

Direito tributário atual

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Presidente do Instituto Brasileiro de
Direito Tributário — USP

Ao completar quatrocentas reuniões de estudos semanais, realizadas às 5.^{as}-feiras, das 8 às 10 horas na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade, acaba de publicar e distribuir aos seus associados do Brasil e do exterior, cerca de mil exemplares do vol. 3º da coleção *Direito Tributário Atual*, contendo estudos sobre ICM, Isenções, Convênios, IOF, Balanços, Exercícios Financeiros, ORTNs, IR, Reforma Tributária, Empréstimo entre Empresas, Integração, Interpretação, encerrando-o com o trabalho *A vida e a procura dos valores*.

Quais as finalidades desses estudos teóricos e práticos dentro da Universidade?

A preocupação básica deste Instituto, já comprovada por tantos anos, é ampliar a intercomunicação e somar colaborações recíprocas. Assim como a Universidade não pode e não deve se isolar, também todos aqueles que, por suas habilitações e prática, estão capacitados a colaborar, de alguma forma no ensino, não podem se desobrigar omissivamente desde que a Universidade crie condições e os possa convocar.

Mas como organizar um sistema prático e funcional para obter essa integração e utilidades recíprocas?

Vejam os por que foi organizada e como está funcionando, *há mais de 14 anos*, a Mesa Semanal de Casos e Problemas Tributários.

A reunião de professores de várias Universidades, magistrados, procuradores, advogados, economistas, administradores, contabilistas, altos funcionários da Fazenda federal, estadual e municipal com os bacharéis que estão cursando as áreas de Mestrado e Doutorado em Direito Tributário Comparado na Faculdade de Direito da USP teve, como primeiro

desideratum da Cátedra, trazer para estes candidatos de pós-graduação, dentro da própria Faculdade, o manancial de conhecimentos teóricos e práticos dos diferentes setores do vasto campo em que se desdobram as funções e profissões dentro da fenomenologia e da problemática tributária.

Assim estes candidatos passariam, como passaram, a ter, além do ensino e orientação de seus professores, mais o laboratório de experiências, o banco de informações e os conhecimentos dos colaboradores, pois estes trazem numerosos casos e problemas concretos para os debates, estudos e conclusões.

A medida que estes estudos teórico-práticos foram sendo desenvolvidos, fomos observando não só que hoje tais reuniões constantes alcançaram a natureza de um *curso e simpósio-permanente* para todos que as vêm freqüentando, mas ainda que seu caráter facultativo não curricular ou compulsório vem contribuindo para aquilo que nosso Professor Enrico Tullio Liebman tanto valoriza e aconselha aos estudiosos, como caminho para a formação de Escola. Este mestre que retornou a Milão, aqui deixou a conhecida Escola Paulista de Processo.

Neste sentido de estudos dialogados também devemos lembrar-nos do genial comercialista Tullio Ascarelli, que igualmente lecionou nesta Faculdade e tanto se dedicou aos estudos jurídicos e às suas relações com a economia. Além de seu aluno no curso de bacharelado e de curso especial, tivemos a ventura de ser seu companheiro de escritório. Mais tarde escrevemos sobre a influência deste mestre no campo da ciência do direito tributário brasileiro (*Tullio Ascarelli e o Direito Tributário Brasileiro*, co-edição IBDT e editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1979. Na Itália, publicado na revista *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LII, 1981, nº 3, sob o título: *Il Contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dottrina Giuridico-Tributaria del Brasile*", págs. 553 e segs. com *separata*).

Ainda nesta Faculdade, no campo do direito do trabalho, o Professor Cesarino Júnior já acrescentava ao seu método de ensino os trabalhos dialogados em seminários e julgamentos simulados e foi fundador do Instituto de Direito Social, como idealizador da Academia Paulista de Direito.

No último ano do curso curricular, a coroar os estudos jurídicos, o jusfilósofo Miguel Reale, dedicando-se ao mesmo tempo a seus alunos e a seus companheiros de estudos, fundou o Instituto Brasileiro de Filosofia, até hoje em plena atividade, o qual já alcançou notável relacionamento com o exterior.

As obras deste jusfilósofo, cada vez mais vertidas para outros idiomas e por edições renovadas, vêm sendo adotadas em Universidades estrangeiras, expandindo a cultura pátria e gratificando a Universidade de São Paulo, da qual, por dois mandatos completos, foi notável Reitor. Sem dúvida o foi, não só em razão de sua constante dedicação à Univer-

sidade, mas sobretudo em função desse sentido de exteriorização dentro do qual ele compreende a Universidade, a explica e nela se integra como exemplo de professor que continua a sê-lo, ainda quando a idade o aposenta, porque seus alunos continuam nas escolas do direito e da filosofia que foi capaz de edificar e de dignificar.

Mestre Reale não só formou escolas, mas dentro delas conseguiu chegar à sua concepção própria da teoria geral da tridimensionalidade do direito.

Em Dianóia (México, 1967, nº 13, págs. 371), Recaséns Siches, com sua competência e autoridade, apreciando as obras do grande professor brasileiro, atesta que:

“Miguel Reale é, sem dúvida, um dos jusfilósofos mais eminentes, não só na área ibero-americana, mas no mundo inteiro, em nossa época, por sua universalmente famosa *Filosofia do Direito*, já traduzida para o italiano.

Uma concepção tridimensional do direito já se encontra em obras de outros autores, publicadas anteriormente aos primeiros escritos de Reale sobre esse tema, e também em livros coetâneos às publicações de Reale, assim como em outras posteriores a elas. Mas, na minha opinião, a concepção tridimensional do direito obteve, nas páginas de Miguel Reale, uma expressão ao mesmo tempo mais fina, mais profunda e mais exaustiva.

Quanto a mim, incorporei ao meu próprio pensamento filosófico-jurídico, quase integralmente, a versão que Reale dá à sua doutrina tridimensional.”

Na versão italiana de seu *O Direito como Experiência*, publicado pela Editora Giuffrè, Milão, em 1973, sob o título *Il Diritto come Esperienza*, obra em que Reale expõe os desenvolvimentos de sua concepção tridimensional com base em elementos os mais vivos e atuais da cultura contemporânea, sociológica e antropológica além dos propriamente filosóficos, o jusfilósofo italiano, Domenico Coccopalmerio antepõe um ensaio com 76 páginas sobre as obras e concepção de Reale, advertindo logo que esta versão italiana, em razão da precisão e dos aprofundamentos nela dados por Reale, constitui uma segunda edição atualizada e completada da edição brasileira. De páginas 76 a 85 acresce uma “bibliografia sistematica degli scritti di e su Miguel Reale”.

Com esta citação, o que mais queremos ressaltar do ensaio de Coccopalmerio é que, como Recaséns Siches, aponta a concepção peculiar do mestre brasileiro, e a destaca como *A Fórmula Reale*, Esperienza giuridica e “Tridimensionalismo específico” (la’formula Reale’).

A referência que fizemos aos citados mestres da USP, em primeiro lugar o foi em razão do relacionamento que sempre tivemos com eles e, em segundo, por podermos deles falar na qualidade de aluno e, como aluno, fazer indagações sobre suas condutas.

Como explicar a extensão de ensino alcançada por tais mestres e como classificar suas atitudes?

Do ponto de vista ainda não filosófico, mas jurídico, é fácil uma explicação, tendo-se em vista que “*jus et obligatio sunt correlata*”: partilham o tempo de sua intensionalidade de tal modo que, reservando seu tempo intencional enquanto “direito de estar só” para dedicá-lo aos livros que sabem escolher e que sabem escrever, dedicam a outra parte de seu tempo intencional à obrigação ou dever que se impuseram, ao ótimo da comunicação, do ensino, do diálogo e da publicação de suas obras. São professores-líderes.

Mas como qualificar a atitude assumida por mestres como esses que, ultrapassando as obrigações jurídico-contratuais, assumidas *interna corporis* com os estabelecimentos de ensino, chegam a criar escolas, concepções próprias e estender seu ensino no espaço e no tempo?

Esta não é obrigação decorrente da norma legal, nem por ela qualificada, mas antes da norma subjetiva do modo de ser, do ser na plenitude consciente do sentido de sua vida terrena, na busca dos valores, tanto assim que, superadas as exigências legais dos concursos, tais mestres passam a “professar” o ensino.

No trabalho sobre a interpretação do Fausto de Goethe, que o jusfilósofo tridimensionalista Wilhelm Sauer acrescenta à sua magnífica obra *Juristische Methodenlehre*, cujo trecho traduzimos e anexamos ao final do citado vol. 3º, é que encontramos as mais belas, edificantes e convincentes explicações e resposta, do ponto de vista filosófico, das condutas de professores exemplares. Vejamo-las.

Indignado com a ascensão da alma de Fausto, o diabo que só sabe pensar e agir “bidimensionalmente”, supunha que, pela sua interpretação literal, fria e estanque do contrato, tinha *direito adquirido* sobre aquela alma; não podia compreender a salvação de Fausto; no entanto este a merecera, por ter pensado e agido “tridimensionalmente” na busca dos valores, alcançando o valor acima da própria vida; Deus que permite o contrato estava certo e não errara, nem podia ter errado em seu prognóstico valorativo, porque tinha a visão da “quadridimensionalidade”: do fato, da norma, do valor humano e do valor divino. Por isso, como mandatários da Divindade, sentenciam os anjos, ao ascenderem com o imortal de Fausto:

“Quem sempre se esforçou, procurando progredir, pode ser salvo por nós.”

E Sauer explicita:

“Somente um homem bom pode realizar algo positivo na *profissão de sua vida*, seja como artista, como pesquisador, como funcionário, como juiz, como professor e assim por diante.”

Cabe, pois, aos alunos desses mestres se reunirem cada vez mais em torno das universidades, das escolas dos mestres, do instituto, para o

estudo e intercolaboração dentro de suas respectivas especializações. O IBDT nada mais é do que um abrigo universitário unindo todos os alunos de hoje e de ontem. É um instituto de pesquisas e de estudos capaz de reunir e unir companheiros de iguais inquietações.

Parafraseando Tsehkow, discípulo de Confúcio, no Diálogo 19.23:

“O muro do IBDT chega apenas aos ombros; pode-se olhar por cima e ver o que há dentro. Ao passo que a cerca dos grandes mestres tem muitas braças de altura. Só entrando pela porta se pode apreciar a riqueza do interior. Mas nem todos dão com a porta!”

A sabedoria dessa civilização milenar ressalta ainda a necessidade da perseverança no alcance dos objetivos: *o difícil não é criar, mas conservar* e se, no caso, essa porta é a busca da verdade no campo da ciência do direito, é preciso nos conscientizarmos da natureza problemática do direito, para não desanimarmos com percalços ou aparentes dificuldades.

Em meados do século XIX, Julius Hermann von Kirchmann — quando ainda não se podia falar de uma ciência do direito tal como veio sendo elaborada, porque o direito ainda não ultrapassava da exegese, interpretação, comparação e comentários — na célebre conferência de 1848, sob o título derrotista: *A Falta de Valor do Direito como Ciência* (Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft), arrolando aspectos negativos e críticos, chega ao anátema de que: “três palavras de alteração do legislador e toda uma biblioteca se transforma em papel inútil”, como se o direito fosse apenas legislação.

Entretanto, séculos após, Erik Wolf retoma o tema para colocá-lo nos devidos termos e traçar a compreensão da natureza dessa ciência humana, precisamente com o título que assim já a explica: *O Caráter Problemático e Necessário da Ciência do Direito* (Fragwürdigkeit und Notwendigkeit der Rechtswissenschaft).

Desta conferência ensaio-jurifilosófico de Erik Wolf, basta traduzirmos alguns trechos sobre as *atribuições* do direito como ciência:

“As *tarefas* da ciência do direito vão muito além do mero conhecimento das leis e da doutrina da interpretação jurídica. Seu conteúdo não é só o direito fixado em forma de lei, mas a totalidade do ordenamento social e econômico, cuja realidade se pode colher extrinsecamente nas instituições jurídicas e nas fontes do direito, como ainda nas relações e nas controvérsias jurídicas. O ordenamento jurídico como objeto de uma pesquisa científica tem ainda um conteúdo interno; este se pode encontrar no sentimento jurídico dos cidadãos, na sua obediência ao direito, no seu reconhecimento voluntário da totalidade do ordenamento e de suas partes.

Mesmo este sentimento jurídico interno, que felizmente é eficaz, mesmo independentemente de qualquer coação, é uma realidade social. O sentimento jurídico interno e o ordenamento jurídico externo são, na vida histórica dos diferentes povos, alguma coisa que se apresenta à primeira vista distinto, mas logo em seguida idêntico nos aspectos fundamentais e em muitas particularidades, alguma coisa que continuamente muda e se transforma.

Por isso a ciência do direito deve se ocupar tanto do direito historicamente passado quanto do direito vigente e do direito futuro; ela estuda e compara ordenamentos regionais e internacionais.

Além disso a ciência jurídica compreende e sistematiza a totalidade da vida jurídica, entendida como ordenamento da organização política, religiosa e social e como expressão da diferenciação sociológica em classes e grupos.

Enfim é necessária ainda uma maneira de proceder cientificamente obrigada, para que o ordenamento jurídico seja eficaz e possa ser defendido contra quem quer que o ofenda."

Portanto, a ciência do direito não se limita à lei e também a lei não destrói a biblioteca. Como ressalta Reale, o direito abrange a concreção tridimensional incidível do fato-norma-valor. Por isso mesmo o estudo jurídico ou científico do direito não só não se limita à legislação, mas tem de se estender ao universo do direito, exige o estudo teórico, aliado com o da técnica e da prática do direito (vide em nosso *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, Saraiva, São Paulo, 1980, a partir da pág. 21: Método de Ensino do Direito Tributário nas Faculdades de Direito).

Eis a razão de ser e eis a perseverança da Mesa de Debates dentro do direito tributário.

Dia 30 de junho de 1983 já alcançou sua quadringentésima (400ª) realização. É uma reunião e união dos que desejam se informar e prestar informações, aprender e ensinar por meio de diálogo: enfim chegar democraticamente a soluções com o concurso de opiniões que, dentro de uma especialização, se imponham pelo seu conteúdo de valor e pelo grau de convencimento que possam infundir através da técnica, da experiência e da ciência do direito tributário.

Para a continuidade e expansão dos estudos e da prestação de seus serviços o IBDT espera contar, cada vez mais, com o interesse e o apoio de seu associado.

Esta entidade foi idealizada, sobretudo, como órgão de congratamento dos tributaristas e sua união em torno de estudos que os aco-

munam por iguais inquietações. Se estes estudos são de interesse funcional ou profissional de uma categoria, também o são, de modo geral, da coletividade a que esta categoria tem o dever de servir em razão de sua habilitação. Se esta habilitação formalmente exige o diploma, substancialmente exige o constante estudo e atualização, no tempo e no espaço, à procura das melhores soluções.

Especialmente no campo problemático do direito, nem sempre é possível ao estudioso, isoladamente, descobrir a verdade ou formar sua convicção.

O Código de Processo Civil, no capítulo das provas, refere que “ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade” (art. 339). Isto é, quanto à “relação fática”, mas a dinâmica ou processo de conhecimento da relação de direito, especialmente no campo tributário que é sobremaneira múltiplo em categorias de normas e sob constantes modificações, vem exigindo, cada vez mais, essas intercomunicações de muitas sentinelas.

Se, de um modo geral, ninguém pode alegar a ignorância da lei e todos devem colaborar para o descobrimento da verdade, *a fortiori* os investidos dessas funções ou profissões. Assim sendo, a intercomunicação entre estes no sentido de maior expansão de informações e conhecimentos não é só um dever, mas uma espécie de “seguro contra riscos” no caminho do cipoal ou atual parafernália “fisco-tributária”. Neste sentido é que a reunião em Mesa de intercâmbio de informações e de conhecimentos vai se tornando cada vez mais uma instituição de confraternização de colegas, de garantia contra riscos e sobretudo de solidariedade na partilha de conhecimentos especializados.

Se estes trabalhos estão sendo efetivamente úteis a todos os componentes da Mesa, por que não ampliá-los e levá-los ao conhecimento de todos os associados, pedir-lhes que também colaborem na divulgação do que julgarem certo e, mais ainda, possibilitar a todos os demais interessados o conhecimento, apreciação ou possível utilização desses estudos?

Foi por isso que, após 12 anos de experiências com essa Mesa de debates de casos e problemas sempre atuais, atuantes e renovados, a Diretoria e o Conselho do IBDT — que desejam o comparecimento do maior número possível de seus associados — verificando a impossibilidade da presença dos que residem distante, deliberou a publicação desta série Direito Tributário Atual, cujos volumes 1 e 2 já foram editados com os casos ou problemas que despertaram maior interesse.

Dado o elevado custo das edições encadernadas, até aqui o IBDT tinha conseguido oferecer essa publicação aos associados, com 50% de desconto sobre os preços de livraria.

Entretanto, os objetivos da divulgação dos trabalhos apresentados à Mesa de debates precisam maior expansão.

São trabalhos sobre os principais assuntos que na atualidade estão preocupando os tributaristas; são trabalhos para colaborar na preparação da Reforma Tributária; são casos e problemas que estão em discussão nos tribunais; são, finalmente, questões sobre as quais muitos associados estão pesquisando ou estudando e que além de lhes poderem ser úteis, poderão motivar seus estudos e colaboração aos trabalhos em pauta, inclusive sobre projetos em preparação nos Ministérios ou em discussão parlamentar.

Assim sendo, o IBDT deseja que, automática e gratuitamente, todos os associados venham a receber esta publicação em seu endereço. Por isso reestudou a possibilidade de preparar em sua Secretaria o serviço destinado à impressão e, a partir deste vol. 3º, co-editar esta série de coletâneas, mais economicamente, com capa plastificada, para não só poder adquirir o número de exemplares suficiente para essa distribuição, mas também assumir as despesas de embalagem e remessa.

Deste modo, os demais interessados, *não associados*, poderão adquirir esta publicação pelo preço normal nas livrarias, enquanto o IBDT terá o prazer de oferecê-la a seu associado. Comparado com o preço de livraria, cada sócio poderá vir a receber mais do que o valor da sua contribuição anual, mas isto o IBDT agora já poderá fazê-lo graças à organização administradora e financeira que atingiu.

Com a prestação de mais este serviço, o IBDT espera estar correspondendo ao constante apoio e prestígio que lhe vem dando cada associado.

Não podemos deixar de ressaltar que, além da consideração que o IBDT vem recebendo de cada associado, os mais eminentes mestres nacionais e estrangeiros integrantes de seu quadro de sócios honorários também o vêm prestigiando, não só com a remessa de notáveis obras dentro do intercâmbio cultural para enriquecer a biblioteca especializada da Faculdade, mas ainda contribuindo com seus escritos para as publicações do IBDT.

Reconhecido por unanimidade do Conselho Universitário e pela Reitoria como entidade complementar à Universidade de São Paulo, o IBDT é dirigido por professores das áreas de direito tributário, de direito tributário aplicado, de legislação tributária e de direito tributário comparado do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP e de renomados especialistas.

Assim integrado na tradição e nas preocupações de ensino da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, seu objetivo é conseguir, cada vez mais, como entidade complementar, auxiliar o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade, finalidades estas que são as mais nobres e fundamentais da Universidade, para as quais não só os integrantes da Universidade devem colaborar, mas todos os demais habilitados e conscientes de suas responsabilidades para com os destinos da humanidade.