

DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ABORDAGEM DE PROGRAMAÇÃO (*)

Evaristo Paulo Gouvêa

Da Fundação Universitária de Blumenau. SC.

1. O PROBLEMA

1.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO

O desenvolvimento do Direito Tributário como ramo autônomo da juridicidade é relativamente recente. O seu estudo segue os conceitos concepções jurídicas tradicionais, dá-lhe autonomia didática e científica (esta dogmáticos tradicionais, com algumas particularidades que, segundo as nem sempre reconhecida por alguns juristas) entre os vários ramos do Direito, tendo princípios, instituições e objetos próprios. Ele é, no entanto, uma realidade fenomênica complexa, misto de normas positivas, teorias econômicas, práxis financeiras adotadas pelos governantes históricos, envolvidas por uma conceituação dogmática ainda não perfeitamente fixada ⁽¹⁾, em razão de constantes alterações do direito positivo, tendo como pano de fundo a ideologia das classes dominantes, politicamente conservadora e asseguradora do “status quo”.

Por outro lado, a complexidade do fenômeno tributário, ligado por um lado a fatos econômicos e, por outro, a normas jurídicas, não favorece a sua total compreensão pela dogmática tradicional, levando freqüentemente a uma defazagem entre a norma tributária e os fatos abrangidos por ela.

(*) Comunicação apresentada à VI Jornada Latino-Americana de Metodologia do Ensino do Direito (ALMED). Rio de Janeiro. Abril de 1981.

Os programas para o ensino da disciplina, a nível de graduação, pouco diferem, seja na Itália ⁽²⁾, na Espanha ⁽³⁾, na Argentina ⁽⁴⁾ ou no Brasil ⁽⁵⁾.

1.2. O DILEMA DO PROFESSOR.

O professor de Direito Tributário, perante os alunos, pode defrontar-se com duas alternativas. Uma preparação profissional de aluno ou um estudo crítico-científico, procurando transformá-lo em um estudioso do Direito. Acresce que os cursos de Direito, no Brasil, formam profissionais do Direito e não cientistas.

A grande maioria dos egressos dos cursos jurídicos vai operar em ambiente onde impera a dogmática jurídica, estando, portanto, fadado ao fracasso o profissional que não souber atuar conforme esse sistema. A dogmática continua sendo a ideologia profissional dominante no campo de trabalho do jurista. O ensino de dogmática - não o ensino dogmatizado, não pode ser abandonado. O aprendizado de dogmática tradicional dará ao aluno os conhecimentos indispensáveis ao seu trabalho profissional ⁽⁶⁾.

Entretanto, parece que, também, não cabe a uma Universidade formar autômatos, meros repetidores de um saber tradicional e esclerosado, já destituído, em grande parte, de sentido nas sociedades contemporâneas. O modelo de estado legalista, oriundo dos ideais da Revolução Francesa, não se ajusta mais a uma sociedade cambiante, cujos valores se alteram rapidamente. A nova realidade da sociedade industrial - mesmo em países subdesenvolvidos, naqueles setores mais dinâmicos, onde o jurista tributário deve atuar implica em que ele adquira novos conhecimentos adequados ao seu trabalho profissional, principalmente, nas áreas da economia, da administração, da computação, etc., que o prepare para o trabalho na empresa, a célula mater da sociedade industrial.

A reformulação dos processos de educação jurídica tradicional reivindica o questionamento das técnicas em vigor, isto é, a paulatina substituição das aulas expositivas por novos recursos pedagógicos, mas também, a reconsideração dos conteúdos transmitidos. Uma “jurdidática” renovadora importa na implantação de estratégias educativas contemporâneas e no reexame do que secularmente se vem mostrando como fenômeno jurídico. É que o problema pedagógico, no campo do direito, transcende o plano de revitalização das formas de ensino para ascenderá própria revisão da temática transmitida. Devemos, então, privilegiar a indagação do “porquê” e “para quê” se ensina o Direito em detrimento das discussões técnicas da estratégia empregada. Para

cumprir tal tarefa, devemos discutir profundamente, e sem falsos conceitos normativos, as relações entre a produção teórica dos juristas e os requisitos da vida comunitária, procurando desmitificar o discurso jurídico, despojando-o de conteúdos ideológicos subjacentes. Parece que um dos caminhos para atingir tal objetivo é problematizar nas aulas o próprio método de constituição do conhecimento jurídico e as formas pelas quais esse conhecimento foi e é transmitido.

Portanto, para finalizar, a par de uma formação profissional assentada no estudo da dogmática jurídica, deve o professor fornecer ao aluno, concomitantemente, os meios para que nele se desenvolva um espírito crítico, discutindo a própria cientificidade do discurso jurídico, suas ideologias e seus mitos, ocultos sob uma lógica persuasiva e retórica.

2. AS UNIDADES BÁSICAS

As unidades básicas para um programa de direito tributário, a partir das quais poderemos planificar o ensino da disciplina, serão agrupadas em três partes, atendendo aos objetivos expostos nas páginas anteriores.

Na primeira parte um estudo crítico do Direito Tributário, suas dificuldades a nível epistemológico, em uma abordagem através das teorias da comunicação. Esta parte conterà três unidades, a saber:

1. Direito, Linguagem e Comunicação.
2. A Função Retórica do Mito Jurídico e em particular do Mito Jurídico Tributário.
3. Problematização em Torno da Cientificidade do Discurso Jurídico em particular do Discurso Jurídico Tributário.

De fato, as teorias da comunicação contemporâneas põem em cheque as concepções retrógradas sobre uma das mais vitais operações promovidas pelo aparelho jurídico - a interpretação da lei; desmitificam o caráter não criativo e imparcial da interpretação da norma jurídica, fazendo aflorar os compromissos ideológicos daqueles que a promovem e, paralelamente, sugerem uma leitura crítica da forma como é transmitido ou socializado o tradicional saber jurídico, travestido em imagens de uma neutra e científica promoção educativa ⁽⁷⁾.

A comunicação humana se expressa principalmente, através da linguagem. O Direito se exprime, também, através da linguagem. A linguagem faz a conjunção de conduta humana, de sua valoração, da sua prescrição e regu-

lamentação. Na norma jurídica, a linguagem cumpre uma dupla função: se por um lado, como mera linguagem, informa e comunica, por outro lado, como metalinguagem, significa o comportamento humano.

A nível lingüística, a análise pragmática é um bom instrumento para a formação de juristas com consciência crítica, que não realizam leituras ingênuas e epidérmicas das normas, mas, pelo contrário, que procurem descobrir as conexões entre as chamadas “palavras da lei” e as ideologias de seus produtores ⁽⁸⁾.

Uma função mitológica no Direito Tributário, cumpre o chamado princípio da legalidade. O ensino da dogmática tradicional vê no princípio da legalidade a pedra angular do estudo do Direito Tributário e, a partir dele, determina toda sua sistemática. Diz-se, por exemplo, que a obrigação tributária tem como fonte a lei e somente a lei. Entretanto, o princípio da legalidade está bastante desfalcado do seu absolutismo pela ação dos vários ministérios da fazenda, nos vários países e em várias épocas, em função de uma política tributária necessariamente ágil que não pode aguardar a lentidão dos trabalhos legislativos. No entanto, a dogmática tradicional o eleva como o princípio basilar do Direito Tributário, tendo uma forte carga retórica-emotiva, transmitindo ao usuário uma idéia de segurança e justiça. A segurança dada pelo princípio da legalidade é falsa, é aparente e na realidade serve de justificação para uma atitude ideológica, daquele que está encarregado de aplicar a lei. O recurso à legalidade tem, somente, forte carga emotiva e funciona como condição retórica do sentido, isto é, como condição que dá uma determinada direção ao pensamento. Ele produz no receptor uma idéia que persuade, porque o emissor se refere à legalidade, dando cientificidade a uma decisão, apresentando contornos de legalidade e de justiça ⁽⁹⁾.

Os obstáculos ideológicos, subjacentes à temática da disciplina, comecem a ser superados se o aluno adquire uma postura crítica frente ao saber jurídico acumulado, isto é, se encontra, durante o curso, instrumentos que lhe permitem efetuar uma leitura sintomática do saber mostrado em outras disciplinas e entender as determinações da informação jurídica ⁽¹⁰⁾.

Problematizar a cientificidade do discurso jurídico é problematizar a própria dogmática jurídica. A dogmática constitui um complexo de representações e de crenças generalizadas que funcionam como normas práticas para a tomada de posições concretas pelos juristas no desenvolvimento do seu trabalho profissional. Os conceitos e princípios da dogmática devem ser

vistos como tópicos, isto é, como lugares comuns ou fórmulas que orientam a argumentação e são aceitos na comunidade dos juristas. Têm efeito retórico e persuasivo ⁽¹¹⁾. Os homens sempre tiveram, muitas vezes, necessidade para persuadir ou motivar os demais de forma eficaz, de rodear seus atos e intenções de um encanto mítico ou estético que lhe serve de cobertura. Como vimos, o Direito não escapou a esta constante e é muito comum encontrar dentro da linguagem jurídica essas técnicas falaces de argumentação, tendo como consequência que a linguagem jurídica adquire um particular tom emocional. Nela, o Direito encontra os argumentos necessários para erigir em seu redor a meta-mito da racionalidade de controlabilidade, ou seja, da cientificidade ⁽¹²⁾.

Na segunda parte, o estudo da dogmática tradicional aplicável ao Direito Tributário é o tema principal. As unidades são as tradicionais, a saber:

1. Fontes. Interpretação e Aplicação do Direito Tributário.
2. Obrigação Tributária.
3. Processo Tributário, Infrações Tributárias e Penalidades.
4. Competência Constitucional Tributária.

Aqui, o aluno já deve estar em condições de efetuar uma leitura crítica da dogmática. Assim, na exposição das teorias relativas à obrigação tributária é conveniente nos aprofundarmos em todos os matizes que envolvem a sua compreensão, sem nos descuidarmos, também, dos aspectos econômicos subjacentes às teorias jurídicas sobre a tributação, dos mitos e das ideologias latentes nessas teorias. Também, no tratamento das fontes do Direito Tributário e das doutrinas sobre a interpretação da norma tributária, a par de um aprofundamento das escolas dogmáticas tradicionais sobre hermenêutica, procuraremos fixar os problemas lingüísticos que caracterizam a linguagem natural usada no Direito, como a vagueza e ambigüidade dos seus termos, procurando desmitificar e esclarecer a pretendida cientificidade das várias teorias sobre a interpretação da norma jurídica.

A terceira e última parte será dividida em três unidades, a saber:

1. Noções de Economia Tributária.
2. Tributos a Nível de Pessoa Física.
3. Tributos a Nível de Pessoa Jurídica.

Na primeira, o aluno receberá noções de economia tributária, e também, conhecimentos sumários mas objetivos, dos fenômenos econômicos

envolucrados na norma tributária, que condicionaram o seu nascimento e que, igualmente, condicionarão a sua interpretação. Como já dissemos, o fenômeno tributário é um universo complexo, composto por regras normativas, fenômenos econômicos, mitos e ideologias neles latentes, havendo uma contínua interação do econômico e do jurídico, mutuamente dependentes.

Os objetivos das duas últimas unidades são claros. Ao invés de um estudo de cada tributo em particular, propomos o estudo dos tributos em dois blocos. Assim, o aluno poderá se situar melhor dentro da complexidade de que é a incidência dos vários tributos sobre o indivíduo e sobre a empresa. Ele não terá uma visão distorcida e compartimentada do sistema tributário. No caso dos tributos ao nível da empresa, ele se situará dentro da empresa e poderá compreender a ação dos tributos a nível micro-econômico, a ação dos tributos na formação dos preços e no processo poupança-inversão, como também nos processos econômicos da produção, distribuição e comercialização.

Concomitantemente, o aluno estudará exegeticamente a legislação tributária de cada tributo, sempre sem perder, porém, a visão de conjunto. Por exemplo, no caso de impostos tão semelhantes como os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, o aluno descobrirá suas semelhanças e dessemelhanças, agora ao nível das respectivas legislações.

Na última parte, preferimos o estudo dos tributos em blocos, ao contrário da metodologia tradicional que os estuda de uma forma compartimentada, esquecendo as íntimas ligações entre eles, não só no plano jurídico, como no econômico. Para nós, este novo enfoque, procura situar o aluno dentro do contexto jurídico-econômico dos fatos tributários.

3. CONCLUSÕES

Os fenômenos econômicos subjacentes às normas jurídicas tributárias deve ser levados em consideração a fim de que o aluno compreenda melhor a complexidade do fenômeno tributário.

Os tributos devem ser estudados em bloco, ao contrário da metodologia tradicional, que os visualiza de uma forma compartimentada, visando ocultar a carga ideológica a eles pertinente, esquecendo as íntimas ligações entre eles, não só no plano jurídico como no econômico. Para nós, este novo

enfoque procura a situar o aluno dentro do contexto jurídico-econômico dos fatos tributários, e visa desmitificá-los.

A desdogmatização do Direito Tributário deverá, no entanto, levar em conta as necessidades do profissional em Direito, que terá que manejar a dogmática jurídica nos campos comunitários onde exercerá a sua atividade. Assim, sugerimos que uma crítica à dogmática tradicional seja sucedida pelo estudo da própria dogmática tributária, para que o aluno possa, com os meios de que já dispõe, avaliá-la e criticá-la.

4. Referências Bibliográficas

- (1) ROSS, Alf. Sobre el Derecho y la justicia. Trad. Genaro B. Carrió, Buenos Aires, EUDEBA, 3. ed., 1974. Orig. inglês.
- (2) GIANNINI, A.D. Istituzioni di Diritto Tributario. Milano, Dott. A Giuffrè, 9. ed., 1968. BERLIRI, Antonio. Corso istituzionale di Diritto Tributario. Milano, Dott. A. Giuffrè, 1965. COCIVERA, Benedetto. *Principi di Diritto Tributario*. Milano, v. 1, 1961. MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. Teorino, UTET. 1972.
- (3) AMOROS, Narciso. Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. 1. ed. 1963. AYALA, José Luis Perez. *Derecho Tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, v. 1, 1963.
- (4) JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 2. ed., 1969.
- (5) SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio, Ed. Financeiras, 4. ed., 1964. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Resenha Tributária, 1. ed. v. 1, 1971. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito tributário*. São Paulo, IBDT, 4. ed. 1976.
- (6) BRUM, Nilo Barros de. Ensino do Direito: ‘Educadores em Busca de Objetivos. i n : *Revista Latinoamericana de Metodologia do Ensino do Direito*. Edição Brasileira 781 (2), 35-9, Edição Especial. p. 37-8.
- (7) WARAT, Luis Alberto, & CUNHA, Rosa Maria Cardoso da. *Ensino e Saber jurídico*. Rio, Eldorado, 1977, p. 76.
- (8) _____ Obra citada. p. 89-90

- (9) BERNI, Maurício Batista. Atividade do Juiz como Fonte Criadora do Direito Tributário. in. Revista do C.C.E. A - UFSM, 3(1): p. 29-46 Número Especial, 1978 p. 30.
- (10) WARAT, Luis Alberto. Introduccion al Derecho: Una Disciplina en Busca de su contenido. in: *Revista Latinoamericana de Metodologia de Ensino do Direito*, Edição Brasileira, 1978. 1(2): 77-80. Edição Especial p.73.
- (11) FERRAZ, Tércio Sampaio. Teoria da Norma jurídica. Rio, Forense, 1978. p.73.
- (12) WARAT. Luis Alberto. *Abuso del Derecho y Lagunas de la Ley*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1969. p. 31.