

REFLEXÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO NA PÓS-MODERNIDADE: SEPARAÇÃO DOS PODERES E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Igor Mauler Santiago

O Direito dos povos ocidentais passa atualmente por um acentuado processo de desestatização.

A compreensão desse ponto de partida reclama temperamento: a bem dizer, a redução do Direito às normas produzidas por órgãos estatais nunca foi empreendida por nenhuma corrente do pensamento jusfilosófico. Nem mesmo a Escola da Exegese, de inspiração racionalista-iluminista, que predicava a completude do ordenamento positivo e destinava ao juiz papel de mero autômato, deixou de reconhecer validade jurídica aos acordos de vontade e aos costumes, desde que estribados os primeiros e autorizados os segundos na lei escrita.¹

A complexidade, assim compreendida a coexistência de várias fontes normativas (algumas delas meramente reconhecidas, e não criadas pelo ordenamento, como os costumes e o poder negociado, este na visão lockeana do poder civil), é característica inafastável de qualquer sistema jurídico, eis que “a necessidade de regras de conduta numa sociedade é tão grande que não existe nenhum poder (ou órgão) em condições de satisfazê-la sozinho”.²

Nada disso constitui novidade ou se identifica com o fenômeno de desestatização que se quer realçar. Este se afere, isso sim, por oposição a alguns dogmas específicos do Direito moderno, hoje francamente postos em causa.

1. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: UnB, 1999. p. 120-1 e 41-4.

2. *Idem*, p. 38.

Com efeito, na concepção liberal do Direito, mesmo ante essa abertura para o poder integrativo da sociedade, de qualquer modo restrita ao Direito privado³, prevalece a ênfase na função inafastável da lei como fundamento de validade material, e não meramente formal ou procedimental, dos atos de aplicação. Quanto aos atos estatais de aplicação, basta lembrar que o campo da discricionariedade administrativa era então extremamente mais reduzido do que hoje, por não se exigir do *état gendarme* que fizesse a igualdade positiva, assumindo “a dimensão gigantesca e a atuação febril” de “conformação da sociedade”⁴ que pressupõe tal atribuição, típica do Estado Social. No que toca aos atos não-estatais de aplicação, é recordar que constitui requisito⁵ do contrato, a par da capacidade do agente e da juridicidade da forma, a licitude do objeto. Recordemos, ainda, que somente se admitem os costumes *secundum e praeter legem*⁶.

Além de valorizar o sentido unívoco da lei na determinação do conteúdo dos atos (estatais e privados) de aplicação/criação do Direito⁷, baseia-se ainda a visão liberal do Direito na crença na suficiência dos órgãos de soberania estatais (Legislativo, Executivo e Judiciário) para a consecução das funções a cada um cometidas pela teoria da separação dos poderes. Em síntese, que a matéria é por demais conhecida, toda inovação na ordem jurídica deve ter por fonte o Parlamento, a aplicação das leis fica a cargo da Administração e

3. Onde o modo de pensar tipológico sempre foi aceito sem maiores questionamentos; cf. DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 111.
4. NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: reflexões acerca de sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 36.
5. Usamos a expressão aqui no sentido que lhe dá VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. O pressuposto, o requisito e a condição na Teoria Geral do Direito e no Direito Público. *Revista de Informação Legislativa*, v. XI-42, Brasília, Senado Federal, abr./jun.1974, p. 115-28.
6. Não se advoga, é evidente, o quebrantamento dessas regras clássicas. O que se busca é outra coisa: demonstrar que, hoje em dia, casos há em que a lei não rege nada do conteúdo dos atos não-estatais de aplicação do direito, limitando-se a dar-lhes forma e a validar-lhes antecipadamente os resultados. Exemplo clássico é a arbitragem. O mesmo se diga para os atos estatais, como demonstrado adiante no texto.

a solução de controvérsias sobre a sua aplicação (além de, em certos países, o controle em tese da sua conformidade à Constituição) incumbe ao Judiciário.

Essas são as características que deixaram de ser verdadeiras (ou, pelo menos, que deixaram de ser essenciais, podendo falhar aqui ou ali) no Direito contemporâneo, em que, de saída, a própria separação dos poderes é tida como “princípio decadente na técnica do constitucionalismo”, em face das “contradições e das incompatibilidades em que se acha perante a dilatação dos fins reconhecidos ao Estado e da posição em que se deve colocar o Estado para proteger eficazmente a liberdade do indivíduo e sua personalidade”^{7 8}.

A crise da separação dos poderes manifesta-se de modo mais evidente no avanço do Executivo sobre o Legislativo - a mais das vezes, registre-se, com a expressa autorização deste. Não é inexacto falar-se numa autocontenção do legislador, que se tem limitado ao estabelecimento dos objetivos a serem alcançados, quando não à pura atribuição (melhor seria dizer delegação) de competência, deixando ao Executivo larga margem de liberdade, não só para a definição do conteúdo do ato individual de aplicação (pense-se na norma geral anti-elisiva, em vigor em diversos países⁹), como também para a densificação dos comandos legislativos por meio de normas administrativas gerais e abstratas cuja referibilidade àquelas somente pode ser aferida com o auxílio de um instrumental teórico novo: da exigência de *tipicidade* (ou melhor, de adequação ao conceito legal fechado) passa-se ao controle da proporcionalidade

7. Demonstra Norberto Bobbio, com apoio em Kelsen, que, num sistema escalonado de normas, todo ato de aplicação é ao mesmo tempo um ato de criação do Direito (*Op. cit.*, p. 50-1.).
8. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 86.
9. Demonstrando a inconstitucionalidade da adoção de uma norma-geral anti-elisiva no Brasil, cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti-elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. Em sentido oposto: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

do ato, cujo alcance material (contraposto ao cariz formal da *tipicidade*) compensaria com sobras o déficit de legalidade¹⁰.

Exemplos desse fenômeno de auto-contenção do legislador no Direito brasileiro são, entre outros:

- o exercício incontrastado de poder normativo pelas agências reguladoras, baseadas em simples atribuição legal de competência¹¹;

- o concurso do Executivo na definição de sanções por atos ilícitos, verificado, *v.g.*, na legislação ambiental;

- o recurso freqüente à delegação legislativa externa em matéria de tributação, quase sempre com o *nihil obstat* do STF (vale recordar os casos recentemente julgados das contribuições sociais para o salário-educação e para o seguro de acidentes do trabalho)¹².

Mas não é só o Poder Legislativo que renuncia ao cumprimento de suas atribuições. O mesmo Executivo que as empolga revela-se incapaz de exercer a contento as suas próprias, partindo por conta

10. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 238. Sobre o tema, cf. entre nós os recentes trabalhos de PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; SLERCA, Eduardo. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002; e CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
11. Sobre o tema, cf. erudita discussão em JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 483 e ss. Ainda SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 55-68 e 172.
12. Apesar de, em outros casos, como o da taxa de fiscalização ambiental (ADIn-MC nº 2.178-8, Rei. Min. Ilmar Galvão, DJ 10.4.2000) e da ADIn nº 1.296-7, sobre a delegação legislativa externa em Direito Tributário (Rei. Min. Celso De Mello, In: DJ de 10.8.95, p. 23.554-5), o STF ter prestigiado a doutrina clássica de estrita observância do princípio da legalidade, defendida pela quase unanimidade dos autores nacionais. Cf., entre outros: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 285; DERZI, Misabel. notas de atualização ao *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 90 e ss.; e CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 168-76. Na Argentina, cf. o alentado estudo de CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2002, especialmente o seu Capítulo VII (p. 577-677).

própria para a edição de normas gerais e abstratas que substituam a análise aprofundada de cada caso concreto (como se dá na execução simplificadora da lei fiscal, com recurso à fixação de pautas de valores ou de limites de deduções¹³) ou apelando para o auxílio do contribuinte, com vistas à superação da mesma dificuldade (é lembrar dos lançamentos, com base em declaração ou por homologação¹⁴, dos sistemas de cessão de dívidas tributárias para cobrança por particulares, mediante licitação e com deságio¹⁵, e das avenças fiscais celebradas entre o Estado português e as casas de jogo, para a fixação convencional do valor tributável¹⁶).

Também o monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário está em xeque, apesar do comando constitucional (art. 5º, XXXV). Não que os diversos órgãos administrativos de julgamento o arranhem, visto que as suas decisões desfavoráveis aos administrados nunca são definitivas. Está-se a referir à arbitragem, cuja sentença - além de poder fundar-se em quaisquer regras de Direito (nacionais, internacionais ou estrangeiras) escolhidas pelas partes, ou mesmo na pura equidade, sem referência a nenhum sistema de Direito positivo¹⁷, o que testemunha o enfraquecimento da lei como critério de solução das controvérsias surgidas no interior do Estado - só pode ser anulada pela Justiça em caso de invalidade formal, sendo o caso devolvido à instância arbitral para nova decisão.¹⁸

Atualmente restrita aos conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis¹⁹, a arbitragem começa a ser vislumbrada pela

13. DERZI, M. *Op. cit.*, p. 251-84; NABAIS, J. C. *Op. cit.*, p. 235.

14. Sobre o tema ver: HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997.

15. Sobre o tema ver: DERZI, Misabel; CUNHA PEIXOTO, Euler da; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Viabilidade jurídica da outorga de mandato oneroso a terceiros, pessoas jurídicas de direito privado, para a função de receber tributos ou executar judicialmente os créditos tributários*. Parecer inédito.

16. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 105-8.

17. Lei nº 9.307, de 23.9.96, art. 2º.

18. Lei nº 9.307/96, arts. 32 e 33.

19. Lei nº 9.307/96, art. 1º.

doutrina nacional como um método eficaz e válido de solução de querelas entre o contribuinte e o Fisco. Heleno Taveira Torres - para quem “é preciso perder o medo da liberdade (vigiada) que se possa atribuir aos agentes da Administração, sempre presente nos conteúdos de normas tributárias”²⁰ - é um defensor da inovação, limitada “aos litígios fundados em questões materiais”, de prova, tais como as atinentes a “‘preço de mercado’, ‘valor venal’, ‘valor da terra nua’, pautas de valores, definição de preços de transferência, definição de mercadorias, como a qualificação de produtos numa tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade”.²¹

Sem perder de vista a lúcida observação de P. Maisani e F. Wiener²² de que “o debate entre modernidade e pós-modernidade repousa largamente na idéia que se tenha da modernidade, em particular de sua capacidade de se adaptar”, pode-se asseverar que as características e as tendências do Direito ocidental acima identificadas atendem aos elementos correntes da definição da pós-modernidade jurídica, a saber: a complexidade da decisão (que não pertence mais a um órgão, mas é compartilhada por vários), o pluralismo das fontes²³ e a dialética das micro-racionalidades e dos múltiplos interesses contrapostos^{24*25}.

20. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativas. *Revista da ABDT*, v. 19, Rio de Janeiro, Forense, dez. 2002, p. 39.

21. TORRES, H. T. *Op. cit.*, p. 39-40. Na opinião do autor, “simples dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária restaria como âmbito próprio para serem resolvidas por consultas fiscais; do mesmo modo que assuntos vinculados a matérias típicas de julgamento sobre o direito material, constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, dentre outras, continuariam sujeitas a controle exclusivo dos órgãos de processo administrativo”.

22. Citados por PELLETIER, Marc. Existe-t-il une Approche Post-Moderne de la Fiscalité? L'Exemple de la CSG. In: *L'Impôt, Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002, p. 211-2.

23. Sobre o tema, cf. VARNEROT, Valérie. Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources: les sources non formelles du droit fiscal. In: *L'Impôt, Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002. p. 139-95.

A influência do pensamento pós-moderno sobre a prática tributária brasileira tem sido estudada com pioneirismo por Misabel Derzi, para quem “a vontade de Constituição, de que nos fala Hesse, tem sido cada vez mais fragilizada pela substituição, na era pós-moderna, dos paradigmas existentes por um outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização e da descrença na força normativa do Direito. [...] A crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista, passou a ser denominada ‘crise da modernidade jurídica’. [...] Instalasse, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e até mesmo legalidade são postos em dúvida.”^{24 25 26}

Com efeito, a dialética das micro-racionalidades e a multiplicidade de interesses contrapostos não se manifestam apenas no plano institucional da nova divisão (melhor seria dizer indivisão) dos poderes no seio do Estado e do compartilhamento de suas atribuições com os particulares, fazendo-se sentir também na configuração do Direito Tributário material, tanto no nível da divisão do tributo em espécies quanto naquele do regime jurídico aplicável a cada uma

24. PELLETIER, M. *Op. cit.*, p. 213.

25. Da perspectiva pós-moderna do Direito adotou-se apenas a percepção “dos fenômenos de complexidade e pluralismo que irrigam o sistema jurídico” (PELLETIER, M. *Op. cit.*, p. 224) e não a proposta epistemológica de rompimento com o método kelseniano, segundo a qual “à verticalidade de uma ordem jurídica imposta sucederiam a circularidade e a horizontalidade de um tecido normativo negociado, na medida, notadamente, em que as considerações de eficiência das políticas públicas tendem a disputar espaço com a validade formal do Direito” (p. 210).

26. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 100, São Paulo, Dialética, jan. 2004, p. 66-8.

delas (por regime jurídico, querendo-se aqui significar os critérios para a quantificação dos tributos e a destinação da arrecadação por eles proporcionada).

Na síntese de Klaus Tipke²⁷, três são os critérios possíveis de repartição dos encargos fiscais entre os contribuintes (é dizer, os critérios para a quantificação do tributo devido em cada caso): a capitação, refutada, por injusta, “desde tempos imemoriais”; a equivalência, em que “cada cidadão deve entregar em forma de impostos parte de sua renda como compensação dos gastos ocasionados ao Estado (equivalência de custos) ou das prestações percebidas do Estado (equivalência de benefício)²⁸”; e a capacidade econômica, que “não pergunta o que fez o Estado pelo cidadão individual, mas o que este pode fazer pelo Estado”, sendo a concepção mais adequada ao Estado Social, por ser a única orientada pela solidariedade.

Ocorre que a vocação e as possibilidades redistributivas do sistema tributário, identificadas por Tipke com a sua estruturação em torno da capacidade econômica, encontram-se hoje nitidamente enfraquecidas diante do recrudescimento da teoria da equivalência (ou teoria do tributo como troca).

A visão do tributo como troca, no dizer de Emmanuel De Crouy Chanel, “deve o seu poder de sedução à eliminação do Estado como expressão de um liame social”²⁹; “por detrás da aparente simplicidade de sua proposição (é justo pagar pelos serviços que o Estado lhe presta), pode então constituir uma amedrontadora arma de guerra contra o Estado, expressão de uma obrigação coletiva que ela [a teoria] descreve unicamente sob a sua forma de constrição.

27. *Moral Tributaria dei Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002. p. 33-4.

28. Esses critérios de quantificação são identificados por Ataliba com as contribuições por atuações estatais provocantes e provocadas. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 184-7.

29. La Citoyenneté Fiscale. In: *LTmpôt. Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002. p. 72.

Ela alimenta, de uma forma ou de outra, a denúncia do tributo em geral (e do tributo progressivo em particular) como um furto, um assalto, uma espoliação”^{30*31}.

Ora, essa a concepção que inspira a figura tributária que mais tem se desenvolvido ultimamente no Brasil e no exterior³²: a contribuição. Excluída do princípio da capacidade contributiva (ou pelo menos não sujeita necessariamente a ele)³³ bem como da progressividade³⁴, e sujeitada ao princípio da pertinência ao grupo (ou da identidade entre o universo dos pagantes e o dos beneficiários da aplicação do produto arrecadado)³⁵, a contribuição corresponde justamente à idéia egoística de pagar tributo para benefício próprio, em exceção à regra de não-afetação prévia da receita (entre nós prevista no art. 167, IV, da Constituição Federal), que permite o emprego do tributo para o saneamento do Estado e para o financiamento de programas voltados à redução das desigualdades sociais.

Se esse defeito não se manifesta nas contribuições sociais (defendidas por Werther Botelho Spagnol como os tributos que melhor realizam o Estado Democrático de Direito)³⁶ porque aí o grupo a ser

30. CROUY CHANEL, Emmanuel de. *Op. cit.*, p. 75.

31. Sobre a distinção entre imposto-troca e imposto-solidariedade, v. ainda BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 4. ed. Paris: LGDJ, p. 216-22.

32. Como noticia PELLETIER, M. *Op. cit.*

33. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 195.

34. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A instituição de contribuição previdenciária pelo Estado de Minas Gerais para co-financiar as aposentadorias dos seus funcionários e as pensões de seus dependentes*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. *Direito Tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 62 e ss., especialmente p. 77. O autor exclui da progressividade apenas as contribuições que qualifica como verdadeiras, em contraposição àquelas identificadas como impostos com a arrecadação afetada a um fim. Com isso, parece abandonar a ortodoxia da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados professada noutros trabalhos, como, v.g., o *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 73-4.

35. Cf. GRECO, M. A. *Op. cit.*, p. 239-44.

36. SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 18 e 147-51.

considerado em regra coincide com toda a sociedade, ficando “esfumada” a nitidez do critério da pertinência³⁷, ou nas corporativas (que se justificam pela irrelevância, ou quase, das entidades que financiam para o restante da sociedade, que assim não teria por que ser chamada a custeá-las), a verdade é que se apresenta com toda a força nas contribuições de intervenção no domínio econômico, objeto de preocupação de Eduardo Maneira, que chama a atenção para a sua desmedida multiplicação nos últimos tempos - certamente como forma de criação de impostos residuais pela União sem a necessidade de repartição do produto arrecadado com os Estados e Municípios - e, com vistas a pôr-lhes freio, equipara-as a tributos vinculados e predica a indispensabilidade de lei complementar prévia à sua instituição, dada a menção do art. 149 ao art. 146, III, da Constituição³⁸.

Sem entrar no mérito das conclusões do Autor citado, é fácil notar que constituem uma resposta ao mal-estar causado na doutrina pelo recurso desmedido às contribuições, dado o seu caráter não-redistributivo, quer no âmbito social, quer no seio da Federação.

O individualismo, o corporativismo dos tempos correntes - em que não se vê mais o tributo como meio da realização do bem comum, mas se esfacela o sistema tributário em tantas partes quantos são os grupos de pressão fortes o suficiente para obter favores especiais ou, quando nada, a aplicação em seu próprio interesse dos valores pagos - e a impossibilidade do Estado de reagir a essas tendências, dominado que está ele próprio por aqueles grupos, caracterizam o que já se vem chamando de uma nova Idade Média

37. Cf. GRECO, M. A. *Op. cit.*, p. 242. Esfumada, mas não de todo comprometida, pelo menos nos casos em que é possível identificar o conjunto dos beneficiários da atuação estatal, como no caso da contribuição instituída pela Lei Complementar nº 110/2001, cuja validade é questionada justamente por ofensa ao conceito constitucional de contribuição (admitida, portanto, como espécie autônoma), já que o universo dos contribuintes é mais largo e não tem relação necessária com o dos favorecidos.

38. *Base de Cálculo Presumida*. Tese de doutorado inédita, p. 160-70.

fiscal³⁹, marcada por um recuo das forças universalizadoras do Direito (e dos direitos de cada cidadão) que marcaram a época das revoluções burguesas e ganharam conteúdo substantivo ao tempo do Estado Social.

Idêntica expressão (nova Idade Média fiscal) e semelhantes razões (corporativismo, descrença na racionalidade do Estado - em particular naquela do legislador e na eficiência de sua intervenção -, incapacidade do Executivo de cumprir o dever de aplicação individual da norma tributária, entre outras) aplicam-se também à fragmentação institucional do Direito Tributário, de que são exemplos, além daqueles já citados (contratos fiscais, arbitragem tributária, cessão de créditos tributários, etc.), o alargamento do poder normativo originário do Executivo (de que é exemplo a delegação ao CONFAZ, pela EC n° 33/2001, de competência para a fixação e a alteração da alíquota única de ICMS a ser aplicada sobre os combustíveis e derivados de petróleo; CF, art. 155, § 4º, IV, a a c) e as recorrentes propostas de criação de uma justiça especializada em matéria tributária, dada a suposta incapacidade dos juízes comuns (federais ou estaduais) de a entenderem adequadamente.

A situação caminha para uma maior complexidão da estrutura judicial, semelhante à verificada no Alto Medievo (século X d.C.), em que as justiças reais (a principal e as subalternas) concorriam com os tribunais senhoriais, as justiças municipais e as eclesiásticas (sempre no plural)⁴⁰. A comparação não é exagerada, quando se imagina, ao lado das Justiças Estaduais e da Federal, dos Conselhos de Contribuintes Federais, Estaduais e Municipais (sem falar na estrutura contenciosa do INSS), os tribunais arbitrais de cada ente político e os diversos órgãos da jurisdição especial fiscal, cada qual com as suas competências definidas *ratione loci, personae e materiae*.

39. BOUVIER, M. *Op. cit.*, p. 225-6.

40. GARNOT, Benoit. *La Justice en France de l'An Mil à 1914*. Paris: Nathan, 1993. p. 55-9.

O caos e a anomia só serão evitados, para Michel Bouvier, com a revalorização dos princípios da legalidade e da universalidade do tributo, sem ignorar a complexidade das sociedades atuais, mas partindo para um esforço de harmonização e de integração das estruturas estanques que a compõem⁴¹.

Sacha Calmon também está atento ao desafio, dando as coordenadas para o seu enfrentamento:

Freqüentemente atordoado pelo tecnicismo do Direito e o particularismo das normas, ou, ao revés, embevecido com os ideais de justiça, o jurista deixa de perceber a dimensão global e totalizante do fenômeno jurídico, vendo-o ora como técnica, ora como valor. Nem uma coisa nem outra, se separadas. As duas conjuntamente. É assim o Direito. É técnica e valor.⁴²

41. BOUVIER, M. *Op. cit.*, p. 227.

42. COELHO, S. C. N. *Op. cit.*, p. 3.