pátrio. Vejamos, com mais detalhes, que impactos o projeto tem causado à realidade brasileira em suas diversas dimensões.

### **3.2 – O projeto BEPS e o papel do Brasil**

Se a passagem da fase do combate à concorrência fiscal danosa para o combate da erosão da base tributária, sob a perspectiva técnica, reflete um aprofundamento das questões relativas aos efeitos deletérios da falta de coordenação internacional dos sistemas tributários, pelo prisma da análise do ambiente das relações internacionais, ela evidencia uma total reformulação do equilíbrio de poder no processo de criação de padrões a serem universalmente aceitos pelos países. Embora a edição do relatório *Harmful Tax Competition: an emerging global issue* seja um ícone na mu-

---

<sup>67</sup> BRAUNER, op. cit., p. 59.

<sup>68</sup> Conforme apresentamos anteriormente, p. 75 supra, a gravitação ao redor da relação jurídica tributária é uma característica marcante do paradigma formalista da comunidade científica justributária brasileira.

<sup>69</sup> RING, 2010, p. 14.

dança de trajetória nos trabalhos da OCDE, foi somente a partir do projeto BEPS que esta organização deixa de atuar exclusivamente como uma representante dos interesses das antigas grandes potências para construir uma nova ordem no debate da tributação internacional a partir do seu reconhecimento tácito enquanto verdadeira Organização Mundial Tributária.

A legitimação da condição de fórum mundial para as discussões sobre a tributação internacional, concedida à OCDE, apresenta como contrapartida o reconhecimento da necessidade de se inserir as novas grandes potências na construção de uma realidade internacional mais participativa. Foi desta forma, no contexto do movimento de inclusão dos BRICS no debate, que o Brasil tomou seu lugar à mesa para colaborar com o combate à erosão da base tributária.

Diante deste contexto, o objetivo do presente subcapítulo é o de compreender como alguns dos principais interessados no debate sobre a erosão da base tributária reagiram à entrada deste assunto na pauta de discussões nacionais. Inicialmente, será analisado o envolvimento do Estado brasileiro com o tema, sobretudo quanto às possíveis inovações que o debate pode ocasionar na realidade das administrações tributárias internas. Em seguida, identificaremos quem são os demais interessados no debate e qual sua posição diante do desenvolvimento dos trabalhos no âmbito da OCDE. Por fim, e retornando à linha principal do trabalho, analisaremos como a academia brasileira reage a esse debate mundial, sobretudo no concernente aos argumentos jurídicos pautados pela visão formalista do fenômeno tributário.

### **3.2.1 – O papel do Estado Brasileiro**

Embora nunca tenha sido país membro da OCDE, o Brasil de antes do projeto BEPS não era completamente alheio aos entendimentos daquela organização. A doutrina reconhece a influência da OCDE sobre o processo de celebração dos acordos internacionais em matéria tributária pactuados pelo Brasil,<sup>70</sup> ao mesmo tempo em que os entendimentos técnicos pronunciados pela organização têm auxiliado na formação do pensamento de membros das administrações tributárias nacionais quanto às categorias próprias da tributação internacional. Entretanto, como não poderia deixar de ser, a ausência de voz e de voto na OCDE não permitia que as produções originadas naquele fórum fossem vistas como algo além de meros referenciais técnicos aptos a auxiliar na formação da posição brasileira sobre um determinado tema específico.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Tratando da influência da OCDE sobre os tratados assinados pelo Brasil, especificamente quanto ao artigo que dispõe sobre troca de informações, ver GODOY, op. cit., p. 157 a 159.

<sup>71</sup> Neste sentido, verificar a Solução de Consulta Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012, que assim dispõe (p. 5): “A respeito de tal previsão, citam-se os comentários da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

Com o processo de aproximação entre o Brasil e a OCDE, proporcionado pelo projeto BEPS, algumas mudanças sensíveis começam a ser observadas na forma como o fenômeno tributário passa a ser visto internamente. Da mesma forma, tal aproximação permitiu que cada uma das partes obtivesse avanços importantes por meio da troca de experiências, o que contribuiu para a desmistificação de algumas visões tradicionais sobre a possibilidade de “internacionalização” da matéria tributária.

Embora, tecnicamente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) não possa falar em nome de todas as administrações tributárias nacionais, é de sua competência a administração dos tributos da União, e sendo este o ente federativo hábil a *manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais*,<sup>72</sup> coube àquele órgão tomar assento em cada uma das ações que compõe o projeto BEPS.<sup>73</sup> De um modo geral, considerando o nítido viés do projeto em relação à tributação internacional da renda, matéria constitucionalmente conferida ao universo de competências da União, verifica-se ser completamente adequada a nomeação da SRFB como representante brasileiro no projeto.

Antes de prosseguirmos, uma pequena consideração se mostra importante quanto à *Action 1* (Ação 1) do projeto BEPS: trata-se da ação relativa aos problemas tributários decorrentes das particularidades envolvendo a Economia Digital tanto nas operações internas quanto transfronteiriças.<sup>74</sup> A ação não se limita à tributação sobre a renda, mas abrange, também, os problemas relativos à tributação sobre o consumo, o que envolveria tributos como o ICMS e o ISSQN,<sup>75</sup> os quais, em tese, estariam fora do campo de ingerência da SRFB. Contudo, em decorrência do que dispõe o Protocolo de Cooperação nº 02/2012 – VIII ENAT, a SRFB é a responsável pela coordenação dos estudos do Grupo de Trabalho instituído para *analisar questões relativas à normatização e à execução da tributação das operações negociadas e executadas por meio virtual e das pessoas*

---

(OCDE) sobre a aplicação dos preços de transferência aos contratos de rateio de custos e despesas. Trata-se de estudo (doravante Guia OCDE) que, embora não tenha força de legislação internacional, constitui importante fonte de informação”.

<sup>72</sup> Conforme disposto no inciso I do artigo 21 da Constituição da República.

<sup>73</sup> Sobre as 15 ações do projeto, ver ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013a.

<sup>74</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015a.

<sup>75</sup> A ação também aborda o *Value added tax – VAT* (imposto sobre valor agregado) e o *Goods and services tax – GST* (tributo sobre bens e serviços).

*envolvidas nestas operações*, mesmo naquilo que diz respeito ao ICMS e o ISSQN, ainda que incidentes na importação.<sup>76</sup>

Retomando o argumento sobre a participação do Brasil no projeto, cumpre destacar os efeitos que decorrem da internacionalização do debate tributário. Trata-se de uma via de mão dupla, em que tanto se verifica a submissão da experiência brasileira à análise de seus pares, quanto o oferecimento de possíveis experiências internacionais como candidatas a solução de problemas domésticos.

Exemplo de contribuição brasileira ao debate internacional sobre ocorrência de BEPS em operações comerciais entre partes relacionadas<sup>77</sup> diz respeito ao reconhecimento da possibilidade de se conciliar a utilização de margens fixas para aplicação da regra de Preços de Transferência com os resultados das ações 8, 9 e 10 do projeto BEPS. Da mesma forma, o compromisso de se aplicar a regra do artigo 9, parágrafo primeiro, da Convenção Modelo da OCDE aos casos de dupla tributação decorrentes da incidência da regra brasileira de Preços de Transferência evidencia a possibilidade de se harmonizar o sistema brasileiro de margens fixas às diretrizes da OCDE, o que poderia ser emulado por outros países.<sup>78</sup>

Outra iniciativa brasileira que ganhou destaque no âmbito do projeto BEPS diz respeito à unificação das informações tributárias e contábeis nas esferas federal, estadual e municipal, decorrente da adoção do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). O SPED foi mencionado no relatório final sobre o monitoramento do projeto como um exemplo de possíveis boas práticas de disponibilidade de dados para a análise tributária da renda das empresas multinacionais, especificamente no concernente à melhor utilização da tecnologia na coleta e compilação de dados dos contribuintes.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Conforme ementa e cláusula segunda do mencionado protocolo.

<sup>77</sup> Trata-se das chamadas regras de preços de transferência, mencionadas na p. 99.

<sup>78</sup> “O Brasil prevê uma abordagem na sua legislação nacional que faz uso de margens fixas derivadas de práticas da indústria e entende que isso está em conformidade com o princípio da plena concorrência. O Brasil continuará a aplicar esta abordagem e vai usar as orientações deste relatório neste contexto. Quando os acordos contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil contiverem o Artigo 9, parágrafo 1º, das convenções modelo da OCDE e da ONU, e ocorrer um caso de dupla tributação alcançado por esta disposição, o Brasil vai fornecer acesso ao Procedimento Amigável de acordo com o padrão mínimo de Ação 14”. Nota nº 1 em ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015b, p. 185, tradução nossa.

<sup>79</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015e, p. 254.

Da mesma forma, o envolvimento brasileiro com o projeto BEPS começa a fazer sentir seus efeitos a partir de diversas inovações (ou, ao menos, tentativas de inovação) no ordenamento jurídico e na prática da fiscalização tributária. Talvez o mais importante e emblemático resultado do mencionado envolvimento refere-se à edição do chamado Projeto de Lei BEPS,<sup>80</sup> que altera a legislação do imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrente de operações efetuadas com não residentes no País e dá outras providências.<sup>81</sup> O mencionado projeto de lei (que ainda se encontra no âmbito do Poder Executivo), traz diversas inovações ao ordenamento jurídico tributário brasileiro com vistas a harmonizar a legislação local com os princípios e diretrizes expressas que norteiam os trabalhos na OCDE.

No concernente às medidas de combate à fraude fiscal internacional, além da celebração, com os Estados Unidos, de acordo envolvendo troca de informações automáticas relativas à situação patrimonial e financeira de residentes em ambos os países,<sup>82</sup> outros dois tratados de enorme importância também foram assinados no âmbito das negociações do Fórum Global da OCDE: a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria fiscal e a *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*. O primeiro diz respeito a trocas de informações fiscais entre os países membros da convenção multilateral enquanto o segundo trata de troca de informações bancárias, nos moldes do FATCA.<sup>83</sup>

Por outro lado, como exemplo de tentativa frustrada de implementação, no ordenamento jurídico nacional, de medida profundamente discutida no projeto BEPS<sup>84</sup> tem-se a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 (MP 685/15), que dispunha, entre outras coisas, sobre a *obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo*. Seu texto se encontrava, em linhas

---

<sup>80</sup> Segundo o Secretário-adjunto da Receita Federal, Dr. Paulo Ricardo de Souza Cardoso, o projeto de lei deve ser enviado ao Poder Legislativo até o fim de 2016. Cf. FISCO discute definição de conceito de propósito negocial. **Valor Econômico**, São Paulo, 13 jul. 2016, às 05h00. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/legislacao/4632341/fisco-discute-definicao-de-conceito-de-proposito-negocial>>. Acesso em: 18 out. 2016.

<sup>81</sup> Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015**. Brasília, 2015, p. 115. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/RG.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2016.

<sup>82</sup> Estamos nos referindo à adesão brasileira ao Programa Foreign Account Tax Compliance Act, mais conhecido como FATCA. Cf. BRASIL. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 ago. 2015, p. 3.

<sup>83</sup> Para uma análise comparativa entre acordos bilaterais e multilaterais de trocas de informação, ver AVI-YONAH, Reuven S.; SAVIR, Gil. IGAs vs. MAATM: Has Tax Bilateralism Outlived Its Usefulness? **U of Michigan Public Law**, Research Paper n. 384, 8 fev. 2014.

<sup>84</sup> O assunto foi objeto da Ação 12. Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015d.

gerais, em harmonia com os resultados da Ação 12 do projeto BEPS, relativa à obrigatoriedade de revelação de planejamentos tributários às administrações fiscais. Embora a MP 685/15 tenha sido convertida na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, tal se deu com a supressão dos artigos 7º a 12, os quais estabeleciam a mencionada “obrigação de informar” e suas particularidades.<sup>85</sup>

Além da evidente importância prática do envolvimento brasileiro com o projeto BEPS, entendemos que a cooperação do Brasil com a OCDE, com a conseqüente troca de experiências entre ambos, auxilia na compreensão da própria maneira de se pensar o fenômeno da tributação (internacional e doméstica) no país. Tradicionalmente, sobretudo no círculo formalista do Direito Tributário brasileiro, é muito comum a ideia de que o ordenamento jurídico tributário do Brasil é dotado de particularidades que inviabilizam o menor esforço de harmonização com as melhores práticas internacionalmente aceitas. Por outro lado, e, de certa forma, paradoxalmente, certas particularidades da sistemática tributária nacional costumam ser acusadas de não encontrarem similar na experiência internacional o que, por si só, serviria como elemento para se questionar sua adequação ou mesmo juridicidade.

O que todo esse movimento nos evidencia é que a experiência internacional quanto às relações tributárias (entre países ou entre estes e seus contribuintes) não se diferencia muito da experiência envolvendo outros aspectos do Direito Internacional. Deste modo, a legitimidade, ou mesmo a universalização dos padrões internacionalmente aceitos na prática tributária, não se encontram atrelados a um conceito universal (ou ideal) do que seja o bom, mas decorrem do próprio processo de reconhecimento dos países enquanto partícipes de uma realidade jurídica internacional que estes ajudam a construir.

O presente trabalho parte do pressuposto de que todo o ambiente em que o projeto BEPS se encontra inserido, e mesmo os desafios que o projeto enfrenta, decorre da elaboração de um Regime Tributário Internacional a partir de uma única visão do fenômeno tributário que não mais se coaduna com a realidade econômica moderna, sobretudo a partir da ascensão das novas grandes potências no fim do Século XX. Entendemos que a participação do Brasil no projeto está relacionada com todo este fenômeno, e evidencia a maturidade do país no cenário internacional, não

---

<sup>85</sup> Embora a MP 685/15 tenha sido combatida por diversas razões, o ponto de maior polêmica dizia respeito à presunção de dolo estabelecida por seu artigo 12: “O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

apenas sob o aspecto estatal, mas abrangendo outras dimensões do debate que se relacionam com os demais interessados, como veremos a seguir.

### 3.2.2 – Os demais interessados no debate

Conforme temos afirmado ao longo do trabalho, uma visão do fenômeno da tributação que considerasse apenas a norma jurídica como objeto de análise do justributarista teria o condão de afastar do debate tributário qualquer outro interessado no fenômeno que se encontrasse fora da relação jurídica tributária propriamente dita. Nesta perspectiva, o debate sobre a tributação viria a dizer respeito apenas à administração tributária, dado seu interesse arrecadatório, e o sujeito passivo, que somente estaria obrigado a contribuir na justa medida do que a literalidade da lei dispõe.

Ocorre que a experiência internacional tem demonstrado que diversas personagens que se encontram fora da relação jurídica tributária tem, cada vez mais, se apropriado do debate da erosão da base tributária. Em realidade, muito da importância que hoje é conferida a este debate decorre, justamente, da pressão que certos grupos vêm fazendo em torno do tema, o que é reconhecido, ainda que tacitamente, pelos acadêmicos do campo.<sup>86</sup>

E no caso brasileiro, como estes grupos se manifestam? Que interesses eles possuem no debate? Que efeitos poderiam decorrer de uma eventual ausência destes *players* no debate sobre a erosão da base tributária? Tracemos um paralelo entre o plano internacional e a realidade brasileira.

Muitos dos primeiros textos tratando da ascensão do debate sobre planejamento tributário internacional fazem referência à célebre audiência no parlamento inglês ocorrida em 12 de novembro de 2012, ocasião em que Margaret Hodge, Presidente do Comitê de Contas Públicas, se dirige aos representantes da Starbucks (Troy Alstead), da Amazon (Andrew Cecil) e da Apple (Matt Brittin) afirmando não estar acusando-os de agirem com ilegalidade mas de maneira imoral.<sup>87</sup> O episódio é emblemático não apenas por toda a estética que tradicionalmente envolve as discussões no parlamento britânico, mas por colocar na pauta mundial a discussão sobre a possibilidade, ou não, de se debater a moralidade de empresas multinacionais.

---

<sup>86</sup> Para uma análise interessante da relação entre o debate técnico administrativo sobre a erosão da base tributária e o debate público sobre o comportamento das multinacionais face ao seu dever social de pagar sua devida fração da carga tributária, ver CORWIN, Manal S. Sense and Sensibility. The Policy and Politics of BEPS. **Tax Notes**, 6 out. 2014, p. 133-140.

<sup>87</sup> Na ocasião a parlamentar afirmou :“We're not accusing you of being illegal, we're accusing you of being immoral”. Cf. PARLIAMENTLIVE.TV. Public Accounts Committee. Disponível em: <<http://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>>. Acesso em: 10 out. 2016.

Embora o relato acima diga respeito a um órgão estatal, entendemos aqui que este não age apenas no interesse da arrecadação, mas no da preservação da distribuição da carga tributária a partir de algum conceito do que seja considerado fiscalmente justo. É exatamente esta estética de discurso que não conseguimos identificar nos debates parlamentares brasileiros envolvendo planejamento tributário. Em realidade, tal debate se mostra escasso no Congresso Nacional do Brasil. Em pesquisa realizada no sítio da Câmara dos Deputados na internet,<sup>88</sup> em busca pela expressão “planejamento tributário” foram encontrados 64 resultados<sup>89</sup> obtidos a partir de 2013,<sup>90</sup> sendo que a maioria esmagadora diz respeito a discussões envolvendo a necessidade de se diminuir a carga tributária, mormente em favor das empresas.<sup>91</sup>

Os meios de comunicação também têm se mostrado agentes importantes no debate global sobre a erosão da base tributária e a consequente injustiça fiscal que ela acarreta.<sup>92</sup> Programas especializados em questões envolvendo evasão fiscal,<sup>93</sup> reportagens investigativas levadas a cabo por jornais<sup>94</sup> e mesmo documentários tratando das injustiças do Regime Tributário Internacional<sup>95</sup> têm contribuído enormemente para a discussão do tema. Ocorre que não se verifica nos meios de comunicação brasileiros, o mesmo interesse, sendo, todavia, lugar comum o levantamento de questões relacionadas ao argumento da existência de uma alta carga tributária no Brasil e a consequente necessidade de sua diminuição.

Por derradeiro, cumpre destacar o papel importante, no plano internacional, das organizações não governamentais relacionadas com a questão da justiça na tributação.<sup>96</sup> Tais organizações têm contribuído enormemente para o debate sobre justiça fiscal, seja por meio da produção de documentos para provocar o debate, seja pela participação em programas de TV ou documentários

---

<sup>88</sup> Escolhemos a Câmara dos Deputados por se tratar da casa dos parlamentares que representam o povo brasileiro.

<sup>89</sup> 39 discursos e notas taquigráficas relativas a pronunciamentos feitos em plenário e 25 em comissões ou demais eventos.

<sup>90</sup> Ano de instauração do projeto BEPS.

<sup>91</sup> Tal se deve ao fato de que a expressão traz eventos em que consta o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

<sup>92</sup> Neste sentido, o International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) tem tido um enorme papel na revelação de informações que tem formado a opinião do público geral a respeito da realidade tributária internacional.

<sup>93</sup> Sobre o episódio conhecido como Panama Papers, cf. LUCET, Elise. Cash investigation - "Panama Papers" Paradis fiscaux: le casse du siècle / intégrale. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=L3ZIO-mBxfE>>. Acesso em: 19 out. 2016.

<sup>94</sup> O jornalista Bastian Obermayer, repórter do periódico alemão Süddeutsch Zeitung, ganhou destaque internacional por ter conseguido acesso, por meio de uma fonte secreta, a milhões de arquivos que desencadearam o escândalo que ficou mundialmente conhecido como Panama Papers.

<sup>95</sup> Cf. GULDBRANDSEN, Christoffer. Stealing Africa - Why Poverty? Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=WNYemuiAOfU>>. Acesso em: 19 out. 2016.

<sup>96</sup> Neste plano destaca-se a atuação da Tax Justice Network no debate internacional sobre justiça na tributação, paraísos fiscais e globalização financeira.

em geral. As organizações normalmente apresentam um caráter híbrido, localizando-se a meio caminho entre o trabalho acadêmico e a militância política. De fato, sua principal característica é associar o argumento técnico, nos moldes daquele produzido na academia, com a atividade política com o objetivo de atingir resultados práticos.

Por outro lado, a experiência brasileira, em geral, não é muito abundante na elaboração mais genérica de conhecimento sobre o fenômeno da tributação a partir de organizações não governamentais, com exceção das associações ou institutos que apresentam uma pauta definida no sentido de defender os interesses individuais de seus próprios afiliados. O fato é que não se verifica, no Brasil, organizações de relevo que pretendam interceder em favor dos demais contribuintes que não figuram no polo passivo da relação jurídica tributária, o que faz com que o tema acabe ficando órfão de qualquer fonte de produção de conhecimento que pudesse sobre ele se debruçar e, posteriormente, veiculá-lo.

Ao levarmos a questão para o plano da tributação internacional da renda das empresas multinacionais, torna-se ainda mais preocupante a inexistência de interessados brasileiros nas externalidades negativas que o confronto de forças entre as administrações tributárias e as empresas multinacionais podem ocasionar sobre os demais jurisdicionados. Trata-se, aqui, da verificação, no universo da tributação internacional, de um debate já consolidado no ambiente do Direito Internacional em geral, relacionado com a exclusão de determinados grupos sociais dos *fora* internacionais que decidem questões que apresentam influência direta na realidade destes grupos, mormente em relação aos povos do Terceiro Mundo. A espinha dorsal do debate está relacionada com o reconhecimento da legitimidade de se manifestar no plano das relações internacionais e, mais especificamente, de intervir neste processo decisório.<sup>97</sup>

Um caso bastante emblemático no âmbito do projeto BEPS, e que demonstra não estarmos tratando aqui de uma questão meramente teórica, diz respeito à pauta relacionada com a *Action 14* (Ação 14).<sup>98</sup> Trata-se da ação que tem por objetivo tornar os mecanismos de solução de conflitos mais eficientes. Na prática, e atendendo mais aos interesses das empresas multinacionais que dos

---

<sup>97</sup> Tratando especificamente sobre a influência das decisões do International Centre for Settlement of Investment Disputes sobre a realidade dos povos do Terceiro Mundo, ver ODUMOSU, Ibrionke Tinuola. **ICSID, Third World Peoples and the Re-construction of the Investment Dispute Settlement System (PhD Thesis)**. Vancouver: University of British Columbia, 2010.

<sup>98</sup> Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

países envolvidos no projeto,<sup>99</sup> a OCDE colocou em sua agenda o debate sobre o chamado Procedimento Amigável,<sup>100</sup> dispositivo normalmente constante dos acordos internacionais contra a bitributação<sup>101</sup> para que as administrações tributárias cheguem a um entendimento com o fito de se afastar os casos de tributação em desacordo com o tratado.<sup>102</sup> Diante da ausência de um mecanismo que obrigasse as administrações tributárias a efetivamente chegarem a um acordo, os representantes da iniciativa privada insistiram na adoção da arbitragem como método final de resolução.<sup>103</sup> Se, por um lado, a arbitragem teria, como mérito, dar solução ao problema da tributação em desacordo com o tratado, por outro, ao assim proceder, as administrações tributárias iriam abrir mão de sua prerrogativa de interpretar sua própria competência tributária para conferi-la a alguém situado fora de sua jurisdição, seja uma terceira administração tributária, seja um particular.<sup>104</sup>

Não estamos aqui interessados em advogar em favor ou contra a adoção da arbitragem no caso, mas de apenas evidenciar que sua ascensão enquanto tema sensível no âmbito da OCDE se deu pelo fato de que as grandes multinacionais possuíam assento naquele fórum.<sup>105</sup> A adoção do mecanismo certamente conduziria a uma maior rapidez e eficiência na aplicação do Procedimento Amigável, à custa, entretanto, de um processo mais democrático e que leve em consideração a

---

<sup>99</sup> Não se pode dizer que a Ação 14 seja necessária para se combater a erosão da base tributária, mas sim para amenizar os efeitos que a implementação das medidas elaboradas no bojo do projeto BEPS pode ocasionar nas operações das empresas multinacionais.

<sup>100</sup> Trata-se de um método de solução de conflitos de interpretação e de aplicação dos tratados contra a dupla tributação internacional por meio de negociação direta. Para uma análise mais profunda sobre o tema, cf. SANTIAGO, op. cit., p. 178 a 214.

<sup>101</sup> O Brasil possui em todos os seus tratados (artigo 25).

<sup>102</sup> Embora as disposições variem um pouco de um tratado para outro, veja-se a redação da Convenção celebrada entre Brasil e África do Sul, promulgada pelo Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006:

ARTIGO 25

Procedimento Amigável

1. Quando uma pessoa considerar que as ações de um ou ambos os Estados Contratantes resultam, ou poderão resultar, em relação a si, em uma tributação em desacordo com as disposições da presente Convenção, poderá, independentemente dos recursos previstos na legislação interna desses Estados, submeter seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que seja residente. O caso deverá ser submetido dentro dos prazos previstos na legislação interna do Estado Contratante.

2. A autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e se ela própria não estiver em condições de lhe dar solução satisfatória, esforçar-se-á para resolver a questão mediante acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação não conforme com a Convenção.

3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolver, mediante acordo amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção.

4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a um acordo no sentido dos parágrafos anteriores.

<sup>103</sup> Na consulta pública ocorrida em 18 de dezembro de 2014, é possível verificar como o tema da arbitragem foi considerado essencial para o setor empresarial. Cf. BEPS Action 14 Public Consultation - Dispute resolution (Morning Session). Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=bpdfcvAVOJU>>. Acesso em: 19 out. 2016.

<sup>104</sup> Sobre o instituto da arbitragem, cf. SANTIAGO, op. cit., p. 214 a 246.

<sup>105</sup> Tal se dá por meio do Business Industry Advisory Committee – BIAC, que alega ser a voz do empresariado junto à OCDE. Cf. <http://biac.org/quick-facts/>. Acesso em: 19 out. 2016.

realidade do povo diretamente afetado pela ausência daquele recurso. No caso concreto, os países do BRICS não assumiram qualquer compromisso com a arbitragem no Procedimento Amigável, enquanto todos os países do G7 se posicionaram de maneira favorável.<sup>106</sup> Por outro lado, não houve qualquer participação de movimentos de resistência que tivessem por objetivo preservar os interesses dos povos diretamente afetados pelo debate.<sup>107</sup>

O episódio que narramos acima contrasta fortemente com um argumento muito presente no pensamento formalista do Direito Tributário brasileiro, segundo o qual, o conceito de tributo é um conceito jurídico-positivo,<sup>108</sup> completamente alijado, portanto, de questões concernentes às políticas de representatividade no debate. De fato, democracia não parece ser uma categoria relevante para se analisar o fenômeno tributário a partir desta premissa, como temos sustentado neste trabalho e como voltaremos a analisar adiante.

### 3.2.3 – A participação do cientista justributarista no debate

O envolvimento da academia brasileira com o debate sobre a erosão da base tributária é bastante superficial, ao menos no que tange à produção acadêmica revisada por seus pares. Em pesquisa no Portal de Periódicos Capes,<sup>109</sup> realizada em 4 de setembro de 2016, verificou-se que havia um único artigo brasileiro que estava indexado pela expressão BEPS. Trata-se, contudo, não de artigo da área jurídica, mas da área econômica.<sup>110</sup>

Em busca realizada em 7 de setembro 2016, no sítio do Social Science Research Network, pelo mesmo indexador,<sup>111</sup> somente foi encontrado um único artigo produzido por autor vinculado a instituição brasileira. Trata-se do mesmo artigo supramencionado.

Já ao efetuarmos busca no sítio de pesquisas bibliográficas Worldcat,<sup>112</sup> em 7 de setembro de 2016, identificamos três produções desenvolvidas por brasileiros que possuem a expressão

---

<sup>106</sup> Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c, p. 41.

<sup>107</sup> A relação entre os debates sobre a repartição de receitas no plano internacional e seu impacto na fruição de direitos dos povos do Terceiro Mundo é analisada em KANGAVE, J. Taxing TWAIL: A Preliminary Inquiry into TWAIL's Application to the Taxation of Foreign Direct Investment. *International Community Law Review* 10: 12, 2008.

<sup>108</sup> ATALIBA, 2005, p. 40.

<sup>109</sup> [http://www-periodicos-capes-gov-br.ez54.periodicos.capes.gov.br/index.php?option=com\\_phome](http://www-periodicos-capes-gov-br.ez54.periodicos.capes.gov.br/index.php?option=com_phome).

<sup>110</sup> O trabalho se encontra acessível em [https://www.econstor.eu/bitstream/10419/130141/1/rathke\\_rezende\\_exploring%20the%20characteristics%20of%20tp%20systems%20across%20countries.pdf](https://www.econstor.eu/bitstream/10419/130141/1/rathke_rezende_exploring%20the%20characteristics%20of%20tp%20systems%20across%20countries.pdf)

<sup>111</sup> A pesquisa pode ser conferida em <http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?npage=1&>.

<sup>112</sup> <http://www.worldcat.org/>.

BEPS no título e/ou como palavra-chave. Contudo, duas dessas produções se referem a dissertações elaboradas no bojo de programas de pós-graduação da Tilburg University,<sup>113</sup> na Holanda, e da IE Law School,<sup>114</sup> na Espanha. Entendemos que, a despeito de se tratarem de autores brasileiros, como a produção e, sobretudo, a orientação dos trabalhos encontra-se inserida fora da comunidade científica nacional objeto de nosso trabalho, as obras não devem ser consideradas produção nacional para os nossos fins. A terceira produção se refere a publicação independente cujo autor não tem vinculação com qualquer curso de pós-graduação *stricto sensu* no território nacional, mas com instituições estrangeiras, não se caracterizando, para os fins do presente trabalho, como pertencente à comunidade científica justributária nacional.<sup>115</sup>

Em pesquisa efetuada em 7 de setembro de 2016 na base de dados HeinOnline,<sup>116</sup> buscamos por artigos que contivessem a expressão BEPS em qualquer parte do corpo do texto, o que trouxe muitos resultados. Identificamos, no caso, quatro artigos elaborados por autores brasileiros: pelo mesmo motivo anterior, o primeiro texto não será considerado para os nossos propósitos, uma vez que seu autor não tem ou teve vínculo com pós-graduação *stricto sensu* no Brasil, mas no exterior.<sup>117</sup> Quanto aos demais textos, estes sim se tratam de verdadeiras produções elaboradas por personagens reconhecidamente integrantes da comunidade científica justributária nacional.<sup>118</sup>

O Banco de Teses & Dissertações da Capes,<sup>119</sup> em pesquisa realizada em 7 de setembro de 2016, revelou existir uma única obra monográfica em direito tributário, efetivamente defendida, da qual consta a expressão BEPS.<sup>120</sup>

---

<sup>113</sup> FERREIRA AMORA, A. **An evaluation of Brazilian's transfer pricing methods for intangibles: should Brazil move towards to OECD guidelines considering BEPS point of view?** Master Thesis; Degree Granted by Tilburg University. FRW. International Business Taxation; Supervisor(S): D.S. Smit, J.A.G. Van Der Geld; 40 P. Universiteit van Tilburg. International Business Taxation, 2015.

<sup>114</sup> MACHADO, D. M. **Balancing fairness: The OECD BEPS recommendation and its conceivable success. A comparative analysis focused on the current taxation on hybrid financial instruments in the U.S. and Brazil.** Madrid: IE University, 2015.

<sup>115</sup> DE LIMA CARVALHO, L. Juntos! Post-BEPS Cooperation In the Latin American M&A Market. **Tax Notes International**. 79, 859-859, 2015.

<sup>116</sup> <http://home.heinonline.org/>.

<sup>117</sup> RIGONI, João Marcus de Melo. 'A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting: An Alternative Path' 42 **Intertax**, issue 11, p. 730–742, 2014.

<sup>118</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. 'The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective'. 43 **Intertax**, issue 12, p. 825–838, 2015. ROCHA, Sergio André Rocha. 'Countries' Aggressive Tax Treaty Planning: Brazil's Case'. 44 **Intertax**, issue 4, p. 334–340, 2016. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. International Tax Cooperation, Taxpayers' Rights and Bank Secrecy: Brazilian Difficulties to Fit Global Standards. **Law and Business Review of the Americas** 21(3), 217-240, 2015.

<sup>119</sup> <http://capesdw.capes.gov.br/banco-teses/?login-url-success=/capesdw/#/>.

<sup>120</sup> FEITAL, Igor José Morey. Os aspectos jurídico, econômico e político da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito/Igor José Morey Feital. Pouso Alegre – MG: FDSM, 2015. 145p. Orientadora: Prof.

Não foram localizados resultados relevantes nas seguintes bases de dados e/ou bibliotecas:<sup>121</sup> a) <http://consulta.bce.unb.br/pergamum/biblioteca/index.php>;<sup>122</sup> b) [http://acervo.bn.br/sophia\\_web/index.html](http://acervo.bn.br/sophia_web/index.html);<sup>123</sup> c) <https://catalog.loc.gov/>;<sup>124</sup> d) <http://site.ebrary.com/lib/univbrasilia/home.action>;<sup>125</sup> e) <http://www.oxfordscholarship.com/advancedsearch>;<sup>126</sup> f) <https://scholar.google.com.br/>;<sup>127</sup> g) <http://capesdw.capes.gov.br/banco-teses/?login-url-success=/capesdw/#/>;<sup>128</sup> h) <http://www.jstor.org/>.<sup>129</sup>

Por derradeiro, cumpre mencionar que, em extensa pesquisa realizada entre 7 e 11 de setembro de 2016 nos periódicos relacionados na Plataforma Sucupira (Periódicos Qualis), não se verifica qualquer artigo científico elaborado por autor brasileiro que contenha em seu título a expressão BEPS.<sup>130</sup>

Conclui-se, portanto, que a comunidade científica brasileira não se interessou muito pelo tema em seu fazer científico. E nem se diga que o motivo seria o pouco tempo decorrido desde o lançamento do projeto BEPS na OCDE em 2013 até o presente momento. Apenas para se ter uma ideia de como a produção internacional lidou com o tema no mesmo período, uma busca rápida em apenas uma única base de dados (a Social Science Research Network) revela existir um total de 102 (cento e dois) artigos, tanto com a expressão *BEPS* no título, resumo ou palavras-chave, quanto com a expressão *OECD* em qualquer parte do texto.<sup>131</sup> Não se trata, portanto, de pouco tempo para a publicação.

Por óbvio, seria impossível, em nosso trabalho, analisarmos o entendimento da comunidade científica sobre o porquê um dado tema não teve a devida repercussão acadêmica, uma vez que consideramos a própria publicação como a referência, por definição, da posição dos membros

---

Dra. Cláudia Mansani Queda de Toledo. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direitos do Sul de Minas, Programa de Pós-Graduação em Direito.

<sup>121</sup> Pesquisa realizada em 7 de setembro de 2016.

<sup>122</sup> Pesquisa livre pela expressão BEPS.

<sup>123</sup> Pesquisa livre pela expressão BEPS.

<sup>124</sup> Pesquisa livre pela expressão BEPS.

<sup>125</sup> Pesquisa pela expressão BEPS no texto e principais campos.

<sup>126</sup> Pesquisa pela expressão BEPS no texto completo.

<sup>127</sup> Pesquisa livre pela expressão BEPS para textos em língua portuguesa posteriores ao ano de 2012.

<sup>128</sup> Pesquisa livre pela expressão BEPS.

<sup>129</sup> Pesquisa pela expressão BEPS no resumo e no título dos artigos.

<sup>130</sup> Foram excluídas da pesquisa os periódicos classificados como C, uma vez que estes seriam, por definição, periódicos considerados irrelevantes para a área, por não estarem indexados, e possuindo peso zero, ou seja, nenhum fator de impacto.

<sup>131</sup> Buscamos, também, a expressão OECD para afastarmos eventuais acrônimos idênticos referindo-se a expressões distintas, por exemplo, *Banking Environment and Performance Survey* ou *Basic Education and Policy Support*, ambas localizadas na pesquisa.

da comunidade científica a respeito daquele tema. Contudo, e mesmo traindo nossas premissas iniciais, podemos, ainda que como um exercício meramente retórico, extrair algumas impressões manifestadas pelos membros do campo em seminários, congressos ou demais encontros cujo tema tenha sido o BEPS.<sup>132</sup>

Como mencionamos anteriormente, a expressão BEPS possui dupla acepção. Significa tanto a erosão da base tributária propriamente dita, quanto o projeto que se desenvolve no bojo da OCDE e cujo objeto se refere àquele fenômeno. Ocorre que todos os debates, sem qualquer exceção, que verificamos de 2014 até o presente, relacionados com o tema, no Brasil, dizem respeito à segunda acepção da expressão. Ou seja, o BEPS que se discute no Brasil é o projeto, e não o fenômeno.

Entendemos que este comportamento se harmoniza com o modo de fazer ciência do justributarista brasileiro, muito mais preocupado com as possíveis inovações que o projeto poderá acarretar ao ordenamento jurídico pátrio do que com qualquer fenômeno pluridimensional que suscite considerações extranormativas para sua devida compreensão. A ideia predominante, segundo a qual o cientista justributarista deve afastar de seu âmbito cognitivo quaisquer considerações que ultrapassem os limites da observação da norma posta, impede que uma análise pautada por alguma concepção de justiça, pela compreensão dos efeitos econômicos ou mesmo calcada em fundamentos próprios das relações econômicas internacionais possa ser utilizada na análise da erosão da base tributária.

Do mesmo modo, o BEPS é um fenômeno que somente pode ser explicado a partir da interação de dois ou mais sistemas tributários, situação com a qual o justributarista brasileiro não está acostumado a lidar. O dogma da análise da relação obrigacional tributária impõe ao cientista justributarista que se atenha às considerações de ordem normativa que repercutam na relação obrigacional entre o Estado e um dado sujeito passivo, concluindo pela juridicidade, ou não, da inci-

---

<sup>132</sup> Foram analisadas notas, vídeos ou resumos dos seguintes eventos: III Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro (ABDF) – BEPS (Base Erosion Profit Shifting). Medidas Internacionais de Combate à Elisão Fiscal – 26 a 28 de março de 2014; XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário (ABRADT) – A reação dos Estados ao planejamento tributário internacional – o Projeto BEPS da OCDE – 5 a 7 de novembro de 2015; II Seminário de Direito Tributário (OAB/MG) Palestra: BEPS; XI CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET 10, 11 e 12 de dezembro de 2014; VI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL (IBDT) – 19, 20 e 21 de agosto de 2015; XX Congresso Internacional de Direito Tributário (ABRADT) – 14, 15 e 16 de setembro de 2016; 4º Congresso Brasileiro de Governança Tributária (IBPT) – 1º de outubro de 2015; Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná – 31 de agosto, 1 e 2 de setembro de 2016; 3º Congresso de Direito Tributário em Juiz de Fora e Região – 12 a 14 de setembro de 2016.

dência. Entretanto, este modo de fazer ciência em nada contribui com a compreensão da problemática envolvendo a erosão da base tributária e muito menos permite que o cientista aponte caminhos úteis para se resolver este problema.

Por outro lado, se a mera análise da relação jurídica tributária não é suficiente para compreender este fenômeno, então que ferramentas o cientista justributarista deveria utilizar para efetivamente conseguir fazê-lo? Em realidade, uma nova pergunta poderia ser feita: seria o justributarista o cientista capaz de tratar deste fenômeno? Se não, quem seria?

Eis que o fenômeno da erosão da base tributária coloca pressão sobre o modo tradicional de trabalho do cientista justributarista brasileiro. A conveniência de se responder que o BEPS não seria, portanto, assunto para juristas não se coaduna com a torrente de artigos produzidos pelos pares estrangeiros. Será que o Direito Tributário brasileiro é tão diferente, em sua essência, do Direito Tributário produzido fora de nosso país a ponto de o tema mais importante na comunidade internacional ser completamente ignorado pela academia local? Tais indagações nos conduzem a uma outra, que já merecia ser profundamente debatida há mais tempo: para que serve o Direito Tributário brasileiro?

### **3.3 – Repensando o papel da academia**

Uma das principais premissas sobre a qual o presente trabalho se baseia consiste em considerar científico apenas o direito que é produzido (ou pronunciado) no âmbito do universo escolástico. Entendemos que, ao adotarmos esta postura, estamos nos afastando de uma posição bastante consagrada, segundo a qual o direito como um todo é considerado um fazer científico, e não apenas aquele produzido na academia.<sup>133</sup> Como decorrência de nossa postura, e para que esta tenha alguma razão de ser, deve haver algo no direito produzido pelos acadêmicos que nos permita diferenciá-lo do pragmatismo dos demais operadores jurídicos.

De um modo geral, quando relacionamos alguém a uma determinada área do conhecimento, tendemos a associar este especialista a tarefas, ferramentas e, principalmente, objetivos específicos. Contudo, seria claro ao cidadão comum, ou mesmo aos especialistas do campo, o que se deve esperar de alguém que se considere um cientista justributarista? O que significa realmente ser um acadêmico do Direito Tributário? Qual a importância da pesquisa e da produção científica para um ramo do direito que já possui tantos outros operadores?<sup>134</sup>

---

<sup>133</sup> Cf. REALE, op. cit., p. 61 a 64.

<sup>134</sup> Juízes, advogados, administrações tributárias, consultores em geral, organizações internacionais etc.

O presente subcapítulo pretende tratar destas questões a partir de uma análise crítica da posição do cientista justributarista na sociedade. Retomando a tradicional ideia de que o conhecimento científico possui um grau de distinção que lhe confere *status* superior ao do conhecimento vulgar, iniciaremos nossa crítica pela análise da contrapartida socialmente esperada por esta consagração, de modo a atribuir responsabilidades ao justributarista quando estiver investido no papel de cientista. Do mesmo modo, ao identificarmos os fins desta atividade científica, passaremos a analisar os meios de produção deste conhecimento específico, evidenciando, portanto, as ferramentas postas à disposição do justributarista. Por fim, a partir do papel do cientista, e considerando os instrumentos de trabalho postos à sua disposição, concluiremos pela identificação dos próprios objetivos do Direito Tributário brasileiro, enquanto campo acadêmico, em contraposição às demais instituições sociais que lidam com o fenômeno da tributação.

### 3.3.1 – O papel do cientista justributarista

Se, ao longo do presente trabalho, desenvolvemos argumentos para sustentar um paralelismo entre as ciências em geral, demonstrando que algumas particularidades permitem que o direito, especificamente o direito tributário, enquanto campo autônomo, seja decomposto em uma perspectiva científica, cumpre, neste momento, colocarmos em evidência as características desta ciência que a distanciam de outras áreas, sobretudo as chamadas ciências exatas, como a física. Enquanto a comunidade científica dos físicos esteve, em maior ou menor grau, conectada às questões da natureza,<sup>135</sup> entendemos que os juristas desenvolveram seu campo a partir de um debate relacionado a uma dimensão muito específica da realidade social humana.

Assim, se, por um lado, entendemos que o Direito Tributário, no que concerne ao desenvolvimento de seus paradigmas, ferramentas e linguagem, tenha sido legatário da Ciência das Finanças, a qual, por sua vez, se desenvolveu a partir da Economia Política, por outro, entendemos que não há sentido em se ignorar por completo sua dimensão eminentemente jurídica. Por ser *direito*, este campo do conhecimento estará relacionado em alguma medida com um longo debate sobre o problema do poder, que surgiu ainda quando do momento da ascensão da filosofia.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> Por outro lado, devemos reconhecer que a ideia do que seja essa natureza tenha se modificado muito desde sua origem aristotélica. Cf. RUSSELL, op. cit., p. 203 a 207.

<sup>136</sup> A afirmação precisa ser melhor explicada. Ocorre que o direito, à época da ascensão das instituições da polis grega, não se estruturava, em seu trato da realidade, nos mesmos moldes de quanto do surgimento da jurisprudência romana. O discurso político de então era filosófico, e não jurídico. Por seu turno, o conjunto de construções intelectuais que viria a se tornar o direito (ou *jurisprudencia*) romano, também não apresentava a mesma interação com o “problema do poder” que se verificava no debate da racionalidade política grega, tendo características mais casuísticas do que sistêmicas. Este encontro ocorreria somente após o Século XII, e a partir de um processo de apropriação das formas

Forçoso concluir, portanto, que enquanto o físico, em seu fazer científico, pode se dar ao luxo de compreender seu objeto de estudo isolado de qualquer contexto social, o jurista deve, por pressuposto, reconhecer que aquilo que ele analisa esconde, atrás de si, relações de poder que lhe são lógicas e cronologicamente anteriores. Deste modo, qualquer tentativa de impedir que o direito leve em consideração ou ocasione reflexos sobre aquelas relações deve ser entendida como uma negação do próprio direito em sua função essencial.<sup>137</sup>

Não seria desarrazoado, em princípio, pensar que esta preocupação deveria ser, portanto, de todo operador do direito, e não apenas do acadêmico. Contudo, as posições sociais ocupadas pelos diversos operadores do campo criam expectativas distintas em relação a cada um deles: poderia o magistrado ignorar o disposto em súmula vinculante ao argumento de que a posição sumulada é injusta? Seria razoável exigir que o advogado aja em desfavor de seu próprio cliente sempre que entender que uma condição injusta o beneficiou? Seria lícito à autoridade administrativa tributária efetuar um determinado lançamento, à revelia de evidente isenção previamente concedida, ao argumento de que o dispositivo em questão seria inconstitucional? Em sentido contrário, estas três personagens poderiam ser censuradas se, mesmo não concordando substancialmente com os atos que praticam, optarem por prestigiar a forma imposta pelo rito, ao argumento de que estariam apenas desempenhando seus respectivos papéis?

Entendemos que os operadores do direito, em geral, encontram-se inseridos em um contexto de interesses. Tais interesses podem ser desde vantagens pessoais meramente materiais até interesses institucionais, políticos ou ideológicos, mas sempre atrelados à posição que o operador ocupa em seu campo social. O jurista acadêmico, por sua vez, embora possa transitar pelas várias outras dimensões da atividade jurídica, ao se colocar na posição de cientista, carrega toda a responsabilidade decorrente das expectativas que seu papel social tradicionalmente acarreta.

Esta dissociação não é nova, e resgata um velho debate sobre as possíveis representações do intelectual na sociedade. Gramsci costumava afirmar que todos os homens são intelectuais, embora reconheça que apenas alguns deles acabam exercendo esse papel, empregando o termo

---

elaboradas pelos romanos na antiguidade por parte de diversos grupos de interesse que ascendiam no período medieval (clérigos, comerciantes, príncipes feudais etc.), fazendo com que o direito passasse a significar uma tomada de consciência perante o “problema do poder”, consubstanciando-se em uma forma estilizada de prática política que privilegiaria a busca da realização de ideais de justiça. Esta narrativa é profundamente desenvolvida no capítulo “2. Forma e matéria: articulações na filosofia e na *jurisprudencia*” In: CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 24 a 91.

<sup>137</sup> Daí poder se afirmar que: “Declarar uma forma intelectual abstrata como fundamento de uma decisão prática, diante de uma ordem social perceptivelmente injusta, quando essa forma se mostra claramente inapta a apresentar um meio de mudança, é o ato que faz do jurista um opressor”. CASTRO, 2012, p. 16.

“intelectuais orgânicos” àqueles diretamente ligados a classes ou empresas, que os usavam para organizar interesses, conquistar mais poder, obter mais controle. Em contraposição a esta representação do intelectual, existe uma que se destaca pela sua completa liberdade na defesa de alguma concepção de justiça a partir de uma consciência especial e um grande sentido de moral, que é o que Julien Benda considerava ser o verdadeiro intelectual.<sup>138</sup> Esta mesma personagem é entendida por Edward Said *não como um pacificador nem um criador de consensos, mas alguém que empenha todo o seu ser no senso crítico, na recusa em aceitar fórmulas fáceis ou clichês prontos.*<sup>139</sup>

De nossa parte, temos que a figura do jurista acadêmico que estamos desenhando apresenta muito desta última forma de representação do intelectual. Não é necessário que o acadêmico seja um técnico que entenda as ferramentas necessárias para a melhor defesa dos interesses das grandes corporações, pois, para tanto, há diversos advogados e consultores. Do mesmo modo, os interesses das administrações tributárias já se encontram preservados pelos inúmeros técnicos que elaboram os mecanismos e tecnologias jurídicas hábeis a fazer girar a política tributária nacional. Para o Poder Judiciário, a justiça necessariamente decorrerá do seu próprio pronunciamento, o qual estará limitado às questões que lhe serão submetidas para apreciação. Diante deste cenário, residualmente restará ao acadêmico dar voz, principalmente àqueles que mais necessitam ser representados, fazendo com que sua liberdade intelectual seja seu principal ativo.

Levando a análise para as especificidades da comunidade acadêmica justributária, temos que este cientista terá como responsabilidade dar vazão aos anseios sociais que não se encontram devidamente representados no seu ambiente científico. Tais anseios, por óbvio, não poderiam estar circunscritos à própria realidade criada pelo Direito Tributário, sob pena de, ao assim admitirmos, tornarmos esta área do conhecimento um instrumento para resolver apenas os problemas que ela mesma gerou, em verdadeira referência circular. Se admitirmos como correta a premissa de que o direito é produto do avanço do debate sobre o problema do poder, seremos forçados a concluir que o trabalho do justributarista acadêmico deverá, necessariamente, avançar para esta realidade, ainda que corra o risco de se sobrepor aos trabalhos de cientistas de outras áreas do conhecimento.<sup>140</sup>

A decorrência natural do raciocínio acima é a conclusão de que, em se considerando a justiça tributária como um elemento relevante da pauta do cientista justributarista, o conceito de

---

<sup>138</sup> Tratamos inicialmente deste tema na p. 31 supra. As posições de Gramsci e Benda foram extraídas de SAID, op. cit., p. 19 a 21.

<sup>139</sup> Ibid., p. 35.

<sup>140</sup> Voltaremos a este ponto nos próximos dois itens seguintes.

justiça a ser perseguido não pode ser um conceito obtido pela análise formal do próprio ordenamento jurídico, mas aquele que, necessariamente, se encontra ligado às relações de poder sobre as quais o ordenamento jurídico tributário se assenta. No mesmo sentido, em havendo concordância quanto à responsabilidade do acadêmico na defesa dos interesses daqueles que não tem vez nem voz nos debates cujos resultados afetam suas próprias vidas, forçoso é reconhecer que a análise das particularidades da relação jurídica tributária perde importância face às considerações sobre conceitos de justiça que afetam transversalmente os demais jurisdicionados, contribuintes ou não.

Não pretendemos, com tudo o que afirmamos acima, sustentar que o cientista justributarista não possa se dedicar aos tecnicismos que tanto caracterizam o Direito Tributário brasileiro. Ou seja, não há nada de errado com o fato de o acadêmico justributarista se envolver com a discussão, por exemplo, sobre a ofensa, ou não, da legislação brasileira de CFC aos tratados internacionais em matéria tributária celebrados pelo Brasil. Não haveria nenhum sentido, prático ou ontológico, em defendermos uma ideia de Direito Tributário que não alcançasse este tema. O que queremos dizer é que, dada a quantidade de *stakeholders* devidamente representados neste debate (administrações tributárias dos países, empresas multinacionais, consultorias, escritórios de advocacia, organizações internacionais etc.), a importância da participação do acadêmico se torna muito menor quando comparada ao debate, por exemplo, sobre a existência ou não de um conceito de justiça tributária na forma de repartição do produto da arrecadação entre os países à luz do impacto desta sobre os direitos e garantias fundamentais dos povos diretamente afetados. Neste sentido, a importância do cientista justributarista estará diretamente relacionada com sua capacidade de, mesmo quando inserido no contexto das discussões tributárias eminentemente técnicas, conseguir relacionar o tema com os debates que evidenciam as pautas ocultas nas entrelinhas das categorias jurídicas.

Assim, o cientista justributarista deverá ser, necessariamente, aquele que deve levantar o olhar para além do horizonte do seu objeto imediato de estudo, com o fim de compreender suas relações com as demais dimensões da realidade social. Sua principal função é a de não deixar que o processo de metamorfose que transforma interesses sociais em categorias jurídicas conduza a um esquecimento da estrutura original das relações de poder sobre a qual o direito tributário se acomodou.

Como reiteradamente temos afirmado, o fenômeno da tributação resulta de uma realidade social conduzida por fatores sociais, econômicos e políticos, de modo que o acadêmico do direito

tributário, em sua atividade, não poderá se furtar de analisá-los. Ao transitar das categorias eminentemente jurídicas para aqueles fatores, o cientista justributarista deverá estar equipado com ferramentas capazes de lidar com objetos multidimensionais, como veremos a seguir.

### 3.3.2 – Os instrumentos de trabalho

A questão envolvendo as ferramentas de trabalho do cientista justributarista encontra-se diretamente conectada ao seu papel social e aos objetivos do seu campo. De fato, ao tentarmos compreender os métodos e instrumentos do cientista, o que estamos propondo é uma análise quanto à utilidade destes mesmos métodos no cumprimento daquilo que se espera do justributarista.

Entretanto, importa destacar que aquilo que empregamos como elemento distintivo entre o justributarista que analisamos e os demais operadores do campo deve ser o ponto de partida de nossa análise. Toda nossa narrativa pressupõe a existência de uma comunidade de juristas que compartilham um campo comum (o Direito), e que, ao mesmo tempo, se diferenciam quanto às especificidades de seus subcampos jurídicos. Do mesmo modo, dentro de cada subcampo jurídico, entendemos ser possível identificar um grupo de atores que compõe o que chamamos de comunidade acadêmica em contraposição aos demais operadores do direito. Além das questões relacionadas às posições e aos interesses de cada ator do campo, que apresentamos no item anterior, entendemos que a linguagem exerce, também, um importante papel no processo de aglutinação e segregação dos atores.

Como afirmamos no item anterior, todos os juristas compartilham um passado comum relacionado ao debate sobre o problema do poder. Contudo, este debate não é uma pauta exclusiva do jurista, podendo ser alcançado por atores de outros campos como a Ciência Política, a Sociologia e a Filosofia.<sup>141</sup> Do mesmo modo, atualmente, é perfeitamente possível ser considerado um operador do direito sem que se tenha esta pauta como um problema central em sua atividade. Juristas são assim hoje considerados por compartilharem uma linguagem comum, praticando sua atividade por meio de diversos instrumentos que foram historicamente desenvolvidos a partir daquele problema original, mas que ganharam autonomia na medida da sedimentação das formas estruturadas linguisticamente que foram concebidas como ferramentas para se compreender este mesmo universo particular.<sup>142</sup> Daí ser possível diferenciar um texto jurídico de outros com uma

---

<sup>141</sup> Como mencionamos no item anterior, este debate surge no seio da filosofia grega.

<sup>142</sup> O papel da estrutura do discurso como elemento tanto de distinção quanto de aglutinação no universo jurídico é detalhadamente desenvolvido em RUBIN, 1987-1988. Quanto ao discurso acadêmico, destacamos a seguinte passagem: “Quando vista enquanto um discurso acadêmico, a característica mais marcante da ciência jurídica é seu discurso prescritivo, seu desejo declaradamente consciente de influenciar a atividade dos tomadores de decisão”. Ibid., p. 1847.

abordagem sociológica, filosófica ou política, ainda que todos tratem de um mesmo tema, por exemplo, democracia.<sup>143</sup>

O Direito Tributário, por sua vez, apresenta uma característica bastante singular. Mencionamos aqui que sua origem histórica, ao menos enquanto campo científico, possui raízes econômicas e políticas, tendo desenvolvido uma linguagem e um universo de institutos os quais compartilha com a Ciência Política e, mais fortemente, com a Economia.<sup>144</sup> Entretanto, a comunhão de formas e a história comum não foram suficientes para fazer com que o Direito Tributário fosse absorvido por suas ciências irmãs, e entendemos que o elemento que lhe confere esta autonomia não é seu pretensão isolamento nas fronteiras da norma jurídica tributária,<sup>145</sup> mas a linguagem adotada e a posição estratégica dos juristas perante sua audiência.

Ainda que estejam tratando sobre o mesmo assunto, por exemplo, capacidade contributiva, economistas e juristas se manifestam de maneira diferente: os primeiros adotam uma linguagem descritiva dos objetos submetidos a sua análise enquanto os últimos desenvolvem um discurso prescritivo sobre o mesmo fenômeno. A diferença entre os textos decorre da maior propensão do jurista a direcionar seu discurso para uma plateia formada por aqueles que decidem sobre a matéria. No caso do justributarista, sua audiência é formada, principalmente, por julgadores (judiciais ou administrativos), mas seu discurso também pode alcançar legisladores ou mesmo agentes públicos do Poder Executivo com a prerrogativa de fixar um determinado entendimento sobre um assunto tributário.<sup>146</sup> Dada sua maior identidade linguística com esta audiência, quando comparado aos economistas ou cientistas políticos, verifica-se uma vantagem estratégica do justributarista na assunção de um protagonismo das questões tributárias.

O raciocínio que estamos encadeando nos permite uma conclusão parcial: o economista não necessita do jurista para desenvolver sua análise, podendo se referenciar apenas a seus pares e suas respectivas ferramentas em seu mister de solucionar as questões tributárias submetidas à

---

<sup>143</sup> Nisto nos distanciamos muito do pensamento formalista tradicional que sustenta tratar-se de um *terrível engano* pensar que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. Cf. ATALIBA, 2005, p. 24.

<sup>144</sup> LIVINGSTON, op. cit., p. 370 a 375.

<sup>145</sup> Sociólogos se encontram reiteradamente se debruçando sobre a norma jurídica, contudo, a Sociologia nunca “ameaçou” a existência do Direito. No caso da economia, por outro lado, entendendo que o direito teria se tornado uma disciplina menos autônoma cf. POSNER, Richard A. The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987, 100 *Harv. L. Rev.* 761, 1987.

<sup>146</sup> Obviamente esta distinção de campos demandará adaptações no discurso de modo a respeitar a linguagem específica de cada comunidade. Cf. RUBIN, 1987-1988, p. 1880.

análise econômica. Contudo, dado que a realidade tributária se manifesta na medida dos atos daquelas personagens que formam a audiência do jurista, um isolamento do discurso econômico teria importância restrita apenas ao universo formado pelos próprios economistas.<sup>147</sup> O jurista é a personagem que melhor pode decodificar os instrumentos econômicos de modo a fazer sentido para as autoridades que possuem a prerrogativa de compor a verdadeira opinião estatal.

O mesmo se pode dizer dos pronunciamentos do cientista político. Neste caso, mais ainda, os tecnicismos da tributação não lhe permitem uma conexão suave com as teorias políticas ou de justiça normalmente desenvolvidas neste campo, fazendo com que o papel do justributarista tenha ainda mais importância neste processo de tradução do pensamento político para o pragmatismo jurídico.

A recíproca, contudo, não é verdadeira. Embora um isolamento da Economia ou da Ciência Política, quanto às questões tributárias, possa ser acusado de afastar possíveis resultados práticos dos pronunciamentos dos cientistas daqueles campos, tal atitude não contaminaria a essência dos trabalhos produzidos. Já no concernente ao trabalho do justributarista, não há qualquer sentido em que seu pronunciamento ignore completamente a substância para a qual a forma jurídica serve apenas como instrumentalização do discurso. Neste caso, o isolamento do justributarista teria o condão de viciar a essência do seu próprio pronunciamento, não apenas invalidando a utilidade do seu raciocínio, como tendo o agravante de permitir efeitos práticos nefastos sobre a forma como a tributação irá se manifestar no universo de direitos dos jurisdicionados. O maior impacto do pronunciamento do jurista deverá estar acompanhado de uma maior responsabilização por suas manifestações.

Forçoso é reconhecer, portanto, que deve fazer parte da atividade do cientista justributarista a devida compreensão das demais dimensões do fenômeno da tributação, sobretudo a econômica e a política. O Direito Tributário não deve ser compreendido como um universo em si mesmo, mas como a tradução, juridicamente estruturada, de uma realidade fenomênica que ultrapassa os limites das formas jurídicas. Estas nasceram como peças de um jogo epistemológico elaborado para compreender a realidade das relações de poder, e nunca para substituí-la.

Ocorre que, ao ultrapassar as fronteiras da análise prescritiva da norma jurídica, o jurista se coloca em posição de insegurança, passando a sofrer toda sorte de ataques. A primeira grande

---

<sup>147</sup> Estamos nos referindo àquele que se encontra socialmente investido no exclusivo papel de economista. Não estamos considerando que, eventualmente, alguém com formação em economia seja Deputado Federal, Senador, Ministro do Supremo Tribunal Federal ou julgador de tribunal administrativo tributário.

questão que se coloca é: ao pretender se aventurar por terrenos diferentes, adotando as mesmas ferramentas dos economistas ou demais cientistas sociais, o jurista não corre o risco de se tornar um cientista de segunda categoria?<sup>148</sup>

A questão aqui é menos de metodologia e mais de objetivos científicos, papéis e interesses. O jurista não deve disputar com os economistas a produção de pronunciamentos descritivos sobre qualquer fenômeno quando não estiver habilitado para tanto, e ainda que assim estivesse, dificilmente teria o reconhecimento dos pares nesta aventura, já que este tipo de discurso não se coaduna com o paradigma científico adotado no Direito em geral.<sup>149</sup> Por outro lado, não há qualquer sentido em o jurista ignorar tais pronunciamentos quando são proferidos em áreas do conhecimento que lidam com fenômenos comuns ao da tributação, mormente quando a área em que o pronunciamento foi proferido não está tecnicamente capacitada, por si mesma, a contribuir para o debate tributário.

Mais especificamente, tal é o que acontece no âmbito internacional. Não há dúvidas de que o acadêmico do Direito Tributário Internacional pode ser um *consumidor sofisticado* da produção oriunda da Ciência Política e das Relações Internacionais, bem como, de maneira substancial, contribuir para o entendimento das questões envolvendo a política tributária internacional.<sup>150</sup> A questão que se coloca é: quem deve fazer esta conexão? Seria razoável esperar que o acadêmico das Relações Internacionais ou da Ciência Política seja capaz de compreender os institutos próprios da tributação internacional para oferecer sua contribuição ou deveria o cientista do Direito Tributário Internacional adentrar o universo acadêmico daqueles para identificar os instrumentos que melhor respondem às questões legítimas postas em pauta a partir dos paradigmas dominantes do seu próprio campo.

Sob uma perspectiva instrumental, não há dúvidas de que a tributação internacional criou uma estrutura de conceitos e categorias próprias que, se por um lado, cria uma identidade entre os operadores do campo, por outro, dificulta muito a aproximação dos não iniciados. Neste sentido, o tributarista internacionalista é quem deve explorar outras áreas do conhecimento em busca de ferramentas que lhe auxiliem na solução dos problemas do seu campo. Dentre os possíveis cientistas a se lançar nesta aventura, entendemos que o mais capacitado é, exatamente, o jurista, uma

---

<sup>148</sup> Esta é exatamente a pergunta que Livingston se fazia: como os juristas podem evitar a armadilha de serem economistas de segunda linha ou meros técnicos? LIVINGSTON, op. cit., p. 366.

<sup>149</sup> Em realidade, um aprofundamento na linguagem econômica em detrimento da jurídica pode conduzir a uma certa “ansiedade” dos pares não versados nos instrumentos da economia. Cf. LIVINGSTON, op. cit., p. 392.

<sup>150</sup> Cf. RING, op. cit., p. 2.

vez que, vale repisar, sua atividade historicamente pressupõe a capacidade de decodificar as categorias tributárias produzidas em campos conexos, de modo a produzir um discurso harmonizado com a linguagem empregada por sua audiência, a qual, investida do poder de dizer a realidade jurídica, transforma meras manifestações intelectuais em resultados concretos sobre o universo de direitos dos jurisdicionados. A busca por estes resultados concretos corresponde ao principal objetivo da academia, como defendemos a seguir.

### 3.3.3 – Os objetivos da academia

Na aula inaugural do primeiro semestre letivo de 2015 da disciplina Direito Tributário, constante do Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* da Universidade de Brasília (UnB), o Professor Valcir Gassen, de maneira bastante didática, colocou a seguinte pergunta aos seus alunos: “Quando alguém diz que entrou na faculdade de engenharia civil, as pessoas esperam que esse alguém aprenda a ser capaz de construir, por exemplo, pontes. Se alguém diz que entrou na faculdade de medicina, espera-se que este alguém desenvolva a habilidade de identificar doenças e prescrever medicamentos. E o que devemos esperar de quem diz ter entrado na faculdade de direito? As pessoas estudam direito para aprender a fazer o quê?” Depois de algum silêncio, uma aluna respondeu sem muita convicção: “Justiça!?”.

O que a pergunta tem de simples ela tem de desconcertante. Houvesse sido perguntada a cada um a razão de terem ingressado no curso de direito, fatalmente teríamos respostas (como sempre tive em sala de aula) como interesse na advocacia ou na aprovação em concursos públicos. De fato, a graduação em direito é requisito para o exercício de diversas atividades, porém esta é uma motivação individual e não há sentido em a academia ter como objetivo apenas o atendimento destes anseios. Não há dúvidas de que as faculdades de direito podem fazer muito por aqueles que nelas ingressam. Trata-se de um dos cursos notoriamente mais concorridos em todos os vestibulares no Brasil, e a depender da reputação da instituição de ensino cursada, o curso pode ser um mecanismo de ascensão social e prestígio para o formado. A questão que se coloca é, além de beneficiar seus próprios membros, qual a importância da academia para a sociedade?

Para fugirmos ao subjetivismo a que nossa questão nos conduz, voltemos ao nosso marco teórico para tentar encontrar uma resposta. Thomas Kuhn entende que o fazer científico (ao menos a ciência normal) corresponde a um verdadeiro processo de montagem de um quebra-cabeças, em que uma dada problemática é tratada pelo campo a partir da contribuição de diversos membros

encorajados à sua solução.<sup>151</sup> Tentemos aplicar este modelo de caracterização da atividade científica para as áreas do conhecimento mencionadas pelo Professor da UnB.

A construção de pontes pode apresentar diversos desafios, por exemplo, o volume de veículos a trafegar, o fato de ser construída sobre o mar, a distância de uma margem à outra etc. A identificação de doenças também pode ser dificultada pela velocidade com que a doença pode se desenvolver, pela semelhança de seus sintomas com os de doenças de menor gravidade, pelas possíveis reações indesejadas do paciente ao processo de identificação da doença etc. Não há dúvidas de que os desafios impostos aos dois campos merecem ser problematizados e apreciados pelos cientistas de cada área, uma vez que eles dificultam tanto a construção de pontes quanto a identificação e cura da doença. A certeza com que afirmamos isso decorre do fato de que deixar de construir pontes ou de identificar e curar doenças não é uma opção para nenhum dos respectivos campos.

Engenheiros e médicos, no caso, compartilham uma característica em comum: os problemas que ambos enfrentam não estão na sua esfera de governança. Engenheiros não têm o poder de interferir nas leis da física que operam sobre seu processo de construção de pontes, assim como médicos não podem controlar as reações químicas das quais decorrem os fenômenos biológicos que afetam sua atividade. Com isso, a produção de conhecimento capaz de lidar com estes fenômenos externos à atuação dos agentes é o que confere importância social aos campos citados.

Para vermos como isso ocorre no Direito Tributário brasileiro, tomemos como exemplo uma questão que foi central no ambiente acadêmico. Trata-se de um debate que durou décadas, começando na ideia original de Rubens Gomes de Souza<sup>152</sup> de que a isenção seria uma norma de exclusão do crédito tributário, a qual foi rebatida por Souto Maior Borges<sup>153</sup> ao argumento de que se trataria de uma hipótese de não incidência legalmente qualificada,<sup>154</sup> culminando com a crítica de Paulo de Barros Carvalho<sup>155</sup> à esta última posição ao argumento de que se trataria de um fenômeno de mutilação parcial de um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência.<sup>156</sup> Trata-se de um dos mais longos debates do Direito Tributário brasileiro e envolve três dos nossos maiores

---

<sup>151</sup> KUHN, op. cit., p. 60.

<sup>152</sup> Assim ela foi topologicamente estruturada no Capítulo V do Código Tributário Nacional.

<sup>153</sup> Borges ataca a ideia da isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido, bem como a própria ideia de exclusão do crédito dissociado da extinção da obrigação tributária. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 160 a 167.

<sup>154</sup> Ibid., op. cit., p. 199 a 201.

<sup>155</sup> Carvalho afirma que a tese *padece do vício da definição pela negativa*. CARVALHO, op. cit., p. 488.

<sup>156</sup> Ibid., op. cit., p. 488 a 497.

justributaristas de todos os tempos, não podendo ser considerado, sob nenhum aspecto, periférico no universo da academia brasileira. Entretanto, nenhuma das teorias alternativas consegue se harmonizar completamente a sistemática dos diversos regimes aduaneiros especiais ao dogma de que o lançamento tributário se reporta à data da ocorrência do fato gerador.<sup>157</sup>

Assim, em que pese a grandeza das personagens envolvidas, não nos parece que o debate tenha solucionado qualquer problemática, já que tais teorias sobre a isenção servirão, portanto, para compreender situações que com elas se harmonizam, não sendo útil para explicar aquelas isenções concedidas por outras formas. No caso, a compreensão acadêmica do fenômeno não foi relevante para a solução dos problemas relacionados a ele. A construção de um conceito de isenção que considere apenas a realidade normativa atual perderá relevância assim que o ordenamento for alterado para incluir uma forma de isenção que não se adequa ao conceito.

Neste sentido, para a sociedade, torna-se irrelevante saber o que os cientistas justributaristas pensam a respeito, sendo mais importante identificar como o ordenamento jurídico em si trata a isenção. Dito de outro modo, para os justributaristas é sim uma opção não possuir uma teoria para explicar ontologicamente o fenômeno da isenção, sendo possível interagir diretamente com a realidade ao invés de se criar modelos teóricos para se compreendê-la. Qual, então, seria a razão de ser do Direito Tributário?

Retornando à resposta mencionada no fim do primeiro parágrafo deste subcapítulo, dada pela aluna, existem duas formas de se compreender o estudo do direito para a produção de justiça, uma orientada pelo sujeito e outra pelo objeto. No primeiro caso, podemos entender que, ao cursar direito, o aluno preencherá os requisitos e se capacitará para ser aprovado em concurso público para investidura em cargo que lhe permita se pronunciar a respeito do que seja tributariamente justo ou não. Assim, será justo aquilo que ele disser que é justo, uma vez que é ele quem ocupa o cargo. Esta orientação é confortável pois legitima a ideia de justiça a partir da legitimidade da própria autoridade da qual ela emana, porém ela enfraquece a academia enquanto fonte de produção de conhecimento.<sup>158</sup> No segundo caso, a ideia seria a de que o curso de direito permitiria a produção de um conhecimento que auxiliasse na dissociação do pronunciamento jurídico justo daquele que conduz à injustiça. Como estamos admitindo, por pressuposto, que o pronunciamento

---

<sup>157</sup> Ocorre que os regimes aduaneiros especiais autorizam um intercâmbio entre suspensões, isenções ou mesmo mudanças dos próprios regimes a partir de eventos cronologicamente posteriores à ocorrência do fato gerador. Cf. Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, arts. 307 a 503.

<sup>158</sup> Aqui a academia seria mais uma fonte de produção de burocratas, como mencionamos ao tratar do surgimento dos cursos jurídicos no início do Século XIX. Cf. item 1.3.2 – O pensamento justributário e o período imperial.

da autoridade investida no poder de dizer o direito possa ser acusado de conduzir à injustiça, a primeira pergunta que daí decorre é: que elemento permite considerar aquele pronunciamento jurídico (formalmente legítimo) como injusto? Entendemos que neste ponto a academia possui importância fundamental.

Aquilo que faz com que a academia seja mais do que uma mera fábrica de técnicos para atender interesses do Estado, dos escritórios de advocacia ou das empresas, é o fato de que o Direito Tributário se relaciona, em alguma medida, com um universo que extrapola os institutos que ele mesmo cria. O Direito Tributário, além de causa, também é consequência de diversos acontecimentos históricos, e o resgate destes acontecimentos constitui missão central da academia. Enquanto aos demais operadores do direito tributário se impõe a resolução de questões pontuais do fenômeno da tributação, ao cientista justributarista cumpre fiscalizar em que medida estes pequenos resultados convergem, ou não, para a ideia de tributação que se pretendeu desenvolver a partir do nascimento do Estado moderno.

A história da Ciência do Direito e, sobretudo, do Direito Tributário, não pode ser isolada da história do pensamento universal. Suas raízes são comuns, e os problemas que ambas enfrentam estão relacionados em alguma medida. Neste sentido, é objetivo prioritário da academia zelar para que as peças do quebra-cabeças do Direito Tributário brasileiro se encaixem às das demais comunidades científicas justributárias e que todas contribuam para a formação de um grande pensamento científico.

O Direito Tributário Internacional possui papel central neste processo de integração do Direito Tributário brasileiro às comunidades científicas estrangeiras. Para tanto, a expressão “Internacional” deverá significar mais do que “elementos de conexão”, alcançando a ideia de integração entre sistemas tributários. Este novo significado exige que algumas barreiras acadêmicas sejam derrubadas, sendo a primeira delas a tradicional distinção entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário.<sup>159</sup> A ideia de existir um campo como este último labora em desfavor do desenvolvimento científico da tributação internacional, pois impõe aos jusinternacionalistas o ônus de desenvolver parte importante dos estudos sobre as relações internacionais em matéria tributária sem contar com o apoio dos justributaristas, ao mesmo tempo em que impede que estes últimos avancem cientificamente sobre o tema.

---

<sup>159</sup> Cf. item 2.3.3 – O Direito Tributário Internacional do Brasil.

Da mesma forma, o Direito Tributário Internacional pode contribuir para a integração do Direito Tributário brasileiro às demais comunidades científicas. Os debates decorrentes do projeto BEPS colocaram em uma mesma mesa juristas, economistas, cientistas políticos, sociólogos etc. O debate sobre um fenômeno que é ao mesmo tempo multidimensional e multijurisdicional permite uma troca de informações, experiências e ferramentas que somente tem a contribuir para os integrantes de cada campo, pois fomenta a sensação (rara no Direito) de se pertencer a uma grande comunidade de cientistas debruçados sobre um único problema universal. A academia brasileira não deve perder esta oportunidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma sucessão de acontecimentos pessoais e globais nos colocou diante do fenômeno da erosão da base tributária tal qual ele vem sendo discutido no âmbito do projeto BEPS do G20/OCDE. Seria natural, portanto, que quiséssemos tratar deste tema na presente dissertação de mestrado, uma vez que, com isso, poderíamos unir, em uma única empreitada, interesses profissionais, pessoais e acadêmicos. A dificuldade decorreria justamente de nossa frustração em não sabermos como conectar toda a expertise adquirida em sala de aula, na advocacia tributária e na atividade pública com este novo debate que passamos a integrar. Alguma coisa havia na maneira como estávamos acostumados a lidar com o fenômeno tributário que dificultava nosso efetivo envolvimento com o tema. A saída acadêmica seria tratar, exatamente, desta nossa incapacidade, transformando o autor do presente trabalho e suas circunstâncias profissionais em seu próprio objeto de estudo.

Ocorrido este primeiro lampejo de consciência, o questionamento da própria razão de ser de todo o esforço em nos tornarmos um acadêmico seria consequência imediata. Por trás dos benefícios pessoais decorrentes da consagração que a chancela do universo escolástico proporciona, haveria de haver um motivo materialmente mais robusto: além de uma *forma* acadêmica, consubstanciada no diploma de Mestre em Direito pela Universidade de Brasília, deveria existir uma *substância* acadêmica que oferecesse um sentido a toda esta liturgia e que fosse além de um mero alimento à vaidade pessoal do autor.

Desta profusão de dúvidas e sentimentos resultou um enorme desejo de compreendermos melhor a natureza desta comunidade cujo ingresso nos consome tempo, dinheiro e saúde. A dimensão acadêmica do Direito Tributário, como demonstramos neste trabalho, não surge em um vácuo, mas resulta de uma longa aventura intelectual. Enquanto campo, torna-se vivo ao se manifestar nos próprios atores que o compõe. Esta personificação na figura dos justributaristas se dá de maneira tão simbiótica que não é possível mais separar o campo do ator. Para compreender o campo, é necessário entender os atores que o constituem.

Como é próprio do rigor acadêmico, uma análise de tamanha complexidade não poderia ser levada a cabo sem a adoção de um fundamento teórico adequado. Duas eram as alternativas que aparentavam mais se aproximar da maneira como o trabalho deveria ser conduzido, de modo que submetemos à análise de nosso orientador tanto a visão de ciência historicamente considerada de Thomas Kuhn, a qual, de fato, acabamos adotando, quanto a complexa estrutura do universo escolástico desenvolvida de forma esparsa por Pierre Bourdieu.

A opção pelo primeiro se deu principalmente pela maior facilidade em se lidar com as categorias de Kuhn que, além de condensadas em uma única obra (as categorias de Bourdieu encontram-se espalhadas por sua vasta produção), possuem um linguajar e uma sistematização mais adequados ao nível introdutório próprio do mestrando. Por outro lado, não é difícil perceber que, embora oficialmente não se constituam como nossas verdadeiras bases teóricas, as categorias de Bourdieu como *campo*, *capital cultural*, *universo escolástico*, *atores*, *violência simbólica* etc., transitam, expressa ou implicitamente, por nossa narrativa, auxiliando na mais profunda e eficiente utilização da sistemática de Kuhn. A relação entre estes dois autores e o emprego do resultado desta relação na melhor compreensão do universo acadêmico justributário oferece um enorme campo de pesquisa para quem desejar fazê-lo.

Deste modo, ao adotarmos a perspectiva dinâmica de ciência empregada por Kuhn, abriu-se um enorme espaço para uma pesquisa sobre a evolução histórica tanto do objeto quanto do próprio campo justributário nacional. O grande desafio deste trabalho não consistiu no esforço pela maior acumulação de informações históricas, mas pela sensibilidade em saber escolher os elementos em sua justa medida: nem de maneira tão condensada que não permitisse ao leitor a percepção de um movimento em uma dada direção, nem de maneira tão extensa que tornasse a narrativa enfadonha. Esperamos que nosso relato, bem como a seleção e o modo de abordagem dos fatos históricos que consideramos mais relevantes, tenham sido capazes tanto de cativar o leitor com um texto agradável, quanto de provê-lo com informações úteis para a melhor compreensão das estruturas que compõe o atual campo justributário nacional.

A análise histórica da tributação internacional, bem como do próprio Direito Internacional, complementa a evolução histórica interna sobre a qual discorreremos. Tal qual a construção de uma ponte, partindo de suas duas margens, demanda que os operários se encontrem no meio do caminho, o histórico do Direito Tributário brasileiro, passando pelo surgimento da subcomunidade científica nacional dos justributaristas internacionalistas, deveria se encontrar, em algum ponto, com a trajetória evolutiva da comunidade científica internacional dos justributaristas internacionalistas, o que não aconteceu. Nossa pesquisa relacionada à produção acadêmica da comunidade nacional sobre o fenômeno da erosão da base tributária revelou que o cientista brasileiro não se dedica tanto ao tema quanto seus pares estrangeiros. Isso, por si só, não seria um problema, não fossem todas as questões que entendemos relevantes e que deixam de ser apreciadas em decorrência do desinteresse dos cientistas justributaristas pelo assunto.

Até aqui nosso trabalho se desenvolveu de maneira analítica, o que nos permitiu, em certa medida, algum distanciamento entre o sujeito e o objeto de estudos. Entretanto, ao trazermos à

tona o debate sobre a agenda, os instrumentos e os próprios problemas que devem estar na pauta do cientista justributarista, não conseguimos mais ignorar nossas próprias intenções ao nos iniciarmos nessa nova comunidade, o que nos conduziu a um verdadeiro paradoxo: se nossas conclusões caminhassem para a ideia de que categorias como justiça fiscal, eficiência, democracia etc., deveriam estar fora do âmbito de apreciação do cientista justributarista, talvez não mais nos interessaríamos, sequer, em levar a cabo uma produção acadêmica neste sentido, pois este campo não mais nos atrairia.

Assim como a dúvida, para Descartes, permitiu que ele comprovasse sua própria existência, a nossa existência acadêmica somente se justifica se houver um questionamento quanto ao seu propósito, e este propósito não pode ser explicado e compreendido apenas por categorias e instrumentos que existem exclusivamente no mundo acadêmico. Assim, mais uma vez nosso fundamento teórico opera em nosso favor, pois se o paradigma utilizado em uma comunidade científica decorre das escolhas feitas por seus membros, e não de um conceito ideal de ciência, as situações nas quais a realidade não corresponde às expectativas paradigmáticas do campo irão autorizar que novos candidatos a paradigmas surjam pela simples escolha dos atores do campo. Neste sentido, e considerando que um debate sobre instrumentos (meios) só faz sentido quando temos em mente o que esperamos atingir com tais ferramentas (fins), entendemos que este, talvez, seja o melhor momento para se rediscutir o papel da academia diante da completa inércia dos cientistas justributaristas nacionais diante de um debate que, mundialmente, está em completa efervescência.

A pesquisa sobre as propostas alternativas ao paradigma formalista bem demonstram que a preocupação acima não é apenas nossa, mas de diversos atores que compõe o campo e que entendem que algumas categorias que não podem ser manejadas pelos instrumentos tradicionais da academia merecem, contudo, a devida atenção do cientista. Como parte do amadurecimento acadêmico do recém iniciado, e invocando-se a visão de Kuhn da atividade científica como a montagem de um grande quebra-cabeças, cumpriu efetuarmos nossa auto-identificação no universo escolástico que estamos em vias de integrar, associando nossos esforços de pesquisa aos de colegas que buscam objetivos similares. Com isso, temos para nós que a presente dissertação não somente configura requisito formal de ingresso nessa nova comunidade, mas consiste em verdadeiro manifesto de nossas intenções acadêmicas. Além de nos fornecer uma base teórica a partir da qual poderemos desenvolver nossas pesquisas futuras, este trabalho servirá como um verdadeiro farol para nos comunicarmos com demais pesquisadores que pretendam ir além das categorias próprias do paradigma dominante da ciência justributária brasileira.

É, portanto, nosso interesse avançar o debate tributário para além da abordagem tradicional do Direito Tributário nacional, adentrando categorias que ultrapassam o mero debate sobre a relação jurídica tributária. Entendemos que é papel do acadêmico justributarista o manejo de instrumentos e objetos multidimensionais e transdisciplinares, uma vez que partimos do pressuposto de que o cientista justributarista possui como missão puxar para si o debate sobre os elementos que compõem o fenômeno da tributação.

No caso do Direito Tributário Internacional, com muito mais razão, cabe ao cientista justributarista o protagonismo no debate sobre a tributação internacional, de modo que este profissional é quem deverá transitar pelas demais áreas do conhecimento, desenvolvendo a capacidade de dar sentido de coesão à produção intelectual relativa a seu objeto de trabalho. Diferentemente da visão hegemônica atual no Brasil, o adjetivo “internacional” deve estar relacionado tanto ao objeto de estudo do campo (no caso, o Regime Tributário Internacional), quanto à própria comunidade em si, fazendo com que este ramo jurídico se torne um misto de Direito Tributário nacional, Direito Internacional e Direito Tributário comparado, além, obviamente, de permitir seu trânsito pelas demais disciplinas e comunidades científicas.

Se manejado com eficiência, o Direito Tributário Internacional pode servir como importante instrumento de transformação do Direito Tributário doméstico. Sua maior receptividade às contribuições de outras áreas do conhecimento e de comunidades científicas estrangeiras, bem como sua influência na concepção de uma comunidade científica justributária global, fazem deste subcampo um potencial catalizador de mudanças estruturais no pensamento do cientista brasileiro. Esta característica, no nosso entender, é fundamental no processo de condução do cientista justributarista para seu mais importante papel na sociedade: o de provocador dos debates envolvendo questões sociais marginalizadas pelos demais operadores do universo tributário.

Obviamente, o referido universo de questões marginalizadas tenderia ao infinito se não houvesse alguma sorte de parâmetro que amparasse nosso sentido de pertinência. Nisso, entendemos que o debate sobre o papel da academia justributária acaba retornando à vetusta oposição entre os filósofos e os sofistas: a academia poderia partir de um relativismo absoluto de conceitos para vender seus serviços retóricos aos que desejam ascender no plano do poder, à exemplo do que fizeram os sofistas; ou, assim como agiram os filósofos, partir do pressuposto de que é possível trabalhar com algum conceito nuclear (ideal ou construído) de justiça para, dele, estruturar argumentos relativos ao problema do poder que é lhe prévio e externo. Se Kuhn estiver certo, e a eleição dos paradigmas consistir em um exercício de vontade dos atores do campo, é este último o caminho que gostaríamos de trilhar.

Pensamos ser muito grandes o investimento e as expectativas sociais atribuídas ao acadêmico para que dele se espere menos que isso.

## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. International Tax Cooperation, Taxpayers' Rights and Bank Secrecy: Brazilian Difficulties to Fit Global Standards. **Law and Business Review of the Americas** 21(3), 217-240, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Laviola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ANGHIE, Antony. **Imperialism, Sovereignty and the Making of International Law**. New York: Cambridge, 2004.

\_\_\_\_\_. The evolution of international law: colonial and postcolonial realities. **Third World Quarterly**, v. 27, n. 5, p. 739-753, 2006.

\_\_\_\_\_. Time Present and Time Past Globalization, International Financial Institutions, and the Third World. **New York University Journal of International Law and Politics** 32.2: 48, 1999-2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

\_\_\_\_\_. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AULT, H. J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. **Tax Notes International** 10 (20): 7, 2013.

AVI-YONAH, R. S. International Tax as International Law. **U of Michigan Law, Public Law Research Paper n. 41** Michigan Law and Economics Research Paper n. 04-007: 18.

AVI-YONAH, Reuven S.; SAVIR, Gil. IGAs vs. MAATM: Has Tax Bilateralism Outlived Its Usefulness? **U of Michigan Public Law**, Research Paper n. 384, 8 fev. 2014.

AVI-YONAH, Reuven S.; XU, Haiyan. Evaluating BEPS. **U of Michigan Public Law**, Research Paper n. 493, 15 de janeiro de 2016.

BACON, Francis. **Novum organum ou verdadeiras indicações acerca da interpretação da natureza: Nova Atlântida**. São Paulo: Nova Cultural, 1999. 254 p. (Os pensadores)

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_, **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. 'The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective'. **43 Intertax**, issue 12, p. 825–838, 2015.

BEDJAOU, Mohammed. **Towards a new international economic order**. Paris: Unesco, 1979.

BELL, John Fred. **History of economic thought(a)**. 2. ed. New York: Ronald Press, 1953.

BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOURDIEU, Pierre. **Coisas ditas**. trad. Cássia R. da Silveira e Denise Moreno Pegorim. São Paulo: Brasiliense, 2004.

\_\_\_\_\_. "Crítica da razão escolástica"; "As três formas do erro escolástico". In **Meditações Pascalianas**. Trad. Sergio Miceli. Rio de Janeiro: Bertrand do Brasil, 2001, p. 19-112.

BRASIL. **Código Tributário; Processo Civil e Constituição Federal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 ago. 2015, p. 3.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **University of Florida Levin College of Law Research Paper** no. 15-40, 12 de março de 2014.

CAI, Congyan. New Great Powers and International Law in the 21<sup>st</sup> Century. **European Journal of International Law**, v. 24, n. 3, 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMPOS, Marcio Augusto. E-commerce and digital imperialism: the rise of the new great powers and the need for an artificial universalism. Inédito.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Augusto Olimpio Viveiros de. **Tratados dos impostos: estudo teórico e pratico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

CASTRO, M. F. A Função Social como Objeto da Análise Jurídica da Política Econômica. **Notícia do Direito Brasileiro**, v. 14, 2007.

\_\_\_\_\_. Análise jurídica da política econômica. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, v. 3, n. 1, p. 17-70, jun. 2009.

\_\_\_\_\_. Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica. **Revista da PGFN**. v. 1, p. 23-51, 2011.

\_\_\_\_\_. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COCKFIELD, Arthur J., The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. **Yale Journal of Law and Technology**, v. 8, 2006.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. trad. Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORWIN, Manal S. Sense and Sensibility. The Policy and Politics of BEPS. **Tax Notes**, 6 out. 2014, p. 133-140.

DE LIMA CARVALHO, L. Juntos! Post-BEPS Cooperation In the Latin American M&A Market. **Tax Notes International**. 79, 859-859, 2015.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1949.

DESCARTES, René. **Discurso do método**. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

DEVEREUX, M. P.; VELLA, J. Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century? **Oxford Legal Studies Research Paper n. 88**, 2014.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

FASSBENDER, Bardo; PETERS, Anne (org.). **The Oxford Handbook of the History of International Law**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12. ed. São Paulo: EdUSP, 2007.

FEITAL, Igor José Morey. **Os aspectos jurídico, econômico e político da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito**. Pouso Alegre – MG: FDSM, 2015. 145p. Orientadora: Prof. Dra. Cláudia Mansani Queda de Toledo. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direitos do Sul de Minas, Programa de Pós-Graduação em Direito.

FERNANDES, Edison Carlos (coord.). **Preços de Transferência**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERREIRA AMORA, A. **An evaluation of Brazilian's transfer pricing methods for intangibles: should Brazil move towards to OECD guidelines considering BEPS point of view?** Master Thesis; Degree Granted by Tilburg University. FRW. International Business Taxation; Supervisor(S): D.S. Smit, J.A.G. Van Der Geld; 40 P. Universiteit van Tilburg. International Business Taxation, 2015.

FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International Norm Dynamics and Political Change. **International Organization (52): 31**, 1998.

FISCO discute definição de conceito de propósito negocial. **Valor Econômico**, São Paulo, 13 jul. 2016, às 05h00. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/legislacao/4632341/fisco-discute-definicao-de-conceito-de-proposito-negocial>>. Acesso em: 18 out. 2016.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro, 1966.

FURLAN, Anderson. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FURTADO, Celso. **Formación Económica del Brasil**. Brasília: FUNAG, 2010.

G20. **Leaders Declaration**, Los Cabos, Mexico, 2012.

GASSEN, Valcir (Org. e autor). Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2010. p. 27-50.

GIANNINI, Achille Donato. **Rapporto giuridico d' imposto**. Milão: Giuffrè, 1937.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GONÇALVEZ, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

GORDON, R. W. The struggle over the past. **Cleveland State Law Review**, Cleveland, v. 44, n. 2, p. 123-143, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, n. 1, jan.-jun, 2011.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HATHAWAY, Oona; SHAPIRO, Scott J. Outcasting: enforcement in domestic and international law. **Yale Law Journal**, New Haven, v. 121, n. 2, p. 252-349, 2011

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **História geral da civilização brasileira**. 6. ed. São Paulo: Difel, v. 3, 1960.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro, 1955.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2. ed. Buenos Aires, 1971.

KANGAVE, J. Taxing TWAIL: A Preliminary Inquiry into TWAIL's Application to the Taxation of Foreign Direct Investment. **International Community Law Review** 10: 12, 2008.

KNOLL, Michael S., Reconsidering International Tax Neutrality. **Tax Law Review**, v. 64, U of Penn, Inst for Law & Econ Research Paper No. 09-16, 2011.

KOSKENNIEMI, M. The politics of international law. **I E. J. I. L.:** 29, 1990.

KRUGMAN, Paul. Oligarchy, American Stile. **The New York Times**, New York, 3. nov. 2011. Disponível em: <[http://www.nytimes.com/2011/11/04/opinion/oligarchy-american-style.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2011/11/04/opinion/oligarchy-american-style.html?_r=0)>. Acesso em: 10 out. 2016.

KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.

LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion**: Report, Committee of Experts on Double Taxation and Tax Evasion of the League Of Nations: 35, 1927.

LIMA, Heitor Ferreira. **História do pensamento econômico no Brasil**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1976.

LIVINGSTON, Michael A. Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy, **83 CORN. L. REV.** (1997-1998).

LUCET, Elise. **Cash investigation - Paradis fiscaux: les petits secrets des grandes entreprises**. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=123\\_LL6AVtM](https://www.youtube.com/watch?v=123_LL6AVtM)>. Acesso em: 10 out. 2016.

MACHADO, D. M. **Balancing fairness: The OECD BEPS recomendation and its conceivable success. A comparative analysis focused on the current taxation on hybrid financial instruments in the U.S. and Brazil**. Madrid: IE University, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACIEL, Taísa Oliveira. **Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MADEIRA, Lígia Mori, O Direito nas teorias sociológicas de Pierre Bourdieu e Niklas Luhmann, **Direito & Justiça**, Porto Alegre, v. 33, n. 1, p. 19-39, junho 2007.

MALANCZUK, Peter. **Akehurst's modern introduction to international law**. 7. ed, London: Routledge, 1997.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia**. trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioneira, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação internacional e elementos de conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MORRISS, Andrew P.; MOBERG, Lotta. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign Against 'Harmful Tax Competition'. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 4, n. 1, 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. trad. Marcelo Brandão Cipolia. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NUNES, Rizzato. **Manual de filosofia do direito**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ODUMOSU, Ibronke Tinuola. **ICSID, Third World Peoples and the Re-construction of the Investment Dispute Settlement System (PhD Thesis)**. Vancouver: University of British Columbia, 2010.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, 2013a.

\_\_\_\_\_. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, 2013b.

\_\_\_\_\_. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2015a.

\_\_\_\_\_. **Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015b.

\_\_\_\_\_. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. OECD Publishing, Paris, 1998.

\_\_\_\_\_. **Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015c.

\_\_\_\_\_. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015d.

\_\_\_\_\_. **Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015e.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

OTTO, Diane. Subalternity and International Law: the Problems of Global Community and the Incommensurability of Difference', **Social and Legal Studies**, v.5, n. 3.

- PARLIAMENTLIVE.TV. Public Accounts Committee. Disponível em: <<http://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>>. Acesso em: 10 out. 2016.
- PEDRA, Glacy Fernandes. **Você conhece direito tributário?** 2. ed. Rio de Janeiro: Rio, 1979.
- POMBO, Rocha. **História do Brasil**. 14. ed. São Paulo: Melhoramentos, 1967.
- POPPER, Karl Raimund Sir. **A lógica da pesquisa científica**. 5. ed. São Paulo: Cultrix, 1993.
- POSNER, Richard A. The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987, 100 **Harv. L. Rev.** 761, 1987.
- PRADO JÚNIOR, Caio. **História econômica do Brasil**. 39. ed. São Paulo: Brasiliense, 1992.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- RICKEY, V. Frederick. Man, Myth, and Mathematics in **The College Mathematics Journal**, v. 18, n. 5, p. 362-389, nov. 1987.
- RIGONI, João Marcus de Melo. 'A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting: An Alternative Path' 42 **Intertax**, issue 11, p. 730–742, 2014.
- RING, Diane M., The Promise of International Tax Scholarship and its Implications for Research Design, Theory and Methodology. **St. Louis University Law Journal**, v. 55, n.1, p. 307-330, Fall 2010; Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 200.
- \_\_\_\_\_. What's At Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State, 49 **VA J. INT'L L.** 155, 2008.
- ROCHA, Sergio André Rocha. 'Countries' Aggressive Tax Treaty Planning: Brazil's Case'. 44 **Intertax**, issue 4, p. 334–340, 2016.
- RODRIGUES, Deusmar José. **Preços de Transferência**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- RUBIN, Edward L. On Beyond Truth: A theory for evaluating legal scholarship. 80 **Cal. L. Rev.** 889, 1992.
- \_\_\_\_\_. The practice and discourse of legal scholarship. 86 **Mich. L. Rev.** 1835, 1987-1988.
- RUSSELL, Bertrand. **The History of Western Philosophy And Its Connections with Political and Social Circumstances from the Earliest Times to the Present Day**. New York: Simon and Schuster, 1945.
- RUSSIA TODAY. 'Immoral' Big Biz: Starbucks, Google, Amazon tax-scams exposed in UK. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=IzwR03F4rL8>>. Acesso em: 10 out. 2016.

SAID, Edward. Representações do intelectual. In **Representações do intelectual: as conferências Reith de 1993**. Trad. Milton Hatoum. São Paulo: Cia das Letras, 2005, p. 19-36.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Novo estruturalismo jurídico: uma alternativa para o direito? **RT**, v. **101**, n. **926**, p. 533-548, dez. 2012.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHAFFER, Simon. **The Information Order of Isaac Newton's Principia Mathematica**. Uppsala: Uppsala University, 2008. Disponível em: <http://www.vethist.idehist.uu.se/pdf/schaffer.pdf>. Acesso em: 12 out. 2016.

SCHÖN, W. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). **World Tax Journal** **1(1)**: 48, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: RT, 1995.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Relatório de Gestão do Exercício de 2015**. Brasília, 2015, p. 115. Disponível em :<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/RG.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2016.

SERRANO ANTÓN, Fernando. **Fiscalidad Internacional**. Madrid: Ediciones Estudios Financieros, 2001.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Tratados Internacionais contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieira, 1964.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: RT, 2003.

\_\_\_\_\_. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro de tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TROTABAS, Louis. **Précis de Science et Législation Financières**. 9. ed. Paris: Dalloz, 1947.

UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2011.

UNIVERSIDADE DO RIO DE JANEIRO. **Livro do centenario dos cursos juridicos: (1827-1927)**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1928.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Brasília, 1999.

WILDE, M. F. de. **‘Sharing the Pie’; Taxing Multinationals in a Global Market**. Rotterdam, 2015.

WITHNALL, Adam. If these extraordinarily powerful images of a dead Syrian child washed up on a beach don't change Europe's attitude to refugees, what will? **Independent**, London, 22 set. 2015. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/world/europe/if-these-extraordinarily-powerful-images-of-a-dead-syrian-child-washed-up-on-a-beach-don-t-change-10482757.html>>. Acesso em: 10 out. 2016.

WOLKMER, Antonio Carlos. **História do direito no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

\_\_\_\_\_. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.