

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

38



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A EXPERIÊNCIA TRIBUTÁRIA ALEMÃ E A REPERCUSSÃO GERMÂNICA NA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

THE GERMAN TAX EXPERIENCE AND THE GERMAN REPERCUSSION IN THE BRAZILIAN TAX LAW DOCTRINE

Jeferson Teodorovicz

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor de Direito Tributário e Processo Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito da Uninter e da Faculdade Dom Bosco. Advogado e Pesquisador em Curitiba-PR. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.

Resumo

O presente trabalho pretende analisar alguns aspectos da experiência jurídica em países de idioma alemão e seus respectivos efeitos na construção da Ciência do Direito Tributário no Brasil. O trabalho investiga os primeiros esforços ligados à tributação no século XIX, no início da formação do Direito Público europeu (Direito Administrativo e Direito Financeiro), passando pela consolidação da disciplina “Direito Tributário” na realidade germânica. Após, busca-se analisar também os efeitos dessa experiência europeia na realidade brasileira, seja nos aspectos teórico, legislativo e de ensino da disciplina no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: ALEMANHA, EUROPA, BRASIL, DIREITO PÚBLICO, DIREITO FINANCEIRO, DIREITO TRIBUTÁRIO

ABSTRACT

This paper aims at analysing some aspects of the legal tax experience in the German countries and its effects on the building of the Brazilian Tax Law Doc-trine. Besides it, the paper studies the first efforts linked to the taxation in the nineteenth century, since the beginning of the eclosion of the European Public Law (Administrative Law and Financial Law) to the consolidation of the discipline called “Tax Law” in the German reality. After that, it also aims at analysing the effects of this experience in the Brazilian context, such as the theoretical, legislative and didactical reflexes in Brazil.

KEYWORDS: GERMANY, EUROPE, BRAZIL, PUBLIC LAW, FINANCIAL LAW, TAX LAW

INTRODUÇÃO¹

A importância da produção jurídico-tributária germânica para o processo histórico-disciplinar do Direito Tributário não poderia ser apresentada, em toda sua riqueza, em um brevíssimo ensaio como este. Mas considerar a relevância da experiência germânica, ainda que superficialmente, é o caminho que encontramos para expor, o impacto da contribuição alemã na Ciência do Direito Tributário brasileiro. A literatura jurídica tributária ocidental é devedora da contribuição originalmente identificada em países de idioma alemão, em especial a Alemanha, a Suíça e a Áustria. Os ensinamentos produzidos pelos juristas dedicados à tributação no final do século XIX e na primeira metade do século XX (e particularmente no período “entre guerras”) ainda ecoam sobre a produção jurídico-tributária contemporânea. Por esse motivo, também o presente trabalho justifica sua relevância, já que apresenta, ainda que timidamente, alguns dos principais reflexos da experiência europeia (notadamente germânica) identificados na formação disciplinar do Direito Tributário brasileiro (seja no aspecto teórico, no ensino e na legislação tributária brasileira).

1. ANTECEDENTES NO DIREITO PÚBLICO ALEMÃO (DIREITO ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

A contribuição da literatura de língua alemã para o desenvolvimento do Direito Tributário, em seu aspecto científico, didático, jurisprudencial ou legislativo não poderia ser medida em um simples artigo de poucas laudas. A genialidade da contribuição germânica reflete-se sobre todo o desenvolvimento do direito tributário europeu e latino-americano. Os debates acadêmicos que construíram temas, conceitos e institutos fundamentais do Direito Tributário alemão acabaram gerando reflexos em outros países. A experiência legislativa bem sucedida no campo da tributação também foi absorvida. A necessidade da criação de cátedras próprias para o ensino autônomo do Direito Tributário, na mesma linha, aparece pela primeira vez no ambiente alemão. Igualmente, a estrutura do Tribunal Fiscal Alemão, organizado após a reforma administrativa de 1918, também serviu de inspiração para muitos países latino-americanos.

Na verdade, a consolidação disciplinar do Direito Tributário de matriz germânica, a partir da Primeira Guerra Mundial, foi resultado da soma de diversos fatores, muito deles surgidos no século XIX, quando ainda se iniciavam os estudos de Direito Público, no que tange ao Direito do Estado, ao Direito Administrativo e ao ainda incipiente (e praticamente não reconhecido) Direito Financeiro.

1 A problemática da influência germânica na produção jurídico-tributária brasileira foi primeiramente enfrentada no seguinte trabalho, como se observa em alguns tópicos também apresentados no seguinte estudo: TEODOROVICZ, Jeferson. A contribuição alemã para a formação dos primeiros anos da ciência do direito tributário no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.); CASTRO, Leonardo F. de Moraes e; e FILHO, Paulo César T. Duarte (org.). Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 101 e ss. Além disso, com mais profundidade, pode-se encontrar alguns elementos da produção germânica na seguinte obra: TEODOROVICZ, Jeferson. História disciplinar do direito tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 59 e ss.

Assim, pressuposto para viabilizar a futura consagração do Direito Tributário enquanto disciplina jurídica autônoma foi a prévia consolidação do Direito Público europeu, sobretudo no que diz respeito à experiência germânica. Essa, contudo, foi fortalecida pela unificação do Império Alemão, consagrada pela Constituição Imperial de 1871, essa que impulsionou o estudo do Direito Público, favorecendo o rápido amadurecimento do Direito Administrativo, também pela criação de Leis de Direito Público e de Tribunais Administrativos, assim como pela previsão expressa das “Finanças do Império”, o que elevou o interesse de juristas por tais temas.

É nesse ambiente gerado pela então nova Constituição Imperial que se deflagrou o estudo e o desenvolvimento das áreas do Direito Público, e nomes como Paul Laband, Carl Friedrich Von Gerber, Otto Mayer, entre outros, manifestaram suas principais contribuições teóricas. Para Paul Laband, por exemplo, inspirado na nova Constituição Imperial, o Reich seria considerado um “fato imutável”². Laband foi um dos principais entusiastas para a sistematização do Direito Público a partir da Constituição alemã³. O dogmatismo e o positivismo aparecem já delineados nesse período.

As separações entre o patrimônio do príncipe e do Estado, entre a soberania do monarca e a soberania do povo começam a ser construídas⁴. Mesmo assim, ainda jaziam resquícios absolutistas, conforme se observa em Otto Mayer, para quem haveria certa semelhança entre Poder de Polícia e Poder Financeiro⁵. Evidentemente, no processo inicial de construção e sedimentação, o Direito Público se distanciava do que se compreende pela matéria atualmente.

O Direito Público alemão construído no século XIX também foi influenciado por determinadas correntes hermenêuticas desenvolvidas na Filosofia do Direito (muitas delas construídas em atenção ao direito privado), como a jurisprudência dos conceitos que, ao elevar a lógica jurídica aplicada à consolidação de conceitos jurídicos, favoreceu também a elevação posterior do positivismo e do formalismo jurídico inclusive em estudos tributários.

Em meados do século XIX, a atenção maior dedicada ao fenômeno tributário ainda era concedida pela Economia Política e, logo depois, pela Ciência das Finanças, o que gerou inclusive contribuições econômicas que foram absorvidas e assimiladas pela própria literatura jurídica publicista, e depois convertidas, por expressa previsão legislativa (já que a política legislativa também se atentava a essas contribuições advindas da Ciência das Finanças), como produção doutrinária autenticamente jurídica.

2 FIORAVANTI, Maurizio. *La scienza del diritto pubblico. Dottrine dello Stato e della Costituzione tra Otto e Novecento. Per la storia del pensiero giuridico moderno.* 58/59 Tomo II. Milano: Giuffrè Editore, 2001, p. 588.

3 LABAND, Paul. *Le droit publique de l'empire allemand.* Tome V. *La force armée de l'empire allemand.* Traduction de Savinien Souissy. Paris: V. Giard & Briere, 1903, p. 01-02.

4 FIORAVANTI, Maurizio. *Op. cit.*, p. 588.

5 MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán.* Tomo II. Parte Especial. Poder de policia y poder tributário. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 195. MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht.* Bd. 1. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895, p. 378 e ss.

Exemplo dessa influência financista pode ser observada na classificação tributária exposta por Otto Mayer⁶ (tripartida) entre impostos (*Steuer*), taxas (*Gebühr*) e contribuições (*Beiträge*), que nada mais era do que uma das várias propostas da Ciência das Finanças, que detinha maior adesão entre os financistas, como se pode observar em Adolph Wagner⁷. Mayer, nesse caso, desenvolvendo esses conceitos, trouxe à análise de juristas classificação já desenvolvida entre financistas da época⁸.

Não se deve esquecer que a Constituição Imperial, que trouxe seção específica sobre finanças públicas do Império Alemão, e especialmente, sobre direito orçamentário, gerou atenção para os primeiros estudos sobre “Direito Financeiro”, na literatura de língua alemã, ainda em meados do século XIX.

É por isso que Von Stein se referia à expressão em 1871, ao passo que, em 1873, Paul Laband escreveu *Das Finanzrecht des Deutschen Reichs*. Já Adolph Wagner, em seu *Finanzwissenschaft*, do ano de 1883, já trabalhava com o conteúdo das finanças públicas imperiais e ressaltava a importância da vinculação dessas à Constituição alemã.

Já no início do século XX, ainda antes da aprovação do *Reichsabgabenordnung* (Código Tributário Alemão), também foram publicados importantes estudos sobre Direito Financeiro, no qual se elevou, na Áustria, em 1906, o *Grundriss des Finanzrechts*, de Myrbach-Rheinfeld. No mesmo ano também foi publicada a obra de Heinrich Konrad, intitulada *Konstitutionelles Finanzrecht*. Em 1912 foi publicada a obra de Lippert (*Das Internationale Finanzrecht*), e, em 1917, a obra de Waldecker (*Finanz- und Steuerrecht*), além de Lassar (*Der Erstattungsanspruch im Verwaltungsrecht und Finanzrecht*), Otto Mayer (*Finanzwirtschaft und Finanzrecht*, de 1927), Wittschieben (*Das österreichische Finanzrecht*, de 1926), Popitz (*Finanzrecht und Finanzwissenschaft*, de 1928) e Stier-Somlo⁹.

Em interessante indicação, Myrbach-Rheinfeld recomendava, dentre outros, seus antecessores Otto Mayer, Tezner (*Handbuch des österr. Administrativ-Verfahrens et Privatrechtstitel im öffentl. Recht* dans Arch. f. öff. R., t. IX), Bernatzik (*Rechtsprechung und materielle Rechtskraft*), Ludwig Gumplovicz (*Das österr. Staatsrecht*) e Mayerhofer-Pace (*Handbuch für den politischen Verwaltungsdienst*)¹⁰.

Portanto, contribuições ao estudo do Direito Público (e ao Direito Financeiro) já existiam na época. Porém, dentre todas essas obras, as mais célebres, especialmente pela divulgação posterior em outros idiomas, foram os cursos publicados por Otto Mayer, no

6 MAYER, Otto. Derecho administrativo alemán. Tomo II. Parte Especial. Poder de policía y poder tributario. Op. cit., p. 185 e seguintes. MAYER, Otto. Deutsches Verwaltungsrecht. Bd. 1. Op. cit., p. 388 e ss.

7 WAGNER, Adolph. Traité des science des finances. Théorie de l'imposition, théorie des taxes et théorie générale des impôts. Traduction par Jules Ronjat. Deuxième Edition. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909, p. 155 e seguintes.

8 MAYER, Otto. Derecho administrativo alemán. Tomo II. Parte Especial. Poder de policía y poder tributario. Op. cit., p. 198 e seguintes. MAYER, Otto. Deutsches Verwaltungsrecht. Bd. 1. Op. cit., p. 387 e ss.

9 MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Prólogo. In: KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho tributario. Parte general. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas, 1978, p. 12.

10 MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de droit financier. Traduction Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910, p. xiii-xvi.

campo do Direito Administrativo alemão, e de Franz Von Myrbach-Rheinfeld, no que tange ao Direito Financeiro Austríaco.

A obra fundamental de Otto Mayer, publicada em 1895, e denominada *O Direito Administrativo alemão*¹¹, apresentou enorme contribuição para o posterior desenvolvimento teórico do Direito Tributário, e do próprio Direito Financeiro. Isso porque tratou com grande atenção dos aspectos jurídicos das finanças estatais, apresentando reflexões sobre temas particularmente tributários, a exemplo de conceituações e classificações de tributos, da relação tributária e da legalidade tributária¹².

No início do século XX, porém, foi publicado o primeiro “curso”, “manual” ou “compêndio” sistemático sobre o Direito Financeiro, cuja autoria deve-se a Franz Von Myrbach-Rheinfeld. Originalmente publicado em 1906, na Áustria, foi posteriormente traduzido (e ampliado), em 1910, para o idioma francês, garantindo maior difusão. No Prefácio à edição francesa do *Compêndio de Direito Financeiro*, Gastón Jèze destacou que o livro era de pura técnica jurídico-financeira, e que inaugurava um “novo gênero de pesquisas”¹³.

Myrbach-Rheinfeld, em suas justificativas para a elaboração do *Compêndio*, destacava que, na época, eram os financistas que estudavam mais atentamente a legislação financeira, ao passo que os juristas tradicionalmente lhe concediam menor espaço, especialmente pela tradição jusprivatista.

Myrbach-Rheinfeld, porém, embora tencionasse tratar do Direito Financeiro, concedeu grande espaço aos impostos públicos em preferência a outros temas financeiros¹⁴.

Assim, em todas essas obras inaugurais, a temática tributária sempre era tocada, ainda que sem o reconhecimento de um campo de estudos específicos para o fenômeno jurídico tributário, o que só aconteceria efetivamente, na Alemanha, após a Primeira Guerra Mundial (1914-1918).

2. A AUTONOMIA LEGISLATIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO

O impulso efetivo ao estudo jurídico do Direito Tributário enquanto disciplina autônoma ocorreu a partir de 1919, com a entrada em vigor do Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung – RAO*), no dia 23 de dezembro. A Ordenação Tributária do Reich tem sido considerada o principal fator de desenvolvimento da literatura jurídica do Direito Tributário. A RAO foi criada por Enno Becker¹⁵⁻¹⁶⁻¹⁷⁻¹⁸.

11 MAYER, Otto. Derecho administrativo alemán. Tomo II. Op. cit., p. 185 e seguintes. MAYER, Otto. Deutsches Verwaltungsrecht. Bd. 1. Op. cit., p. 387 e ss.

12 MAYER, Otto. Derecho administrativo alemán. Tomo II. Op. cit., p. 197 e seguintes. MAYER, Otto. Deutsches Verwaltungsrecht. Bd. 1. Op. cit., p. 386-387.

13 JÈZE, Gastón. Avertissement au lecteur français. In: MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de droit financier. Traducción Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910, p. v-vi.

14 MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de droit financier. Op. cit., p. 20 e seguintes. MYRBACH-RHEINFELD, Franz F. Von. Grundriss des Finanzrechts. Grundriss des Oesterreichischen. Leipzig: Duncker & Humblot, 1906, p. 54 e seguintes; p. 196 e seguintes.

15 VANONI, Ezio. L'esperienza della codificazione tributaria in Germania. Opere Giuridiche. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1962, p. 383 e seguintes.

16 DINIZ, Souza. Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro. 1. ed. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A.,

A RAO foi elaborada em ambiente histórico em que começava a prevalecer, com a Constituição de Weimar (que já consagrava os Direitos Fundamentais de Segunda Geração, ou Direitos Sociais, em contraposição aos direitos negativos ou de Primeira Geração, próprios do Liberalismo), o Estado Social Fiscal, referente ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (ou “Estado de Bem-Estar Social”), florescendo no Ocidente no século XX, especialmente a partir da Primeira Guerra Mundial.

A Alemanha, vencida em guerra, encontrava-se em flagrante situação de escassez econômica, política e social. Era preciso, no entanto, seja para reconstruir o país, seja para atender aos pesados compromissos financeiros firmados pelo Pacto de Versalhes, restabelecer-se financeiramente, e enfrentar os diversos problemas que contribuíram para a desestruturação de uma organização tributária, dentre os quais: (a) a complexidade e a desorganização da legislação infraconstitucional tributária; (b) a confusão decorrente da existência de diversas organizações administrativas destinadas à fiscalização e à arrecadação dos tributos; (c) a dificuldade de reprimir abusos e fraudes fiscais; (d) a crescente pressão fiscal; (e) a incerteza de princípios tributários aplicáveis aos tributos alemães; (f) a divergência entre a aplicação da lei por parte dos órgãos dos vários entes; (g) abusos, arbitrariedades e injustiças derivadas dessa confusão; e (h) a impossibilidade de julgar adequadamente a matéria tributária sem um instrumento-base para interpretação e aplicação da lei¹⁹.

Esses problemas contribuíram para aprovação das medidas radicais adotadas pelo Ministério do Tesouro do Reich, que, no verão de 1918, iniciou seus trabalhos para alcançar uma profunda reforma na organização formal do sistema tributário através da codificação dos princípios que regeriam a administração tributária²⁰.

Dessa forma, podem também ser elencadas como causas determinantes para o desenvolvimento efetivo do Direito Tributário Alemão (*Steuerrecht*) a Reforma da Administração Financeira do Reich, promovida logo após o final da Primeira Guerra, e que originou no mesmo ano a criação do Tribunal Financeiro do Reich (*Reichsfinanzhof – RFH*), dedicado às lides financeiras, além de inculcar a necessidade de que os juizes e fiscais tivessem uma fonte adequada de interpretação e aplicação da lei tributária.

Porém, ressalte-se que, embora Sainz de Bujanda sustente que a entrada em vigor da RAO (*Reichsabgabenordnung*)²¹⁻²², tenha sido o marco inicial da construção científica do Direito

1965, p. 01 e seguintes.

17 BÜHLER, Ottmar. La importanza di Enno Becker per lo sviluppo del diritto tributario tedesco dal 1918. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza vol. IV. XVIII, Parte I. Padova: Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1940, p. 43-46.

18 BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I. Köln – Berlin – Bonn – München: Carl Heymanns Verlag K.G., 1963, p. v-vi; 01-06.

19 HENSEL, Albert. Diritto tributario. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956, p. 10 e seguintes.

20 Idem.

21 DINIZ, Souza. Op. cit., p. 01 e seguintes.

22 BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I. Op. cit., p. v-vi; 01-06.

Tributário²³, deve-se lembrar, com Kruse, que já haviam importantes antecedentes a tocarem a matéria, a exemplo de Otto Mayer e Franz Von Myrbach-Rheinfeld²⁴.

Ainda, já no início do século XX, e antes da entrada em vigor da RAO, já haviam sido publicados alguns estudos iniciais versados sobre direito administrativo e financeiro que apresentavam, por outro lado, aspectos mais restritos (tímidos, na expressão de Vanoni), mas também relevantes no campo da tributação, a exemplo de Waldecker e Schneider²⁵.

Contudo, nessas obras ainda não havia clara concepção sistemática atribuída ao Direito Tributário, o que também poderia ser justificado pelo ambiente legislativo de grande complexidade, assim como pela falta de extensa previsão sobre a matéria em ambiente constitucional, já que nem a Constituição de 1871 nem a Constituição de Weimar (1919) traziam extenso tratamento ao assunto (apesar do destaque às finanças públicas estatais). Assim, não concederam grande atenção constitucional para o estudo sistemático do Direito Tributário naquele primeiro momento²⁶.

Por tais motivos, o Código Tributário Alemão, no campo infraconstitucional, foi a fonte legislativa primordial que efetivamente impulsionou o surgimento de literatura especializada em matéria tributária nos países de língua alemã, reunindo em único texto consolidado as normas gerais sobre tributos, o que favoreceu seu estudo sistemático e racionalizado: “A sistematização imposta pela lei excitou os espíritos críticos, que atacaram os fundamentos: às observações destes, opuseram-se os que aderiram ao sistema proposto pelo Código. Surgiu assim um reboliço de discussões, de pesquisas, de construções a que, de um lado, o novo Código oferecia material e de outro constituía um limite contra os riscos de excessivas abstrações e de inúteis divagações”²⁷.

Foi através do Código Tributário Alemão que o Direito Tributário passou a enxergar a chamada “autonomia legislativa”, especialmente da influência de outros campos do Direito, seja no âmbito do Direito Público (Administrativo e Financeiro), do Direito Privado e da Ciência das Finanças.

Se o Direito Tributário surge como aparato protetor ao contribuinte em face do Poder de Tributar do Estado, a RAO era legítimo instrumento de limitação ao exercício do Poder Tributário. Mas pelo contexto histórico em que surgiu, também era mecanismo destinado a viabilizar a atividade tributária, com extensa previsão de todas as etapas da relação jurídica tributária. Visava, também, garantir que a tributação ocorresse de forma legítima, mas também viabilizar maior arrecadação aos cofres públicos.

23 BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda y derecho. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 58 e seguintes.

24 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. I. Allgemeiner Teil. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973, p. 01-05.

25 VANONI, Ezio. L'esperienza della codificazione tributaria in Germania. Op. cit., p. 383 e seguintes.

26 VANONI, Ezio. Opere giuridiche. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962, p. 393.

27 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: DINIZ, Souza. Códigos Tributários. Alemão, Mexicano, Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financieiras S.A., 1965, p. viii.

No ambiente histórico-político em que a RAO foi criada, logo após a Primeira Guerra Mundial, a Alemanha vivenciava verdadeiro “Estado de Emergência”, o que repercutiu na necessidade de importantes reformas estruturais – incluindo-se a administração pública financeira²⁸.

Por isso, a RAO configurava-se como aparato limitador do poder público, mas também viabilizador da tributação, em benefício do Estado alemão.

Na sequência, já em 1934, surge a Lei de Adaptação Fiscal (*Steueranpassungsgesetz*), com o objetivo de esclarecer, corrigir, especificar ou mesmo revogar, determinados dispositivos constantes no Código de 1919²⁹⁻³⁰. Ambos (o Código Tributário Alemão e a Lei de Adaptação Fiscal) influenciaram fortemente o processo codificador do Direito Tributário em países europeus e latino-americanos.

3. O SURGIMENTO DA LITERATURA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE MATRIZ GERMÂNICA

Impulsionados por esse ambiente legislativo promissor, estudiosos de diferentes campos do Direito começam a estudar a RAO e suas modificações posteriores. É nesse contexto que amadurece a autonomia teórica ou científica do Direito Tributário.

Conforme sintetiza Ruy Barbosa Nogueira, os seguintes estudiosos se destacaram na época: “Aos primeiros estudos tímidos de Direito Tributário de Waldecker e de Schneider, que precederam à promulgação do Código, surgem as obras sistemáticas de Hensel, de Bühler, de Merkl, de Mirbt, de Ball, de Von Pistorius; as críticas agudas de Nawiasky, de Strutz, de Schranil; os comentários de Becker, Beker, Mrozek, Nierbel; as monografias sobre este ou aquele problema; os comentários sobre leis particulares de cada imposto entre os quais os magistrais comentários de Popitz sobre o imposto de vendas e os de Strutz sobre o Imposto de Renda; os artigos de revistas sobre Direito Tributário, entre cujas revistas pela importância estão a ‘Steuern und Wirtschaft’ e a ‘Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht’”³¹.

Destacam-se os *Comentários ao Código Tributário Alemão (Kommentar zur Reichsabgabenordnung)*, de Enno Becker, constituindo uma das principais referências ao desenvolvimento literário alemão (seja pelo apoio ou pela crítica, como se observa em Ball e Nawiasky, respectivamente), fornecendo também importante suporte interpretativo para a jurisprudência fiscal da época³².

Ruy Barbosa Nogueira, nessa linha, não se afasta das considerações de Kruse, que apontou, sinteticamente, algumas das principais obras (e autores) daquele período inicial:

28 BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. *Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I*. Op. cit., p. v-vi; 01-06.

29 Lei de Adaptação Fiscal de 1934, traduzida em língua portuguesa por DINIZ, Souza. *Códigos Tributários. Alemão. Brasileiro*. Op. cit., p. 220 e seguintes.

30 BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. *Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I*. Op. cit., p. 563 e ss.

31 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: Souza Diniz. *Códigos Tributários. Alemão. Brasileiro*. Op. cit., p. viii-ix. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*. Op. cit., p. 01-05.

32 BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. *Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I*. Op. cit., p. v-vi; 01-06.

Schneiders (*Das Abgabengewaltverhältnis*, Tübingen, 1918), Lassars (*Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht*, Berlin, 1921), bem como as obras sistemáticas de Kurt Ball, Waldecker, Strutz, Hensel, Friedrichs, Mirbt, Merk, Bühler, Jahn e Crisolli³³.

O próprio Enno Becker foi influenciado por importantes juristas na elaboração de seu Projeto de Código Tributário Alemão, conforme informa Kruse. Becker levou em consideração as exposições de Otto Mayer, Fritz Fleiner, bem como a obra *System der Rechtsgeschäftlichen Staatsakte* (Berlim, 1910), de Karl Kormann.

Embora a obra de Kormann fosse centrada no Direito Público (no campo do Direito Administrativo, e assumidamente influenciado pelo *Curso* de Otto Mayer, conforme reconhece o próprio Kormann³⁴), apresentou inequívocas remissões críticas aos aspectos administrativos e financeiros do Estado, elevando a importância da criação de leis próprias de Direito Público³⁵. Com base metodológica sólida e arrojada para o período, investigou também as relações jurídicas materiais, administrativas, penais, processuais e executórias relativas ao Direito Público, sobretudo em suas diferenças perante o Direito Privado (sobretudo seus atos e negócios)³⁶. Contribuiu, assim, para o desenvolvimento do Direito Público Europeu, motivo pelo qual provavelmente logrou interesse de Becker.

Em semelhante sentido, a obra de Becker influenciou a literatura tributária alemã, angariando posições favoráveis e antagônicas sobre determinados assuntos versados no Código Tributário Alemão.

Kurt Ball, por exemplo, reconhecidamente influenciado pelo Código Tributário Alemão, bem como pelos *Comentários ao Código Tributário*, escritos por Enno Becker (BECKER, Enno. *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, 1. Auflage. Köln Berlin Bonn München, 1922), publicou, em 1924, notável estudo denominado *Direito Tributário e Direito Privado (Steuerrecht und Privatrecht)*, no qual dedicou-se a defender expressamente a independência do Direito Tributário perante o Direito Privado (partindo do pressuposto do Direito Tributário enquanto parte do Direito Público)³⁷.

Evidentemente, alguns dispositivos mais polêmicos angariaram também posições críticas, a exemplo da consideração econômica, e a oposição expressa de Nawiasky³⁸.

Curiosamente, apesar da importância da obra austríaca de Franz Von Myrbach-Rheinfeld, Enno Becker não foi prioritariamente influenciado por esse trabalho, já que o Código

33 KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*. Op. cit., p. 01-05.

34 KORMANN, Karl. *System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte. Verwaltungs- und prozeßrechtliche Untersuchungen zum allgemeinen Teil des öffentlichen Rechts*. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1910, p. v e seguintes.

35 *Ibidem*, p. 01-04.

36 *Ibidem*, p. 203 e seguintes.

37 BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems)*. J. Bensheimer/Mannheim, Berlin, Leipzig, 1924, p. 01-12.

38 NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário. Obras básicas de hacienda pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 26-27.

Tributário Alemão, na opinião de Kruse, teria sido claramente inspirado nos estudos de Mayer e Kormann³⁹⁻⁴⁰.

Nesse contexto de profundas contribuições teóricas à matéria, não tarda para que o Direito Tributário comece a ser ensinado autonomamente em ambientes universitários.

Em 1920⁴¹, foi implantado o Direito Financeiro e Tributário como disciplina jurídica nos planos de ensino das universidades alemãs, embora no início do semestre do verão na Universidade de Berlim, em 1915⁴², Ludwig Waldecker tenha ministrado um curso particular de quatro horas sobre o Direito Financeiro e Tributário⁴³.

Na Áustria, a matéria tributária já era também ensinada e estudada na órbita do Direito Financeiro (*Finanzrecht*), por Tezner, em Viena, assim como por Myrbach-Rheinfeld⁴⁴. Na realidade austríaca, o ensino do Direito Tributário, ainda que vinculado em muitos aspectos ao Direito Financeiro, aparece em 1886, na Universidade de Viena, sob a cátedra de Tezner, e, na Universidade de Innsbruck, sob a tutela de Franz Von Myrbach-Rheinfeld⁴⁵⁻⁴⁶, grande responsável também por viabilizar a autonomia teórica entre Direito Financeiro (e Direito Tributário) e Ciência das Finanças⁴⁷.

No que diz respeito à autonomia do ensino no Direito Tributário alemão, conforme informa Kruse, Ludwig Waldecker, em 1915, na Universidade de Berlim, inicia suas aulas no curso de verão de Direito Financeiro e Direito Tributário, consolidando-a como disciplina jurídica autônoma em 1920, na mesma universidade⁴⁸.

Na mesma época, Albert Hensel viabiliza o primeiro curso de Direito Tributário da Universidade de Bonn⁴⁹⁻⁵⁰.

Há, portanto, autonomia teórica ou científica, assim como do ensino da matéria em cátedras próprias. E, claro, a entrada em vigor da Ordenação Tributária do Reich, em 1919⁵¹, impulsionou fortemente esse processo⁵²⁻⁵³.

39 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho tributario. Parte General. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas, 1978, p. 36-38. Também: KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. Op. cit., p. 01-05.

40 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. Op. cit., p. 01-05.

41 ZILVETI, Fernando Aurelio. Obrigação tributária – fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 24-25. D'AMATI, Nicola. L'insegnamento del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (coord.). L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Milano: CEDAM, 2000, p. 127 e seguintes. AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. In: D'AMATI, Nicola; e AMATUCCI, Andrea (org.). Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. E aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Derecho de la hacienda pública. Obras Fundamentales 1. Bogotá: Temis, 2004, p. 101-102. Sobre o assunto, também: D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributario en Italia. In: D'AMATI, Nicola; e AMATUCCI, Andrea (org.). Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. E aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Derecho de la hacienda pública. Obras Fundamentales 1. Bogotá: Temis, 2004, p. 139 e seguintes.

42 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. Op. cit., p. 01-05.

43 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: DINIZ, Souza. Op. cit., p. viii e seguintes.

44 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. Op. cit., p. 01-05.

45 Idem.

46 AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 101-102.

47 MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de droit financier. Op. cit., p. 10-12; p. 107-108. MYRBACH-RHEINFELD, Franz F. Von. Grundriss des Finanzrechts. Op. cit., p. 02 e seguintes; 154 e seguintes.

48 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. I. Op. cit., p. 01-05.

49 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: DINIZ, Souza. Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro. Op. cit., p. viii-ix.

50 ZILVETI, Fernando Aurelio. Obrigação tributária – fato gerador e tipo. Op. cit., p. 24-25.

51 D'AMATI, Nicola. L'insegnamento del diritto tributario. Op. cit., p. 127 e ss.

52 BUJANDA, Fernando Sainz de. Sistema de derecho financiero. I. Introduccion. Madrid: Universidad Complutense, 1985. vol. 2º, p. 25 e

Variados temas de relevância foram refletidos no transcorrer daquele período de formação do Direito Tributário europeu, dentre os quais: a evolução da doutrina da causa ou fundamento do imposto; os primeiros passos para a doutrina da norma tributária (*Fattispecie* ou *Tatbestand*); a construção teórica das espécies tributárias (classificações e definições das espécies tributárias); as querelas teóricas que envolviam a noção de fiscalidade e de extrafiscalidade; a construção das teorias sobre as isenções fiscais; os debates sobre a autonomia do Direito Tributário (e de seus conceitos), diante de outros ramos do Direito; a interpretação (inclusive econômica) do Direito Tributário; a relação entre Direito Tributário e Ciência das Finanças; e a consolidação dos sub-ramos do Direito Tributário (Direito Tributário Substantivo; Direito Tributário Formal ou Administrativo; Direito Processual Tributário; Direito Penal Tributário; Direito Tributário Internacional e Direito Constitucional Tributário); o desenvolvimento das teorias sobre relação jurídica tributária (e de sua estrutura obrigacional), entre muitos outros temas que ainda hoje suscitam reflexões da literatura tributária contemporânea.

Esses foram, para Amatucci “[...] os anos de ouro da Ciência do Direito Tributário na Alemanha”, contando com nomes como Enno Becker; L. Waldecker; assim como das influências dos publicistas Jellinek, Otto Mayer, Fleiner, Fritz Reinhardt, Blumenstein, entre outros⁵⁴⁻⁵⁵.

Da mesma forma, conforme já informado, segundo Kruse, também contribuíram para o fortalecimento disciplinar do Direito Tributário na época, entre outros, Schneiders, Lassars, bem como Kurt Ball, Waldecker, Kormann, Strutz, Hensel, Friedrichs, Mirbt, Merk, Bühler, Jahn e Crisolli, na Alemanha, assim como Nawiasky, na Áustria, e Blumenstein, na Suíça⁵⁶.

O Direito Tributário se destaca, assim, nitidamente, do Direito Administrativo e do Direito Financeiro, sob a égide do qual, com as elaborações de publicistas como Mayer, “[...] havia dado os primeiros passos”⁵⁷⁻⁵⁸.

Torna-se autônomo, sob a perspectiva legislativa, teórica ou científica (com o surgimento de uma literatura especializada). Também se reconhece autônomo sob a perspectiva do ensino separado da cátedra de Direito Financeiro, e, igualmente, autônomo em relação à jurisprudência fiscal alemã desenvolvida separadamente de outros tribunais.

Consolidam-se, assim, os chamados “anos de ouro” do Direito Tributário europeu, liderado pela literatura de matriz germânica, cujo ápice se deu a partir da entrada em vigor da RAO, em 1919, para muitos estudiosos, mas que foi interrompido pela ascensão do

ss.

53 BUJANDA, Fernando Sainz de. Sistema de derecho financiero. Tomo I. Análisis estructural del derecho financiero. Ramos del derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985. vol. 2º, p. 26.

54 AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. Op. cit., p. 101-102.

55 KRUSE, Heinrich Wilhelm. Steuerrecht. I. Op. cit., p. 01-05.

56 Idem.

57 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: DINIZ, Souza. Op. cit., p. viii-ix.

58 VANONI, Ezio. Opere giuridiche. II. Op. cit., p. 393.

nazismo alemão, em meados da década de trinta do século XX. Não por acaso, o período posterior foi caracterizado pela interrupção dos avanços científicos relevantes ao Direito Tributário naquele contexto.

Por isso, nesse ambiente, a produção científica alemã apresentou rápido declínio, fruto dos agitados tempos políticos da época. Nada obstante, informa Kruse que até 1933 apareceram somente três magníficos tratados de Direito Tributário (de Hensel, de Bühler e de Crisolli), considerando que a obra de Hensel apresentou três edições, a primeira em 1924 e a última em 1933⁵⁹.

Esse declínio, no que também concorda Kruse, foi motivado sobretudo pela ascensão nazifascista. Grandes juristas, como Hensel e Nawiasky, também por sua origem judaica, foram perseguidos. Hensel teve, devido a esse “desprestígio”, menor atenção da doutrina jurídico-tributária em seus últimos anos de vida. Além disso, Albert Hensel faleceu na mesma época, no ano de 1933, aos 38 anos de idade.

A influência nazista sobre a Secretaria do Ministério da Fazenda do Reich, cumulada com a atuação de um fanático oficial do fiscalismo, deu o tom do período “de trevas” do Direito Tributário. Evidentemente, a literatura especializada também foi arrastada pela ressaca da época.

O período fundacional da literatura tributária germânica, portanto, emanando após a codificação tributária alemã, para Sainz de Bujanda e Kruse, teve seu golpe final em 1933, curiosamente, ano da publicação da última edição do celebrado *Curso de Direito Tributário* de Hensel (e de seu falecimento).

Durante a Segunda Guerra Mundial (1941-1945), naturalmente, a produção jurídico-tributária não fugiu das tendências suspensivas – geralmente manifestadas nas ciências sociais em períodos bélicos.

No entanto, após 1945, com o término da Segunda Guerra Mundial, o Direito Tributário ulterior teve muitas dificuldades iniciais para se restabelecer enquanto literatura científica especializada, dificuldade que assolava também outros ramos do conhecimento jurídico, uma consequência direta da grande repressão daqueles tempos.

Assim, por muitos anos, segundo o testemunho de Kruse, o Direito Tributário permaneceu em grande agonia. Para o autor, embora obras sobre o tema sempre proliferassem, o valor científico destas publicações era muito escasso; e muitas eram completamente carentes de teor científico. Somente alguns anos após a Segunda Guerra é que novamente “[...] abriu-se espaço a uma melhoria”, assinalou Kruse.

Com o término da Segunda Guerra Mundial (1941-1945), muitos fenômenos políticos, sociais e econômicos emergiram na realidade mundial. Nesse contexto, torna-se

59 KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario*. Op. cit., p. 36-38.

importante lembrar da criação das Organização das Nações Unidas, cuja publicação da Declaração dos Direitos Fundamentais, em 1948, fortaleceu tendência humanista global, favorecendo e impulsionando movimentos constitucionais democráticos ao redor da Europa. O positivismo e o formalismo, fortalecidos nos primeiros 50 anos do século XX, sobretudo influenciados por movimentos filosóficos e epistemológicos, nos quais se elevou o Círculo de Viena, acabaram prosperando em ambientes não democráticos, pelo menos em relação a correntes filosóficas refratárias. Porém, com a derrocada da Segunda Guerra Mundial, abre-se espaço para correntes pós-positivistas, angariando inclusive elementos jusnaturalistas. Esse fenômeno foi influenciado diretamente pelo perfil humanista e garantista trazido pelos movimentos constitucionais surgidos na segunda metade do século XX, muitos deles emergidos a partir do término de regimes não democráticos, a exemplo de Portugal e Espanha. A própria construção sistemática do Direito passa a apresentar elementos de abertura axiológica, como se observa nas obras de Larenz, Radbruch e Canaris.

Mas sem dúvida, destacou-se, nesse contexto, a Lei Fundamental de Bonn, de 1949, que representou peça essencial para o fortalecimento do fenômeno da “constitucionalização do Direito Tributário”.

Isso ocorreu porque, através da Lei de Bonn, a literatura tributária germânica reinicia seus esforços no sentido de alcançar maior investigação sobre o que Albert Hensel denominou de “Direito Constitucional Tributário”. A literatura de língua alemã ulterior à década de 50 passou a apresentar estudos constitucionais tributários, resgatando a obra de Hensel, para direcionar os estudos tributários alemães para o vórtice constitucional da matéria, agora mais bem estruturada na organização constitucional – em comparação com suas antecessoras.

A geração de tributaristas formados nesse ambiente constitucional garantista, do qual é exemplo Henrich Wilhelm Kruse, desenvolve-se atenta ao perfil constitucional do Direito Tributário alemão⁶⁰. A literatura germânica pós-guerra, portanto, inicia seus esforços partindo do ponto de vista constitucional⁶¹. A entrada em vigor do novo Código Tributário Alemão, em 1977, substituindo o Código de 1919, simbolizou também essa mudança de perfil dos estudos tributários, já que o Código Tributário deveria ser interpretado à luz da Constituição alemã.

Por isso, conclui Kruse: “Quase todo o tratamento fundamentado de direito tributário recente parte do direito constitucional e tem como objeto os distintos aspectos dos vínculos jurídico-constitucionais do direito tributário”⁶².

Não é por outro motivo que a literatura tributária germânica, inspirada por esse diferenciado contexto, passa a produzir esforços dedicados à sistematização do Direito

60 KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario*. Op. cit., p. 36-38.

61 BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de derecho financiero*. Tomo I. vol. 2º. Op. cit., p. 47-48.

62 KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario*. Op. cit., p. 36-38.

Tributário, partindo da Constituição, e considerando a importância da contribuição de autores pós-positivistas, a exemplo de Larenz e Canaris⁶³⁻⁶⁴, no qual se elevou a imponente produção jurídico-tributária de Klaus Tipke, e suas notáveis contribuições para a sistematização científica do Direito Tributário alemão, a partir de ponderações entre segurança jurídica e justiça tributária. Tipke é representante de geração dedicada a reconstruir sistematicamente a produção científica do Direito Tributário germânico, da qual também são exemplos, Kruse, Rudolf Weber-fas, Klaus Vogel, entre muitos outros ilustres representantes desse riquíssimo ambiente científico pós-guerra⁶⁵.

4. A REPERCUSSÃO GERMÂNICA INDIRETA NOS PRIMEIROS ANOS DA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Embora nas décadas de vinte e trinta do século XX a literatura tributária alemã fosse reconhecidamente a mais avançada na época, em primeiro estágio da literatura tributária brasileira, a influência direta das obras germânicas ainda não se fazia sentir (pelo menos aquelas versadas somente em língua alemã), especialmente pela dificuldade do acesso ao idioma alemão.

No campo legislativo, no entanto, a influência da codificação germânica foi determinante para o fenômeno codificador brasileiro. Influenciado diretamente pela codificação alemã, assim como por seus reflexos latino-americanos (em 1938 já havia sido criado o Código Fiscal mexicano, amplamente inspirado na RAO, assim como, em 1942, o Anteprojeto de Código Tributário Argentino, de autoria de Giuliani Fonrouge), em 1953, Rubens Gomes de Sousa elaborou, de próprio punho, o Anteprojeto de Código Tributário Nacional, que foi encaminhado e aprovado enquanto “Projeto” em 1954⁶⁶, por influência de Aliomar Baleeiro. O Anteprojeto, de 1953, apresentando maior fidelidade à estrutura da *Reichsabgabenordnung* (1919), foi reduzido pelos debates promovidos sobre o Projeto, e somente em 1966, com o regime militar, foi inserido no ordenamento jurídico (Decreto-lei n. 5.172) no ano de 1966. Mesmo assim, sofrendo diversas alterações, a versão final do Código Tributário Nacional conservou muitos dispositivos diretamente inspirados na Ordenação Tributária do Reich, de 1919. Dessa forma, muitos debates teóricos já travados na literatura e na jurisprudência tributária germânica foram, de maneira semelhante, reproduzidos, ainda que adaptados às peculiaridades do Direito Tributário brasileiro.

No que tange à literatura, a influência efetiva do pensamento alemão na formação disciplinar inicial do Direito Tributário no Brasil se fez indiretamente (em maior parte),

63 LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 599 e seguintes.

64 CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 2. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 66 e ss.

65 TIPKE, Klaus. Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriß. 4. Völlig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1977, p. 20-45. MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Op. cit., p. 15 e seguintes. MACHADO, Brandão. Die Steuerrechtsordnung [A ordenação jurídica tributária]. Colônia, 1993, 3 volumes. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo n. 89. São Paulo: USP, 1994, p. 289-299.

66 DINIZ, Souza. Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro. Op. cit., p. 469 e seguintes.

graças à influência da primeira nas produções doutrinárias versadas em línguas da família latina (notadamente Itália e França).

Naturalmente, a exceção pode ser identificada em obras de autores alemães (Hensel⁶⁷, Mayer), suíços (Blumenstein, Bühler⁶⁸) e austríacos (Myrbach-Rheinfeld, Nawiasky⁶⁹) que tiveram seus estudos traduzidos para os idiomas francês, italiano ou espanhol, facilitando o conhecimento daquelas obras por juristas brasileiros.

Assim, as lições tributárias germânicas, na maior parte dos casos, passaram a ser repercutidas indiretamente, através de autores italianos e franceses, na literatura tributária brasileira, como é possível observar em João Martins de Oliveira, Rubens Gomes de Sousa, e Tullio Ascarelli (que contribuiu para a difusão de traduções italianas e francesas de obras originalmente escritas em língua alemã).

Conforme acertadamente já expôs Brandão Machado, como influência determinante no momento de especialização disciplinar inicial do Direito Tributário brasileiro predominavam obras versadas em língua italiana e francesa e, indiretamente, as lições da língua alemã repercutidas pelas primeiras.

O predomínio de estudos versados em “Ciência das Finanças e Legislação Financeira” (era de costume na literatura francesa e italiana juntar ambos os assuntos nos manuais da época) na produção literária italiana e francesa também acabou influenciando a produção literária brasileira, que repercutiu essa tendência durante praticamente toda a primeira metade do século XX.

Por isso, a influência prevalecente nos primeiros anos dos estudos versados em Direito Tributário, sobretudo entre as décadas de quarenta a sessenta, em quase absoluto, deveu-se à produção literária italiana e francesa. Em algumas obras era possível observar a remissão à literatura de matriz germânica, mas através de suas traduções para o idioma francês ou italiano, conforme se pode observar nos Pareceres de F. Sá Filho, em obra denominada *Estudos de Direito Fiscal*, publicada em 1942, em que menciona Myrbach-Rheinfeld, Enno Becker, Blumenstein, Vanoni, e Griziotti, a respeito da autonomia do Direito Tributário⁷⁰.

Já na década de cinquenta, a tendência manteve-se idêntica, conforme se observa também em Otto Gil, em Parecer publicado em 1952.

Nesse ensaio, Otto Gil defendeu, baseando-se também nas traduções das obras de Hensel e Bühler, assim como na literatura francesa, inglesa e italiana, a determinação exata da

67 HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Op. cit., p. 03-04.

68 BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Traduzione di Francesco Forte. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954, p. 11-12.

69 NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário*. Obras básicas de hacienda pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p. 68-71. VOGEL, Klaus. Prefacio. In: NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário*. Obras básicas de hacienda pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, s/p.

70 FILHO, F. Sá. *Estudos de direito fiscal*. Imposto de selo sobre conhecimentos de carga – falta de assinatura – requisitos – tributabilidade pelos caracteres aparentes do ato – autonomia do direito financeiro – (Recurso n. 478 R, de 1933). Parecer publicado em 29 de novembro de 1933. *Estudos de direito fiscal*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1942, p. 01-05.

incidência na lei (determinando os primeiros passos para a legalidade estrita na estrutura dos tributos), para quem “[...] não se cria incidência por analogia”⁷¹⁻⁷²⁻⁷³.

Assim, embora a literatura de língua alemã não fosse desconhecida dos primeiros estudiosos brasileiros, a prevalência absoluta era de consulta a traduções italianas e francesas de clássicos cursos, como Albert Hensel, Ernst Blumenstein, Myrbach-Rheinfeld e Otto Mayer, ou, indiretamente, repercutidos pelas largamente difundidas obras de Vanoni, Giannini, Puglièse, Griziotti e Jarach.

Os primeiros livros publicados sobre Direito Tributário no Brasil, a exemplo de João Martins de Oliveira, de 1943⁷⁴, e de Rubens Gomes de Sousa⁷⁵, publicado no mesmo ano, não fugiram dessa característica. Mesmo as primeiras contribuições de Ascarelli sobre imposto de renda também priorizavam a indicação das traduções das obras alemãs para o idioma italiano e francês⁷⁶. Da mesma forma, no *Curso de Introdução ao Direito Tributário*, proferido por Rubens Gomes de Sousa, em 1948, e, depois no *Compêndio de Legislação Tributária*⁷⁷, publicado na década de cinquenta a partir de suas aulas na cátedra de legislação tributária na Faculdade de Administração e Economia da Universidade de São Paulo, embora atento às importantes contribuições da literatura tributária germânica, manteve também prioridade sobre obras inglesas, francesas e italianas, e das traduções de obras germânicas para esses dois últimos idiomas.

5. A TRADIÇÃO GERMANISTA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Por isso, não há, naqueles primeiros anos do processo histórico disciplinar do Direito Tributário brasileiro, a incursão direta à bibliografia alemã, embora raríssimas exceções pudessem ser observadas na literatura brasileira (no que diz respeito à atenção à literatura de língua germânica), como é o caso de Amílcar de Araújo Falcão⁷⁸, que foi um dos primeiros notórios interlocutores diretos das obras tributárias de língua germânica no Brasil, a partir da década de cinquenta. Amílcar de Araújo Falcão, em seu primeiro livro, publicado em 1959, *Introdução ao Direito Tributário*, mostrava conhecimento de diversas obras versadas em língua alemã, dentre as quais: Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, Philipp Zorn, *Das Staatsrecht des deutschen Reiches*, 1895, 1º vol., p. 444; Hein Johannes, *Die Zusammenhänge zwischen steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung*, 1928, p. 17-20; Ernst Blumenstein, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivillrecht und Steuerrecht*, in *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, Band 52, Heft 4, 1938, p. 146-147, entre outras.

71 *Ibidem*, p. 23 e seguintes.

72 GIL, Otto; e GIL, Vizeu. *Direito fiscal. Pareceres e memoriais*. Rio de Janeiro: Associação Comercial do Rio de Janeiro e Associação Bancária do Rio de Janeiro, s/d., p. 29 e seguintes.

73 *Ibidem*, p. 01 e seguintes.

74 OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal (estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938)*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943, p. 08 e ss.

75 SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 01-08.

76 ASCARELLI, Tullio. *Imposto sobre a renda e sociedades comerciais*. Revista de Direito Administrativo vol. VII. Rio de Janeiro: janeiro-março de 1947. Seção II da Revista do Serviço Público. Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas, p. 19-33.

77 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma: IBET e Resenha Tributária, 1975, p. 42 e seguintes.

78 FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p. 73 e seguintes.

Falcão foi Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, título que ostentou até o ano de seu precoce falecimento, em 1967. Foi o principal interlocutor das contribuições germânicas ao Direito Tributário entre as décadas de cinquenta e sessenta do século XX, trazendo grandes contribuições aos estudos sobre interpretação ao Direito Tributário, autonomia do Direito Tributário, o fato gerador da obrigação tributária, a sistematização do Direito Tributário brasileiro, dentre inúmeras outras contribuições, sempre observando as lições germânicas. Para alguns autores, foi o principal difusor, na década de cinquenta, da chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, considerando sua eventual aplicação no Direito Tributário brasileiro.

Em São Paulo, contudo, a tradição germanista também florescia, especialmente, pelo forte impulso de Tullio Ascarelli e Rubens Gomes de Sousa, e pela peculiar atenção desses juristas à produção europeia do Direito Tributário. Rapidamente, a riqueza da cultura jurídico-tributária de matriz alemã foi descoberta e investigada por autores versados no idioma de Goethe. Houve inclusive quem buscou aprender o idioma, sobretudo para compreender as lições trazidas pelo Direito Tributário alemão. Foi o caso de Ruy Barbosa Nogueira, primeiro professor de Direito Tributário da PUC-SP e primeiro Titular de Direito Tributário da USP. O saudoso professor, já em meados da década de sessenta, mostrava conhecimento de obras e comentários ao Código Tributário Alemão, além dos principais juristas germânicos da época, como Hensel (*Steuerrecht*, 3. ed., Berlim, 1933)⁷⁹.

A Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob os auspícios de Ruy Barbosa Nogueira, desde a década de sessenta, apresentava a influência germânica. O Catedrático de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP foi um dos maiores entusiastas do Direito Tributário germânico e de suas lições doutrinárias. Nesse quadro, escreveu diversos ensaios dedicados ao enaltecimento da cultura jurídico-tributária alemã, e da viabilidade do aperfeiçoamento do Direito Tributário brasileiro se atentasse com maior agudez à experiência alemã⁸⁰⁻⁸¹⁻⁸². Prefaciou a tradução do Código Tributário Alemão, de 1919, e também patrocinou, através do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, a tradução do Novo Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*, 1977), apenas um ano após sua entrada em vigor na Alemanha, cuja tradução ficou a cargo de Alfred J. Schmid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e do próprio Ruy Barbosa Nogueira⁸³. Também publicou o trabalho *O Novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar*, no intuito de divulgar as conquistas do Novo Código Tributário Alemão (AO-1977) em terras brasileiras⁸⁴.

79 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito financeiro (curso de direito tributário). São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. 03. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e aplicação das leis tributárias. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 05 e seguintes.

80 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Programas e compêndios de direito tributário. Excerto da Seção Imposto de Renda – Comentário, n. 34/85. São Paulo: Resenha Tributária, 1985, p. 724-727.

81 *Ibidem*, p. 727-728.

82 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Apresentação do Dicionário Expositivo do Direito Tributário e das Ciências Fiscais. Publicação da Cadeira de Direito Tributário Comparado. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 1972, p. 04.

83 Novo Código Tributário Alemão. Tradução de SCHMID, Alfred J.; MACHADO, Brandão; CARVALHO, Eduardo Frederico de A.; ROTHMANN, Gerd W; TILBERY, Henry; e NOGUEIRA, Ruy Barbosa. São Paulo: IBDT e Forense, 1978, s/p.

84 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar. São Paulo: LTr, Sup. Trib. n. 96, 1979, p. 455-458.

O objetivo desses esforços, é claro, visava divulgar as conquistas do Direito Tributário Alemão (e dos avanços promovidos pela literatura de língua alemã), para eventual aperfeiçoamento do Direito Tributário Brasileiro (e de sua doutrina). A criação oficial do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, em 1974, e do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP, ambos sob a liderança de Ruy Barbosa Nogueira, no Direito Tributário, promoveram diversos esforços dedicados a difundir a cultura jurídico-tributária germânica em terras brasileiras, sobretudo pela tradução de importantes estudos de autores alemães, assim como resenhas de obras germânicas.

Essa influência germânica podia igualmente ser observada em obras coletivas organizadas por Ruy Barbosa Nogueira, a exemplo da obra *Estudos Tributários*, escrita em homenagem a Rubens Gomes de Sousa, e dirigida por Ruy Barbosa Nogueira, que trouxe a publicação do importante estudo de Heinrich Beisse sobre Interpretação, além da tradução do índice do livro *Die Auslegung Von Steuergesetzen*, de Wilhelm Hartz, por Ruy Barbosa Nogueira, assim como de importantes trabalhos de Brandão Machado (Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Comparado), de Gerd Willi Rothmann (Considerações sobre a Extensão e Limites ao Poder de Tributar), de Lis Coli Cabral Nogueira (Consideração Econômica do Direito Tributário), e do próprio artigo de Ruy Barbosa Nogueira (Desapropriação e Imposto sobre a Renda), todos amplamente mergulhados nas lições germânicas ao Direito Tributário. Ruy Barbosa Nogueira, em coautoria com Gerd Willi Rothmann, chegou a trazer considerações sobre o verbete “Auslegung”, a propósito do *Dicionário Expositivo do Direito Tributário e das Ciências Fiscais*, publicado na Alemanha, na época⁸⁵.

Detalhe importante que não pode ser esquecido é que o Programa de Ensino de Direito Tributário aplicado na Faculdade de Direito da USP foi amplamente inspirado no sistema alemão⁸⁶.

Logo, a Faculdade de Direito da USP, no Departamento de Direito Econômico e Financeiro, no que respeita ao Direito Tributário, apresenta enorme conexão com a cultura jurídico-tributária germânica, característica que nunca se perdeu.

Essa influência germânica foi refletida por outros renomados estudiosos, a exemplo de Brandão Machado, no mesmo período, que também merece lembrança por ser um dos maiores entusiastas brasileiros ao estudo do Direito Tributário alemão.

Embora não vinculado a qualquer instituição de ensino, e mantendo autonomia de pensamento perante os principais autores da época, a linha de investigação atenta às contribuições estrangeiras (notadamente germânicas, inclusive dedicando-se à tradução de importantes obras e artigos estrangeiros, além de ter elaborado preciosos prefácios⁸⁷ e

85 NOGUEIRA, Ruy Barbosa (dir.). *Estudos tributários*. Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 33 e seguintes.

86 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Ensino, pesquisas e serviços à comunidade*. Separata do vol. 7 da Coleção Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1987, p. 1.685 e seguintes.

87 Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária. Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução,

comentários⁸⁸ a obras nacionais e estrangeiras), Brandão Machado foi também um dos responsáveis pela tradução do chamado *Festschrift* no Direito Tributário brasileiro (obra coletiva com estudos organizados para homenagear determinado estudioso ou professor renomado)⁸⁹, além de ser um dos tradutores do Código Tributário Alemão (AO-1977) para o idioma português.

Seus estudos⁹⁰ exerceram grande influência na literatura tributária brasileira, mas, sobretudo, entre estudiosos, professores e alunos que participavam da mesa de debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, do qual foi um dos fundadores, na época entidade complementar à Faculdade de Direito da USP⁹¹⁻⁹². Brandão Machado, convicto da necessidade do estudo do Direito Tributário alemão, mais avançado sobre a matéria, incentivou estudantes brasileiros a aprenderem o idioma alemão, bem como, inclusive, estudar a matéria na própria Alemanha⁹³. Além disso, seus estudos, sempre riquíssimos em bibliografia estrangeira, nunca deixavam de atentar às contribuições germânicas⁹⁴.

Assim, em síntese, em São Paulo, os estudos voltados ao Direito Tributário alemão centraram-se com maior atenção no âmbito do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP, assim como pelos esforços desempenhados no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, à época instituição vinculada ao Departamento. A tradição germanista, em muitos estudiosos próximos à USP ou ao IBDT, tem sido conservada mesmo após o falecimento de seus maiores entusiastas, Ruy Barbosa Nogueira e Brandão Machado.

Ainda na tradição dos esforços do IBDT e da USP, menciona-se também a contribuição do Professor Gerd Willi Rothmann, reconhecido entre esses notáveis estudiosos atentos à relevância da produção jurídica de origem alemã. Além de colaborar ativamente com Ruy Barbosa Nogueira e Brandão Machado no estudo e na divulgação das contribuições germânicas para o Direito Tributário brasileiro, foi também um dos tradutores do Código Tributário Alemão, de 1977, para o idioma português, absorvendo essas influências diretamente da experiência germânica (pois nascido na Alemanha), e reproduzindo-as, não sem as devidas adaptações, às peculiaridades do Direito Tributário brasileiro, mas sempre elevando a importância de um sistema tributário racional, eficiente, seguro e

Prefácio e Notas de Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993, p. 05-27; Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. Curso de legislação tributária. São Paulo: Saraiva, 1974, p. VII-XV, entre outros.

88 MACHADO, Brandão. Die Steuerrechtsordnung [A ordenação jurídica tributária]. Colônia, 1993, 3 volumes. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo n. 89. São Paulo: USP, 1994, p. 289-299.

89 MACHADO, Brandão. Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

90 MACHADO, Brandão. Ainda a substituição tributária. Revista Direito Tributário Atual vol. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005, p. 12-15; MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? Revista Direito Tributário Atual vols. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987-1988, p. 1.815-1.872. MACHADO, Brandão. Fato gerador complexo. Uma questão terminológica. Ltr n. 7/82, 1982, p. 273-275. MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 61-106; MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Revista Direito Tributário Atual vol. 6. São Paulo, 1986, p. 1.309-1.378, entre outros.

91 SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio; e COSTA, Alcides Jorge. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

92 SCHOUERI, Luís Eduardo. Brandão Machado – uma amizade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio; e COSTA, Alcides Jorge. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 09-11; ZILVETI, Fernando Aurelio. Um perfil de Brandão Machado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio; e COSTA, Alcides Jorge. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 13-15.

93 MACHADO, Brandão. Prefácio. In: ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 23-33.

94 MACHADO, Brandão. Die Steuerrechtsordnung [A ordenação jurídica tributária]. Colônia, 1993, 3 volumes. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo n. 89. São Paulo: USP, 1994, p. 289-299.

justo. A lembrança perene do princípio da legalidade⁹⁵, assim como dos *Princípios da Tributação*, de Fritz Neumark⁹⁶, por Gerd Willi Rothmann, demonstra sua constante preocupação ao aperfeiçoamento do Direito Tributário brasileiro. De outro lado, a reconhecida dedicação de Gerd Willi Rothmann ao estudo e ao ensino do Direito Tributário Internacional no Brasil⁹⁷, seja nos trabalhos desenvolvidos na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, ou no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, inspira toda uma geração de tributaristas, brasileiros e estrangeiros, atuantes naqueles ambientes acadêmicos, a observarem a importância do Direito Tributário Internacional, e suas principais referências acadêmicas estrangeiras, a exemplo de Klaus Vogel, no Direito Tributário Internacional alemão.

Assim, a atuação forte de Gerd Willi Rothmann dá provas de que essa tradição ainda se mantém firme na Faculdade de Direito do Largo São Francisco e no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, especialmente pelas gerações atuais de tributaristas paulistanos atentos às lições germanistas.

Por outro lado, se em São Paulo a tradição germanista cultivada pelos estudiosos supracitados manteve-se sólida nos anos seguintes, no Rio de Janeiro, após a contribuição valorosa de Falcão, deve ser elevada a contribuição de Ricardo Lobo Torres, Professor Titular de Direito Financeiro pela UERJ, e que se manteve particularmente atento à produção germânica, a partir da década de oitenta, com seu livro denominado *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, em 1986⁹⁸, em que apresenta sólida influência germânica, apresentando teoria sistemática claramente dissonante das concepções sistemáticas tradicionalmente disseminadas no Brasil, naquele ambiente histórico, tendência que reproduziria em importantes obras, como *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*⁹⁹, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*¹⁰⁰, além de seu *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (cuja primeira edição surge em 1993)¹⁰¹.

Torres, também reconhecido germanista, e atento às tendências doutrinárias estrangeiras¹⁰², assim como seu antecessor na cátedra, Amílcar de Araújo Falcão, passa a desenvolver pesquisas voltadas à Constituição Tributária de 1988, destacando-se pela particular atenção ao pós-positivismo germânico, influência constante em diferentes

95 ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, R. B. (org.). *Direito tributário – estudos de casos e problemas*. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 137-180. ROTHMANN, Gerd Willi; e NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tradução do verbete *Auslegung* (Interpretação, de Heinrich Beisse, do *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 33-56.

96 NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición*. Obras básicas de hacienda pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974, p. 399 e seguintes.

97 ROTHMANN, Gerd Willi. *Bitributação internacional*. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; e ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais de direito tributário atual*. Belém: CEJUP, p. 123 e seguintes. ROTHMANN, Gerd Willi. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços – requiem ou catarse do sistema tributário nacional?* Tese de livre-docência. São Paulo: Biblioteca de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, USP, 2010, p. 26-27.

98 TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 15 e seguintes.

99 TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 27 e seguintes.

100 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 175 e seguintes.

101 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, s/p.

102 TORRES, Ricardo Lobo. *As influências germânicas no direito financeiro e tributário brasileiro*. *Revista Forense* vol. 327, 1994, p. 109-115.

trabalhos publicados pelo autor, a exemplo dos Direitos Fundamentais relacionados ao Direito Tributário e ao Direito Financeiro¹⁰³, a ética na relação tributária, a justiça fiscal, a solidariedade no Direito Tributário, os “reflexos da sociedade de riscos” no Direito Tributário¹⁰⁴, o princípio da tipicidade (com ampla influência da literatura germânica)¹⁰⁵, entre outros. Mostra-se, enquanto adepto da “Virada Kantiana”, particularmente atento ao constitucionalismo garantista e axiológico, repercutindo os reflexos do pós-positivismo europeu no próprio Direito Tributário brasileiro¹⁰⁶. Da mesma forma, observa-se também, nos estudos de Torres, a particular influência dos esforços sistemáticos de Klaus Tipke¹⁰⁷, assim como de Kant, John Rawls, Karl Larenz e Claus Canaris, no campo da Filosofia do Direito. Aliás, já no século XXI, a tradução ao idioma português do *Curso de Direito Tributário* de Klaus Tipke e de Joachim Lang¹⁰⁸ garantiu maior difusão em terras brasileiras dos ensinamentos desses notáveis autores germânicos.

Ainda na literatura tributária brasileira, não se pode deixar de reconhecer a importância de autores que, sem deixar de considerar as peculiaridades da realidade jurídico-tributária brasileira, mantiveram-se atentos às produções germânicas, como foi o caso de Alberto Xavier¹⁰⁹, seja no estudo de institutos fundamentais do Direito Tributário, como o lançamento, o princípio da legalidade e da tipicidade, seja nos estudos precursores no âmbito do Direito Tributário Internacional no Brasil, bem como nos estudos de Misabel Derzi¹¹⁰, como se pode observar no seu clássico estudo sobre o Tipo (no Direito Penal e no Direito Tributário).

Não obstante, hodiernamente, a elevação do germanismo mantém-se forte entre renomados estudiosos contemporâneos. Tome-se como exemplo, na USP, o fato de que seus dois Titulares em Direito Tributário (Luís Eduardo Schoueri e Humberto Bergmann Ávila) são notórios interlocutores da produção germânica, com diferentes estudos que repercutem essa influência na literatura brasileira. Schoueri, por exemplo, apresenta ampla influência alemã no estudo do Direito Tributário Internacional¹¹¹, bem como na construção de institutos jurídicos fundamentais do Direito Tributário, ao passo que

103 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. O orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 05 e seguintes.

104 TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. Revista de Direito Proc. Geral n. 53. Rio de Janeiro, 2000, p. 95-112.

105 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro. Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico n. 5. Salvador: IBDP, janeiro/fevereiro/março de 2006, p. 01-02.

106 TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 03 e seguintes. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 12 e seguintes.

107 TIPKE, Klaus. Moral tributaria del estado y del contribuyentes. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 09 e seguintes.

108 TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. Direito tributário. Tradução da 18. ed. alemã. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. vol. 1, p. 165 e seguintes.

109 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 12 e seguintes. XAVIER, Alberto. Conceito e natureza do acto tributario. Coimbra: Almedina, 1972, p. 263 e seguintes; XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17 e seguintes. XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Tributação dos investimentos estrangeiros. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 03 e ss. XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional. Tributação das operações internacionais. Coimbra: Almedina, 1997, p. 03 e ss.

110 DERZI, Misabel. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 17 e ss.

111 SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. São Paulo: Forense, 2005, p. 243-256. Também, exemplificativamente: SCHOUERI, Luís Eduardo. O fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 134 e ss. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. São Paulo: RT, 1995, p. 19. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 13 e ss.

Ávila¹¹², demonstrando que a influência germânica acompanha toda a sua produção científica, também profundamente dedicada à investigação dos componentes normativos do Sistema Jurídico Tributário, já versava sobre a contribuição jurídico-tributária germânica na sua tese de doutoramento, posteriormente publicada sobre o título: *Sistema Constitucional Tributário*, na qual realizou estudos comparativos entre o Sistema Tributário alemão e o Sistema Tributário brasileiro. Além disso, ambos os estudiosos acima citados (Schoueri e Ávila) realizaram estudos de nível de pós-graduação em instituições de ensino alemãs.

Ademais, observam-se gradativamente com maior difusão os esforços germânicos refletidos na literatura nacional, sendo essa particularmente observável nas produções jurídicas de José Maria Arruda de Andrade¹¹³, também na USP, no estudo da interpretação da norma tributária, assim como em Fernando Aurelio Zilveti¹¹⁴, seguramente um dos estudiosos brasileiros mais influenciados pela literatura germânica, no qual o estudo do princípio da capacidade contributiva e do mínimo existencial encontra indiscutível influência tedesca, assim como no estudo do Tipo, do Fato Gerador e da Obrigação Tributária no Direito Tributário.

No mesmo passo, além de encontrar entusiastas nos principais centros de estudos brasileiros, a elevação da produção germânica no estudo e no ensino do Direito Tributário tem sido também observável em muitos autores nacionais oriundos de diferentes regiões do país, e, portanto, ultrapassando as fronteiras geográficas dos tradicionais centros de estudo da disciplina (São Paulo e Rio de Janeiro).

Exemplificativamente, pode-se observar a influência germânica nos estudos de Paulo Caliendo¹¹⁵, seja no âmbito do Estabelecimento Permanente no Direito Tributário Internacional, seja na busca pela construção de uma teoria do sistema jurídico tributário. A principiologia e a sistematização pós-positivista, características da produção jurídica tributária de matriz germânica (sobretudo de Tipke), também repercute de forma direta ou indireta em diferentes estudiosos brasileiros, como se observa em Helenilson Cunha Pontes¹¹⁶, Marciano Seabra de Godoi¹¹⁷, Douglas Yamashita¹¹⁸, que publicou importante estudo sobre justiça tributária em coautoria com o Professor Klaus Tipke, Andrei Pitten Veloso¹¹⁹, entre muitos outros estudiosos contemporâneos atentos às contribuições de idioma alemão ou de seus reflexos na literatura jurídica.

112 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 231-260. ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 64-85. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 12 e ss.

113 ANDRADE, José Maria Arruda. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP, 2006, p. 77 e seguintes.

114 ZILVETI, Fernando Aurelio. Obrigação tributária – fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 24 e seguintes. ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 23-33.

115 CALIENDO, Paulo. Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional. São Paulo: RT, 2005, p. 52. CALIENDO, Paulo. Direito tributário. Três modos de pensar a tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 77-267.

116 PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 101-178.

117 GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, igualdade e direito tributário. São Paulo: Dialética, 1999, p. 173-261; 248 e seguintes.

118 YAMASHITA, Douglas; e TIPKE, Klaus. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19 e seguintes.

119 VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do

Logo, sem ignorar a importância do estudo de Hans Kelsen¹²⁰, e seus reconhecidos desdobramentos (e da Teoria Geral do Direito) na Ciência do Direito Tributário brasileiro, deve-se também reconhecer gradativa tendência à construção de um Positivismo Jurídico Aberto, também influenciado pelo Pós-positivismo europeu, na produção desses autores brasileiros atualmente versados no idioma alemão, sendo recorrentemente observáveis em suas obras os reflexos das contribuições de Larenz, Canaris e Habermas¹²¹, por exemplo, o que demonstra também a existência de gradual influência de temas ligados à segurança, mas também à justiça na tributação, característica elementar da produção jurídico-tributária de idioma alemão no período contemporâneo.

Essa elevação das produções jurídico-tributárias de matriz germânica favorece a construção de ambiente tributário brasileiro caracterizado pela elevação de um Sistema Constitucional Tributário Aberto, permeado por princípios e regras, nas lições de Dworkin e Alexy (ou também na consideração de outros elementos normativos, como os postulados normativos, na lição de Ávila, ou de valores, na visão de Ricardo Lobo Torres), limitador ao Poder Tributário, mas também garantista, pois atento à ligação entre os Direitos Fundamentais e a Tributação. O reconhecimento e a atualização dos desdobramentos da segurança jurídica e da legalidade tributária mantêm-se como pedras de toque na produção jurídico-tributária brasileira, porém sem ignorar os crescentes chamados da justiça em matéria tributária. O resultado dessa abertura investigativa (direta ou indiretamente influenciada por estudiosos germânicos) facilita a progressiva caracterização de um perfil garantista e humanista do estudioso do Direito Tributário que, com atualização teórica e metodológica, promove também a justiça fiscal, a isonomia tributária, o mínimo existencial, a solidariedade, a proporcionalidade e o respeito efetivo à capacidade contributiva nas relações tributárias, sem ignorar a segurança jurídica (e respectivos desdobramentos) no estudo sistemático do Direito Tributário brasileiro.

CONCLUSÕES

Portanto, é fulcral a contribuição da experiência germânica na construção da Ciência do Direito Tributário. Por outro lado, essa influência germânica pode ser observada em diferentes aspectos do desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro, seja sob sua perspectiva teórica (ou científica), didática (ou relativa ao ensino da matéria em cátedra autônoma) e legislativa (já que a influência da codificação germânica também foi de grande relevo para a posterior codificação tributária brasileira).

A influência germânica nas primeiras produções jurídico-tributárias brasileiras, inicialmente indireta, isto é, através da consulta a obras versadas em idiomas neolatinos (espanhol, italiano ou francês), passa, gradativamente, à consulta direta aos estudiosos de idioma alemão. Assim, esses reflexos são observáveis em estudiosos do porte de Amílcar

direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e a obra de Albert Hensel (1895-1933). In: BRITO, Edvaldo (coord.). *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 81. São Paulo: RT, 2008, p. 193-210.

120 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martin Fontes, 1999, p. 01 e seguintes.

121 HABERMAS, Jürgen. *Direito e moral*. Lisboa: Instituto Piaget, 1992, p. 15.

de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado, Gerd Willi Rothmann e Ricardo Lobo Torres, entre muitos outros autores que passaram a refletir a sabedoria germânica. Praticamente todos os conceitos ou institutos jurídicos caros ao Direito Tributário atualmente já registravam originárias contribuições da experiência germânica fundacional.

Não por acaso, ainda hoje é indiscutível a importância da produção jurídica tedesca, o que se pode observar com facilidade nas contribuições teóricas de diferentes estudiosos brasileiros, seja nos principais centros de estudo e de ensino do Direito Tributário, em São Paulo e no Rio de Janeiro, seja em diferentes regiões do Brasil. A elevação do germanismo no Direito Tributário brasileiro, pelos motivos acima expostos, mantém-se perene e progressiva, favorecendo a construção de uma literatura caracterizada pela elevação da segurança jurídica, mas também pelos desdobramentos da justiça em matéria tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMATUCCI, Andrea. Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia. In: D'AMATI, Nicola; e AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. E aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Derecho de la hacienda pública. Obras Fundamentales 1*. Bogotá: Temis, 2004.

ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.

ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a renda e sociedades comerciais. *Revista de Direito Administrativo* vol. VII. Rio de Janeiro, janeiro-março de 1947. Seção II da *Revista do Serviço Público* – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALL, Kurt. *Steuernrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems)*. J. Bensheimer/Mannheim. Berlin, Leipzig, 1924.

BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; e KOCH, Carl. *Reichsabgabenordnung. Kommentar*. Band I. Köln – Berlin – Bonn – München: Carl Heymanns Verlag K.G., 1963.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Traduzione di Francesco Forte. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.

BÜHLER, Ottmar. La importancia di Enno Becker per lo sviluppo del diritto tributario tedesco dal 1918. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze* vol. IV. XVIII, Parte I. Padova: Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1940.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho*. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

_____. *Sistema de derecho financiero*. I. Introduccion. Madrid: Universidad Complutense, 1985. vol. 2º.

_____. *Sistema de derecho financiero*. Tomo I. Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid. Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985. vol. 2º.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário. Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional*. São Paulo: RT, 2005.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

D'AMATI, Nicola. L'insegnamento del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Milano: CEDAM, 2000.

_____. La formación del derecho tributário en Italia. In: D'AMATI, Nicola; e AMATUCCI, Andrea (org.). *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. E aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Derecho de la hacienda pública*. Obras Fundamentales 1. Bogotá: Temis, 2004.

DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DINIZ, Souza. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. 1. ed. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FILHO, F. Sá. *Estudos de direito fiscal*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1942.

FIORAVANTI, Maurizio. *La scienza del diritto publico. Dotrinne dello Stato e della Costituzione tra Otto e Novecento. Per la storia del pensiero giuridico moderno*. 58/59 Tomo II. Milano: Giuffrè Editore, 2001.

GIL, Otto; e GIL, Vizeu. *Direito fiscal. Pareceres e memoriais*. Rio de Janeiro: Associação Comercial do Rio de Janeiro e Associação Bancária do Rio de Janeiro, s/d.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e moral*. Lisboa: Instituto Piaget, 1992.

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.

JÈZE, Gastón. Avertissement au lecteur français. In: MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Traducción Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martin Fontes, 1999.

KORMANN, Karl. *System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte. Verwaltungs- und prozeßrechtliche Untersuchungen zum allgemeinen Teil des öffentlichen Rechts*. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1910.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht. I. Allgemeiner Teil*. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973.

_____. *Derecho tributario*. Parte General. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas, 1978.

LABAND, Paul. *Le droit publique de l'empire allemand*. Tome V. La force armée de l'empire allemand. Traduction de Savinien Souissy. Paris: V. Giard & Briere, 1903.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária. Conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução, Prefácio e Notas de Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.

_____. Apresentação. In: MORAES, Oswaldo de. *Curso de legislação tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

_____. *Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Ainda a substituição tributária. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005.

_____. São tributos as contribuições sociais? *Revista Direito Tributário Atual* vols. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987-1988.

_____. Fato gerador complexo. Uma questão terminológica. *Ltr* n. 7/82, 1982.

_____. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Decadência e prescrição no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 6. São Paulo, 1986.

_____. Prefácio. In: ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Die Steuerrechtsordnung [A ordenação jurídica tributária]*. Colônia, 1993, 3 volumes. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* n. 89. São Paulo: USP, 1994.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. Prólogo. In: KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario. Parte general*. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Reunidas, 1978.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Tomo II. Parte Especial. Poder de policia y poder tributário. Buenos Aires: Depalma, 1950.

_____. *Deutsches Verwaltungsrecht*. Bd. 1. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Traducción Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910.

_____. *Grundriss des Finanzrechts. Gunderiss des Oesterreichischen*. Leipzig: Duncker & Humblot. 1906.

NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário. Obras básicas de hacienda pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición. Obras basicas de hacienda pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: DINIZ, Souza. *Códigos Tributários. Alemão, Mexicano, Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

_____. *Direito financeiro (curso de direito tributário)*. São Paulo: José Bushatsky, 1964.

_____. *Da interpretação e aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

_____. *Programas e compêndios de direito tributário*. Excerto da Seção Imposto de Renda – Comentário n. 34/85. São Paulo: Resenha Tributária, 1985.

_____. Apresentação do Dicionário Expositivo do Direito Tributário e das Ciências Fiscais. Publicação da Cadeira de Direito Tributário Comparado. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 1972.

_____. *O novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar*. São Paulo: LTr, Sup. Trib. n. 96, 1979.

_____ (dir.). *Estudos tributários. Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

_____. Ensino, pesquisas e serviços à comunidade. Separata do vol. 7 da *Coleção Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1987.

_____. *Novo Código Tributário Alemão*. Tradução de SCHMID, Alfred J.; MACHADO, Brandão; CARVALHO, Eduardo Frederico de A.; ROTHMANN, Gerd W; TILBERY, Henry; e NOGUEIRA, Ruy Barbosa. São Paulo: IBDT e Forense, 1978.

OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal (estudos doutrinários e anotações ao Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938)*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Direito tributário – estudos de casos e problemas*. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

_____. Bitributação internacional. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; e ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais de direito tributário atual*. Belém: CEJUP.

_____. *Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços – requiém ou catarse do sistema tributário nacional?* Tese de livre-docência. São Paulo: Biblioteca de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, USP, 2010.

_____; e NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tradução do verbete *Auslegung* (Interpretação, de Heinrich Beisse, do *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Brandão Machado – uma amizade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio; e COSTA, Alcides Jorge. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: Forense, 2005.

_____. O fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I.

_____. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995.

SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal no Brasil*. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma: IBET e Resenha Tributária, 1975.

TEODOROVICZ, Jeferson. A contribuição alemã para a formação dos primeiros anos da ciência do direito tributário no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e BIANCO, João Francisco (coord.); CASTRO, Leonardo F. de Moraes e; e FILHO, Paulo César T. Duarte (org.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. *Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriß*. 4. Völlig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG. Köln, 1977.

_____. *Moral tributaria del estado y del contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18. ed. alemã. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. vol. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. As influências germânicas no direito financeiro e tributário brasileiro. *Revista Forense* vol. 327, 1994.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. O orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista de Direito Proc. Geral* n. 53. Rio de Janeiro, 2000.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro. *Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico* n. 5. Salvador: IBDP, janeiro/fevereiro/março de 2006.

_____. *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VANONI, Ezio. L'esperienza della codificazione tributaria in Germania. *Opere giuridiche. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.

_____. *Opere giuridiche. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.

VELLOSO, Andrei Pitten. A construção do sistema jurídico-tributário e o direito constitucional tributário na época do nascimento do direito tributário moderno na Alemanha. Sobre a vida e a obra de Albert Hensel (1895-1933). In: BRITO, Edvaldo (coord.). *Revista Tributaria e de Finanças Públicas* n. 81. São Paulo: RT, 2008.

VOGEL, Klaus. Prefacio. In: NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributário. Obras básicas de hacienda pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

WAGNER, Adolph. *Traité des science des finances. Théorie de l'imposition, théorie des taxes et théorie générale des impôts*. Traduction par Jules Ronjat. Deuxième Edition. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

_____. *Conceito e natureza do acto tributario*. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito tributário internacional do Brasil. Tributação dos investimentos estrangeiros*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. *Direito tributário internacional. Tributação das operações internacionais*. Coimbra: Almedina, 1997.

YAMASHITA, Douglas; e TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Um perfil de Brandão Machado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio; e COSTA, Alcides Jorge. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Data de recebimento: 01/08/2017.

Data de aprovação do artigo: 10/10/2017.