

TULLIO ASCARELLI E
O DIREITO TRIBUTÁRIO
DO BRASIL (*)

(*) Este trabalho foi publicado na Itália, pela magnífica revista *Diritto e Pratica Tributaria*, dirigida pelo Prof. Victor Uckmar, vol. LII (1981), N.3, sob o título "IL CONTRIBUTO DI TULLIO ASCARELLI ALLA FORMAZIONE DELLA DOTTRINA GIURIDICO-TRIBUTARIA DEL BRASILE", Editora CEDAM, Pádua, de págs. 553 a 568.

HOMENAGEM A
TULLIO ASCARELLI

A Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, desejando homenagear a memória do inolvidável Professor Tullio Ascarelli, no vigésimo aniversário de seu falecimento, por seu Departamento de Direito Comercial organizou um ciclo de conferências, já concluído durante os meses de setembro e outubro de 1979.

Para tanto, convidou diversos Professores do exterior, de outros Estados e seus docentes, para que cada um pudesse, dentro de sua respectiva especialidade, falar da atividade didática, das obras e contribuições do genial Mestre à ciência do direito.

Como seu ex-aluno e companheiro de escritório, dentro da parcela que nos foi designada, escrevemos este trabalho, sob o ângulo de nossa especialidade e, portanto, somente dentro do Direito Tributário, para demonstrar quanto este Mestre, como pioneiro, contribuiu para a formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil.

É o que veremos a seguir.

A CONTRIBUIÇÃO DE TULLIO ASCARELLI
PARA A FORMAÇÃO DA DOCTRINA JURÍDI
CO-TRIBUTÁRIA DO BRASIL

RUY BARBOSA NOGUEIRA
Catedrático de Direito Tributário e
Professor de Direito Tributário Com
parado - USP - Presidente do IBDT

Meus colegas e amigos, Professores de Direito Comercial, lembraram-se de me incluir neste ciclo de conferências em homenagem à memória de TULLIO ASCARELLI:

- Por eu ter sido seu aluno na primeira das turmas curriculares de Direito Comercial, das que lecionou nesta Faculdade, e particularmente;

- Por ter trabalhado vários anos a seu lado nos serviços jurídicos da Federação das Indústrias;

- Ter, desde solicitador acadêmico sido seu companheiro de escritório por vários anos, e ainda:

- Depois de formado, ter sido seu aluno em curso monográfico de Direito Tributário que prelecionou na Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, Divisão de Estudos Pós-Graduados, em 1947.

Em face do tema que me foi atribuído e do ramo a que me dedico, vejo que minha agradável missão de hoje é mais de testemunha e depoente da atividade do grande Mestre, no campo do Direito Tributário, durante sua permanência no Brasil.

Assim, tenho que partir de minha própria convivência com o Professor, para não só lembrar e contar a experiência e aprendizado que dele obtive, mas depor sobre seu relacionamento com outros estudiosos desse ramo e comprová-los com citações de trabalhos publicados ou mesmo desconhecidos como seus e até inéditos; contar sobre aulas e diálogos e sobretudo falar das fundamentais orientações bibliográficas que tanto soube indicar não só a seus discípulos, mas aos amigos de preocupações comuns.

Confesso que não vejo outra forma autêntica senão a desta metodologia retrospectiva para, de permeio, ir externando meu pen

samento de constante aluno, sobre as bases científicas que o genial Mestre lançou e deixou no ambiente dos estudos jurídico-tributários de nosso país.

A VINDA DA FAMÍLIA PARA O BRASIL

Procurando asilo em consequência da guerra e perseguições do nazi-fascismo, o grande Mestre de Bolonha obteve visto da Embaixada brasileira em Lisboa, e veio para o Brasil com sua família: a esposa Da. Marcella Ascarelli Ziffer e os três filhos ainda pequenos, Gianni, Franca e Piero.

Aqui chegaram pelo navio Serpa Pinto em outubro de 1940, desembarcando em Santos. O chefe da família tinha ainda cinquenta dólares em sua carteira.

A PRIMEIRA IMPRESSÃO

Conheci a figura meiga do Professor Tullio Ascarelli logo em 1940 quando, estudante do 2º ano do pré-jurídico da Faculdade, eu trabalhava nos serviços pré-jurídicos da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo.

Foi fazer uma conferência na primeira sede daquela entidade, então na rua Quintino Bocaiúva, sobre aspectos jurídico-econômicos. Fê-la em italiano, não somente porque fosse seu idioma-mater, mas dentre as várias línguas que falava, a mais acessível. O salão estava repleto de homens de empresa, e de muitos juristas. Despertou grande interesse e admiração. Pelo que me lembro, tinha umas anotações, mas parece que essa conferência não foi registrada.

Além dos serviços jurídicos internos que mal começavam, a Federação dispunha do escritório ao lado, de Tácito de Almeida e não possa esquecer os comentários entusiásticos que este e o então jovem advogado que o auxiliava, Dr. Francisco Lotufo Filho, ficaram bondosamente a fazer comigo, sobre o conhecimento e visão que Ascarelli demonstrou sobre o panoramado direito e o desenvolvimento econômico.

A PRIMEIRA CONTRIBUIÇÃO JURÍDICO-FISCAL DO MESTRE

Uma das questões cruciais que, àquele tempo, a Federação das Indústrias tinha levantado, em difícil luta com o Estado-Fisco, era a da participação dos Agentes de Fiscaliza-

ção no resultado das multas impostas aos contribuintes. Os textos das leis do imposto de renda, do selo, sobre o consumo de mercadorias, aduaneiro e sobre as vendas e consignações, placitavam esse sistema.

Os serviços jurídicos internos prepararam o material informativo e Tullio Ascarelli foi encarregado de seu estudo e apresentação de sugestões para ser pleiteada a abolição desse método e possíveis medidas substitutivas.

Apesar de despojado de sua biblioteca, com a ótica do jurista de fora e a sedimentação de sua cultura, sem uma citação de rodapé com que tanto sempre fundamentou seus escritos, elabora para a Federação um trabalho com treze itens, que esta editou em 1941, sob o título:

A QUOTA-PARTE DOS FUNCIONÁRIOS NAS MULTAS E OS PRINCÍPIOS DA JUSTIÇA FISCAL.

Pela natureza de serviço interno essa monografia nunca foi publicada com o nome de seu autor. Como nos dedicamos desde os primórdios de nossos estudos ao combate a esse absurdo sistema e viemos a receber, nesse assunto, ensinamento de Ascarelli, permitam-nos deter um

pouco sobre esse tema que, a nosso ver, pelo conteúdo de verdades objetivas e convincentes, foi a primeira e talvez exponencial contribuição de Tullio Ascarelli à doutrina jurídico-tributária do Brasil, pois ela veio alcançar, vinte e oito anos depois, dentro do sistema tributário nacional, a categoria hierárquica de preceito constitucional. Como hoje estamos registrando o fato histórico, somos obrigado a dar alguns esclarecimentos sobre a evolução e resultados desse seu trabalho.

Os contribuintes não conseguiam convencer o Governo desse erro em nossas leis, porque dentro da administração, dos órgãos judicantes fiscais e até dentro do legislativo estavam infiltrados os interessados na privilegiada participação. Tal era o poder econômico destes que a imprensa chegou a noticiar a existência de "caixinha" para fins eleitorais e os participantes se diziam "gerais da arrecadação".

Para dar especialmente aos advogados uma idéia da extensão dessa interferência, eu mesmo tive, em causa ganha em todas as instâncias administrativas e judiciárias, ao chegar perante o T.F.R., de rechaçar a pretensão dos participantes em ingressarem na lide, pois requereram que no caso seus interesses econômi-

cos, em razão das possíveis participações, seriam maiores que os do Tesouro. Naturalmente contestei demonstrando que a relação jurídico-tributária era entre o Tesouro Público e o contribuinte - aquele defendido pela Procuradoria da República e este por seu advogado - e que os participantes tinham apenas expectativa de direito e não legítimo interesse econômico ou moral. O Tribunal acolheu a impugnação, excluindo-os da lide, mas este fato é bem elucidativo da procedência dos argumentos mais genéricos que veremos na antevisão de Ascarelli e serve para comprovar o abuso de poder econômico que o sistema de participação, com a conivência da lei, acarretava na prática.

As empresas produtoras são as que mais sofrem os obstáculos e ônus da inércia burocrático-fiscal, porque são cobradoras da maior parte dos impostos indiretos e enfrentam os riscos da interpretação e auto-aplicação das leis fiscais, como contribuintes de direito. Logo que foi divulgado aquele trabalho de Ascarelli, embora sem o nome de seu autor, causou um grande impacto por seu conteúdo de esclarecimentos científicos; tanto assim que dois membros da Comissão de Revisão da Lei do Selo, representantes do Comércio, e que também viram baldados

seus esforços pela abolição das quotas-partes de multas nessa lei, Rodrigues e Almeida Nogueira Porto, no livro "IMPOSTO DO SELO FEDERAL" (Comentários à nova lei, São Paulo, 1942), não conseguindo essa supressão e não encontrando melhor comentário, ao pé do respectivo capítulo do Decreto-lei nº 4.655, de 03.09.42 (art.104), observaram:

"Sobre o problema da participação dos fiscais nas multas, vamos transcrever notável publicação de uma associação de classe paulista, que sabemos ser da autoria de um dos mais eminentes professores de direito do velho mundo" e de pág.307 a 316, em letras reduzidas, reeditaram aquela monografia.

Foi mais uma divulgação, sem dúvida útil, dos ensinamentos do Mestre que hoje esta Faculdade homenageia, mas ainda não identificava o Autor, sem dúvida em razão do ambiente que reinava.

Para podermos dar uma idéia dessa monografia tão concentrada, repleta de conceitos e ensinamentos, permitam-nos tentar um resumo, mesmo porque nela ainda permanecem ensinamentos que ainda não foram aproveitados, como

o da necessidade de abolição da denúncia de particulares que s̄o serve a chantagens e ainda a necessidade da separação das questões de fatos de direito, dentro de uma reformulação do hoje falado contencioso administrativo-fiscal. Estes também precisam ser aproveitados, como contribuições que s̄o de Tullio Ascarelli, para melhoria das instituições jur̄idico-tribut̄arias do Brasil.

Como veremos, em sua antevis̄o, Ascarelli abordou, j̄a naquela ̄poca, n̄o s̄o aspectos jur̄idico-tribut̄arios, mas tamb̄m aqueles que hoje vemos na literatura universal como t̄itulos de livros de Hist̄oria do Imposto, de Pol̄tica Fiscal, de Sociologia Fiscal, de Psicologia Fiscal, de Moral Fiscal, de Comparação de Sistemas Fiscais e tantos outros.

RESUMO DE ID̄EIAS E FUNDAMENTOS

Inicia o Mestre, no citado trabalho, esclarecendo que "a atribuição aos funcionários de uma porcentagem do produto das multas... constitui um caracter̄istico singular do direito brasileiro".

Mostra historicamente que esse crit̄erio nasceu na Idade M̄dia, dentro do arren

damento da cobrança dos tributos, pelos quais a dívida do imposto acabava por se transformar em dívida privada do cidadão para com o Estado. Recordou a velha "venalité des charges de l'ancien régime" francês, que transformava a função pública num negócio privado, fazendo dela quase uma firma comercial, que o indivíduo explorava no seu exclusivo interesse, para assim contrapor:

"O desenvolvimento do Estado Moderno, vencendo justamente a citada confusão entre direito público e privado, que caracterizava os "anciens régimes", veio acentuando, cada vez mais, o princípio de que as funções públicas não podem e não devem ser exploradas tendo em vista um interesse particular; não devem ser administradas no interesse do funcionário, mas, somente, no interesse público".

No ítem II, com a segurança de seu conhecimento universal de comparatista ou "viajante jurídico" como se dizia, levanta a preliminar de que "esta participação foi abolida em toda parte porque vicia a base de qualquer sistema fiscal", passando a demonstrá-la.

No ítem III começa dizendo que "o funcionário, por sua vez, deixa, na realidade

de ser funcionário. Não é mais tutor de um interesse público, revestido, portanto, do prestígio que lhe advém de zelar por um interesse geral; é um particular que defende somente uma parcela lucrativa". Passa então a demonstrar como, por isso mesmo, e portanto, naturalmente, vai surgindo no espírito do participante a idéia de transação, de negociação com o contribuinte.

Refutando a alegação de alguns, de que a participação pode incentivar a descoberta de fraudes, demonstra que se esse resultado fosse real, apenas formaria um círculo vicioso; uma competição de fraudes entre fiscais e vedores do Tesouro Público. O funcionário que participa da multa, não vai ser sincero à busca de sonegação ou fraude, mas não saberá mais distinguir a falta de pagamento de boa fé ou de má fé.

"Não haverá a possibilidade de discutir, com sucesso, acerca da interpretação ou aplicação de normas fiscais complexas: pouco importa ao funcionário associado na participação que o contribuinte tenha errado em boa ou má fé; pouco lhe importa se a exata interpretação de uma norma fiscal seja melhor do que outra; o que lhe importa é somente apurar fraudes,

mesmo se aparentes, para participar do provento de multas sempre substanciais".

No ítem VII, e que saibamos, como a primeira vez no campo da tributação entre nós, ressalta e sugere que "a sonegação fiscal pode e deve ser combatida também com sanções penais" e sobre esta matéria discorre.

Eis aí a origem da configuração posterior, em nossa legislação, do "crime de sonegação fiscal".

Demonstra ainda que "a sonegação combate-se, antes de mais nada, com a educação da consciência fiscal". Passa no ítem IX a comparações estatísticas com os índices de sonegações na França, nos EE.UU. e na Itália e a educação da consciência fiscal na Inglaterra. No ítem XII mostra os erros do sistema brasileiro, exemplificando com a participação de multas, não só do funcionário descobridor, mas de outros denunciantes, e que isto destrói a Justiça Fiscal. O primeiro requisito do Juiz é não ser parte em causa. O funcionário que participa da multa é parte em causa no julgamento do contribuinte; não pode, portanto ser Juiz. Pelo contrário, a organização da Justiça fiscal administrativa no Brasil baseia-se nos funcionários. Os conselhos

de contribuintes no Brasil, apesar de seus nomes, são compostos em sua metade de funcionários; embora a lei estabeleça que o funcionário que participará da multa num processo em que apurou ou confirmou não pode tomar parte nesse julgamento, essa suposta acomodação da lei é um equívoco, porque já se formou um interesse comum na confirmação geral das multas por parte de todos os fiscais. "Forma-se, assim, uma solidariedade de interesses entre todos os funcionários, por força da qual são todos levados a constituir uma espécie de frente única contra os contribuintes, e estão todos interessados nos proventos das multas, participando cada um nas multas confirmadas pelo colega".

Concluindo esse trabalho, em que vimos tantas contribuições doutrinárias, Ascarelli propõe ao legislador brasileiro, o que chama de "quatro princípios que deveriam servir de orientação no estudo das normas do projeto e no seu complemento":

10) A certeza da norma fiscal. É evidente, com efeito, que uma norma incerta dá lugar ao arbítrio. Uma tributação incerta é por este único fato mais onerosa; pode ser em muitos casos, preferível uma taxa maior, à incerteza da norma e aos perigos que se seguem;

2º) A discriminação da sanção em relação à gravidade da culpa;

3º) O julgador nos recursos fiscais deve, pelo menos, em segunda instância, ser neutro, isto é, alheio ao fisco;

4º) É necessário disciplinar, diferentemente, os recursos que implicam questões de fato e os que implicam questões de direito, a saber, questões que têm um alcance geral.

Esse trabalho foi remetido ao Ministério da Fazenda em 1941, mas há certos vícios tão arraigados que não se corrigem senão através do ensino persistente. Repercutiu tanto no país, que dez anos depois o Deputado Maurício Joppert apresentou à Câmara dos Deputados o projeto nº 859/51, proibindo a participação nas multas. As condições de participação na multa e agora no produto da arrecadação dos impostos, tinham-se agravado. Como aluno do Prof. Ascarelli e nessa latura já Advogado-Chefe do Centro e Federação das Indústrias, mas sem a presença do Mestre, retomamos seu trabalho, acrescentamos uma introdução e quatro capítulos (I, VI, IX e X), e um adendo com comentário da "Revista do Serviço Público" do DASP, sobre o que foi a luta dessa abolição nos EE.UU. e, portanto, como

órgão do Governo brasileiro, apoiando a inconveniência desse privilégio dos funcionários fiscais. Aquelas entidades publicaram este conjunto em um novo opúsculo, com o título e sub-títulos que assim redigimos:

MULTAS FISCAIS

A entrega da totalidade ou parte das multas aos autuantes, e;

- A situação de inferioridade do Tesouro Público;
- A posição de inferioridade dos demais funcionários;
- O agravamento do povo contribuinte;
- O abalo da Justiça Fiscal;
- O equilíbrio orçamentário.

Necessidade da reversão das multas ao Tesouro Nacional.

(Edição do Centro e Federação das Indústrias do Est. de São Paulo, S. Paulo, 1951).

Assim, essas duas Associações voltaram ao combate, mas infelizmente ainda o projeto Joppert foi sumariamente arquivado, comprovando mais uma vez a influência deletéria dos interessados na participação das multas, até mesmo no campo legislativo, como demonstrara Ascarelli.

O que é certo é que o valor objetivo de seu trabalho nunca pereceu e com a sua persistente divulgação foi influenciando no espírito, até alcançar a potência do legislador da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, que estatuiu essa abolição por meio do seguinte preceito introduzido na Constituição Federal:

Art.196 - É vedada a participação de servidores públicos no produto da arrecadação de tributos e multas, inclusive da dívida ativa.

É de se lamentar que a Emenda nº 7, de 1977 regredindo, veio excluir a expressão final "inclusive da dívida ativa". Esperemos que os ensinamentos de Tullio Ascarelli venham a iluminar os futuros constituintes.

Sem dúvida este primeiro dos ensinamentos daquele Mestre já comprova o quanto ele contribuiu para a boa doutrina jurídico-tributária do Brasil. Tanto mais valor teve esta sua atitude em ensinar o combate contra a "indústria da multa", quanto mais considerarmos que para o simples profissional esse injusto sistema era maior fonte de casos para defender e ganhar e Ascarelli também era advogado. Mas o verdadeiro jurista é aquele que sabe sobrepor ao seu interesse, os da Justiça.

CONTRIBUIÇÃO ATÉ HOJE INÉDITA

Outro trabalho e este mais do que anônimo, inédito porque foi enviado ao Ministério da Fazenda como colaboração da Federação e ninguém até hoje o editou, é sobre um dos assuntos mais difíceis do Direito Tributário, isto é, o conceito de rendimento para os efeitos da tributação.

Este trabalho de 87 páginas datilografadas, do qual guardo cópia encadernada, está datado de 25 de outubro de 1941 e se intitula:

"O CONCEITO DE RENDIMENTO TRIBUTÁVEL E O PROJETO DO NOVO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA".

Com seu vasto conhecimento e preocupação da relação direito-economia, o Prof. Tullio Ascarelli escreveu neste caso mais ampla monografia, cujo sumário que precede as 87 páginas é de mais 5 laudas. Apenas para dar uma impressão e a antevisão, bem como a atualidade de seus estudos, quero me referir ao seguinte fato.

Acabo de publicar um parecer em que tive de enfrentar o conceito hoje contido

no artº 43 do C.T.N. de 1966, do núcleo do fato gerador, para os efeitos da incidência ou não do imposto de renda, que é:

"a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica",

com fulcro na jurídica, tendo em vista ainda que hoje o C.T.N., no art.116, ítem II, esclarece que:

"Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Esta problemática até hoje não foi resolvida, porque o Fisco pretende cobrar em muitas situações o imposto sobre a renda, do rendimento ainda não recebido, mas apenas constante de títulos ainda não vencidos. Não passam de meras expectativas de recebimento em anos futuros, e portanto antes de o contribuinte ter, nos termos do art.524 do Código Civil, o direito de usar, gozar e dispor do rendimento ou reavê-lo do poder de quem quer que injustamente o possua.

Não escondo que me colocando na

linha do pensamento de meu Professor, referi ao clássico exemplo da separação dos frutos por ocasião da colheita, mas agora depois de publicação do meu trabalho, indo reler esta sua monografia inédita, verifiquei que ele já se reportara ao que é mais convincente na substância e no mundo econômico, que é a CIRCULAÇÃO AUTÔNOMA, nos seguintes termos, às pāgs. 7/8:

Separação da Renda

A distinção entre bens e frutos sō ē, entretanto, possível quando estes sejam separados daqueles; o que se pode esclarecer informando que essa separação tem lugar quando os frutos se tornam suscetíveis da circulação autônoma.

Este conceito da separação ē também correntemente aceito, e me parece que ele vem sendo corretamente entendido como relacionado com a possibilidade da circulação autônoma embora, frequentemente, os autores não se preocupem muito em especificar em que consiste a separação ou a realização do rendimento. Para voltarmos ao exemplo do campo de trigo: sō se poderá falar do rendimento apōs a colheita. Enquanto a colheita não for efetuada, haverā uma simples expectativa de rendimento; ao contrário,

logo que ela se haja verificado, o rendimento estará separado; o seu eventual perecimento após a colheita já constituirá perda de um rendimento separado, e não mais a falha de um rendimento em formação.

Realização da Renda

Especificando melhor, poder-se-ia dizer que o rendimento deve também ser realizado: não somente é necessária a sua separação física, mas também a sua realização econômica.

Por sua vez a realização verifica-se com o consumo direto do fruto pelo possuidor do bem que o produz, ou com a sua alienação.

Numa economia baseada sobre a divisão do trabalho e a circulação dos bens, é óbvio que, em regra geral, a realização se verifica com a alienação, encontrando a sua expressão numa importância em dinheiro: o preço pago pelos frutos do bem.

O rendimento do campo de trigo dir-se-á assim realizado depois da venda da colheita: o rendimento numa soma de dinheiro, depois que os juros tenham sido pagos.

Os conceitos da separação e da

realização do rendimento revestem-se de particular importância na técnica fiscal.

Com efeito, o rendimento não existe senão após ter sido separado da sua fonte produtora e realizado e, portanto, não pode ser tributado senão depois desse momento. Uma tributação anterior atingiria, juntamente com o rendimento, também as simples expectativas de lucro, e, portanto, acabaria por onerar, não mais o rendimento, mas, pelo contrário, o capital, nas hipóteses em que o lucro afinal não se verificasse.

Veja-se não só a clareza do expositor, mas o conteúdo de convicção e certeza que infunde esse trecho específico sobre a separação da renda e a sua realização, sem o qual não pode o fisco tributá-la como rendimento-índice de capacidade contributiva. A renda ou o provento somente passa a ser tributável, portanto, como ensinou e conceituou Tullio Ascarelli, quando "atinge a condição da circulação autônoma". Eis aí uma das "premissas implícitas" que há 38 anos Ascarelli extraíra do sistema do direito e da economia, portanto antes de ter sido juridicizada pela legislação complementar do Brasil, e dentro do qual até agora vem sendo objeto de controvérsias, por terem ficado erros do

passado em textos legislativos ou regulamentares, em contraste com a Constituição Federal. Eis aí mais uma oportunidade para se retificarem os erros da legislação ordinária e regulamentar, desde que se atendam aos ensinamentos do excelso Mestre.

O PRIMEIRO CURSO MONOGRÁFICO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO, EM GRAU
DE PÓS-GRADUAÇÃO, NO BRASIL

Mas senhores, se já no ano de 1947, quando nenhuma Faculdade do Brasil tinha sequer no curso de bacharelado o ensino do Direito Tributário, vamos encontrá-lo dando um curso monográfico desse ramo para os poucos bacharéis autodidatas dessa especialidade; somente este curso já não seria por si só suficiente para comprovar sua profunda contribuição à formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil ?

O tema do curso foi "Princípios Básicos do Imposto sobre a Renda e o Sistema Brasileiro", dado naquele Instituto complementar da USP no ano letivo de 1947, conforme consta dos diplomas oficiais concedidos aos que tiveram frequência e obtiveram média, expedidos em 30 de dezembro do mesmo ano de 1947.

Entre seus poucos alunos contavam-se mesmo aqueles que mais tarde iriam ser os primeiros professores da matéria ou codificador nesse campo. Assim entre os advogados, já mais experiente, estava Rubens Gomes de Sousa que foi sem dúvida aluno "primus inter pares". Basta ler-se a dissertação por ele feita dentro desse curso - "O Fato Gerador do Imposto de Renda" - que Rubens, mais tarde, publicou de págs. 162 a 209 em seu livro "Estudos de Direito Tributário", edição Saraiva, 1950.

Rubens que veio a ser não só professor contratado de Legislação Tributária da Faculdade de Ciências Econômicas da USP e ali lecionou durante 14 anos aos contabilistas e economistas, também veio a ser autor do Anteprojeto do C.T.N. e relator da Comissão da Reforma Tributária. Em carta que se acha publicada na Revista de Direito Administrativo de 1961, vol. 66, pág. 425, Rubens assim esclarece:

"Embora naquela época eu já tivesse dez anos de prática especializada em matéria tributária, foi de Ascarelli que recebi a base científica, sobre a qual pude, em seguida, modestamente, construir a minha própria elaboração. Dele tive, desde a indicação de bibliografia antes

desconhecida no Brasil, até a orientação doutrinária e o alargamento de horizontes, muito além do campo estritamente tributário, que me permitiram fazer algo mais que o simples trato empírico de problemas fiscais em arrazoados fórenses.

Mais tarde, o Professor Laufenburger, de Paris, e o nosso patrício Professor Aliomar Baleeiro, puderam falar numa "escola brasileira" do Direito Tributário, que ligaram ao meu nome com amistosa generosidade. Mas se essa escola existe, ela é fruto da semente plantada por Ascarelli, e é com orgulho e saudade que reivindico para sua memória mais esse serviço entre tantos outros que ele prestou ao Brasil, que sempre amou e serviu como uma segunda pátria."

Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa publicamos com colegas o livro "ESTUDOS TRIBUTÁRIOS", edição Resenha, São Paulo, 1974, em cujo prefácio, sob o título "Rubens Gomes de Sousa, trinta anos amigo e companheiro", referimos à grande influência de Ascarelli não só nesse campo, mas no da formação de grupos de estudos que até hoje continuam. A Mesa de Deba-

tes Tributários desta Faculdade, como o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, são resultados das sementes lançadas pelo Prof. Tullio Ascarelli. Deles fazem parte, até hoje, alunos que já naquela época fizeram o curso monográfico de pós-graduação dado pelo Mestre Ascarelli e são especialistas ou docentes de Direito Tributário.

INCENTIVADOR DE PUBLICAÇÕES

Outro aspecto que não posso deixar de referir, para comprovar o carinho e dedicação do Prof. Ascarelli para com seus alunos, é o da influência que exercia, não só ensinando em aulas e conferências, mas incentivando-os a alcançarem conhecimento para poder publicar trabalhos esclarecedores e, se possível, aptos à formação de uma doutrina jurídico-tributária brasileira.

Em face da ausência de livro doutrinário sobre "LUCROS EXTRAORDINÁRIOS E IMPOSTO DE RENDA", escreveu, com dois advogados brasileiros que viriam a ser seus alunos naquele curso de pós-graduação, o livro com esse título e que marcou época. No prefácio de outubro de 1944 esclareceram até mesmo a forma como traba-

Tharam juntos:

"O livro é fruto da colaboração dos três autores, entretanto o Prof. Tullio Ascarelli teve mais particularmente a seu cargo a orientação geral da obra, o Sr. Rubens Gomes de Sousa a Introdução, a Doutrina fiscal e a Bibliografia, e o Sr. João Batista Pereira de Almeida Filho a Jurisprudência." (Livraria Martins Editora, São Paulo, 1944).

Nessa mesma época era eu ainda seu aluno no 4º ano, embora já companheiro de escritório e estava estudando a novidade da ação declaratória com o Prof. Enrico Tullio Liebman. Como tivesse alguma prática da casuística fiscal e propusera a primeira ação deste tipo em matéria fiscal, adveio-me fazer um paralelo entre esta ação de preceito e a consulta fiscal e seus respectivos efeitos vinculatórios. Escrevi um pequeno trabalho sob o título "A CONSULTA COMO MEIO DE HARMONIA FISCAL". Mostrei-o ao Prof. Ascarelli que o leu, discutou-o comigo e incentivou-me a publicá-lo. Graças a Ascarelli foi o primeiro trabalho jurídico-tributário que publiquei (Revista Industrial de São Paulo, dezembro de 1944, págs. 66/67).

O ADVOGADO-PROFESSOR

No escritório era intensa a casística tributária. Na prática era maior o volume, devido à advocacia de partido para empresas. Muitas vezes ficava com Ascarelli a discutir certos casos e a colaborar na redação do português. Às vezes era necessária a pesquisa jurisprudencial. Na ocasião, praticamente so havia o repertório da Revista Fiscal e de legislação da Fazenda, dirigida por Tito Rezende, na qual eu colaborava.

Ascarelli não so conhecia profundamente a doutrina jurídico-tributária, mas sabia extrair, mesmo dentro do nosso direito tributário ainda não codificado, as premissas implícitas, pois era o Mestre da relação direito-economia.

Certa vez, ainda no período da guerra, Ascarelli preparara um recurso de um cliente ao Primeiro Conselho de Contribuintes. A questão era sobre herança trazida dos EE.UU. e aplicada dentro da empresa (pessoa jurídica), na instalação de uma indústria nova. O socio (pessoa física) era titular de 99% do capital. O Fisco levantara a questão formal entre as pes

soas, quanto à entrada de capital no país e essa aplicação. O cliente queria que Ascarelli fizesse a defesa oral perante o Conselho, mas Ascarelli não se animava em razão do ambiente. Disse-me que, como eu o auxiliara, iria comigo para que a fizesse. Seguimos para o Rio de Janeiro. Sentamo-nos na sala de julgamento. Quando entraram os Conselheiros e o Representante da Fazenda Tito Rezende, este pede a palavra para dizer ao Conselho sobre a figura do Prof. Tullio Ascarelli, cuja presença honrava aquela Corte Fiscal e naturalmente daria uma verdadeira aula. Ascarelli bate-me no joelho dizendo-me: "bem, Ruy, agora sou eu quem tem de fazer a defesa".

Além dos argumentos técnicos-jurídicos que havíamos em conjunto preparado desde o recurso, com a tranquilidade do cientista e naturalmente pela altitude com que Tito Rezende o apresentara, ouvi pela primeira vez uma verdadeira aula de contraposição entre "o formalismo jurídico e o conteúdo econômico". Demonstrou no caso o interesse de desenvolvimento econômico do país em contraste com o formalismo jurídico.

Estou relatando este fato, não só como lembrança, mas para poder ressaltar um dos temas mais relevantes do Direito Tributário,

qual seja o da tensão entre conteúdo econômico e forma jurídica, e que há quarenta anos já fora levantado, entre nós, por Ascarelli. Tão importante o é, que mais tarde, em 1947, foi escolhido na Suíça por Marcel Wurlod, para sua tese de doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Lausanne, sob o título "Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales". Aliás, nesse mesmo ano de 1947, ao ser publicada na Suíça, foi Tullio Ascarelli quem a indicou aos vários seguidores de sua escola brasileira de Direito Tributário. É que ele já dominava essa temática geral da consideração econômica como princípio de interpretação, originada na literatura alemã - Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Als Auslegungsprinzip - e mais especificadamente a da "desconsideração da pessoa jurídica para certos efeitos fiscais" - Der Durchriff im Steuerrecht, recentemente títulos de capítulos e obras de Wilhelm Hartz e de Arndt Raupach. Na atualidade o jovem tribunal constitucional da República Federal da Alemanha, com sede em Karlsruhe (Bundesverfassungsgericht) vem colocando, através de notável jurisprudência, a problemática da consideração econômica em seus devidos termos, dentro da ordem constitucional do Estado Democrático de Direito.

(Nota para esta republicação: sobre esta temática

ca na atualidade, vide de págs. 1 a 39, no livro DIREITO TRIBUTÁRIO - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Coordenador Brandão Machado, edição Saraiva, S.Paulo, 1984, a monografia do Professor e Magistrado da Suprema Corte Fiscal da Alemanha, Heinrich Beisse, sob o título "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente Jurisprudência Alemã" e também às págs. 586 a 602 do livro Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado, em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, Editora Forense, Rio, 1988, o trabalho do Doutor Raoul Lenz, sob o título "Elusão Fiscal e a Avaliação Econômica dos Fatos".)

AS INDICAÇÕES DE LITERATURA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO MESTRE

A falta de livros doutrinários básicos era absoluta entre nós, porém Ascarelli não só dominava vários idiomas, mas conhecia a literatura jurídica mundial. Aconselhava a estudar línguas e ia indicando bibliografia. Lembre-me que dizia que os dois melhores manuais didáticos de Direito Tributário, em sua opinião, eram na Alemanha o Steuerrecht de Albert Hensel, cuja 3a. e última edição era de 1933 e na Suíça, mais atual, o System der Steuerrechts, de Ernst

Blumenstein, cuja 1.ª edição era de 1944. Mais tarde esses dois livros foram traduzidos para o italiano e muito difundidos no Brasil.

Indicou também a muitos, para o campo tributário, verbetes da Encyclopedia of the Social Sciences, dirigida por Seligman e várias obras deste em inglês e traduções francesas.

Referia que o primeiro livro didático e sistemático sobre os aspectos jurídicos da tributação havia aparecido em 1906, na Áustria, sob o título Grundriss der Finanzrecht, do Barão Franz von Myrbach-Rheinfeld, traduzido em Paris sob o título Précis de Droit Financier e que do ponto de vista doutrinário era ainda muito útil.

Da Itália indicou as Instituições de Mario Pugliese, inclusive na tradução castelhana editada no México e ainda os Principii di Diritto Tributario de Tesoro, como ainda as obras de Vanoni, de Giannini, de Griziotti e de tantos outros; da França indicou livros de Jêze, de Laufenburger e do ponto de vista didático o Précis de Trotabas que até hoje vem tendo renovadas edições.

Citamos apenas alguns exemplos mais didáticos, porque em seus muitos trabalhos sobre Direito Tributário e conforme o tipo de imposto, foram por ele divulgados no Brasil os grandes autores da literatura jurídico-tributária universal.

Comentava muito em colóquios e aulas a carência da disciplina Direito Tributário e especialmente a falta de livros doutrinários de Direito Tributário. Quando foi publicado o primeiro livro com este caráter, em 1943, de João Martins de Oliveira, magistrado em Minas Gerais, sob o título Direito Fiscal - estudos doutrinários e o executivo fiscal, logo o indicou. Infelizmente este livro ficou apenas naquela edição. Outro livro que indicou logo, àquele tempo, ao sair da primeira edição, dizendo que no gênero considerava exponencial da literatura brasileira e muito útil ao advogado tributarista, foi o CONTROLE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS PELO PODER JUDICIÁRIO, do eminente Seabra Fagundes, o que vem sendo comprovado pelas sucessivas edições.

O COMERCIALISTA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Se um dia nos fosse dado fazer um levantamento dos escritos de Direito Tributário

rio de Ascarelli, para podermos indicá-los todos a nossos alunos, sem dúvida, sua maior produção nesse ramo terá sido em nosso país. Não seriam somente os constantes do livro sobre "Lucros Extraordinários e o Imposto de Renda", dos "Ensaio e Pareceres", publicados em 1952 pela Editora Saraiva, nem os que hoje chamamos à colação, mas muitos outros dos arquivos do escritório que mais tarde manteve com nossos bons colegas irmãos Falbo. Muita matéria tributária está entrelaçada com o Direito Econômico ou mais especificamente com o Direito Comercial. Lembro-me que durante os anos curriculares de Direito Comercial, em toda passagem adequada esclarecia, dentro deste, aspectos ou consequências tributárias, nem sempre registrados nas apostilas que conservo, com veneração, mesmo porque muitos desses esclarecimentos eram dados à saída das aulas, nos corredores.

Se desejarem uma prova da importância que Ascarelli dava ao Direito Tributário, vejam a carta que a 20 de novembro de 1946, de Paris para São Paulo, escreveu à sua amada esposa, com quem também tinha comunhão cultural, na qual, para fazer uma apreciação de aspectos financeiros da própria Itália e parece que sempre se lembrando da sua vivência brasileira disse:

"La mia esperienza fiscale è preziosa; mi fa subito vedere molti aspetti. L'Italia è il paese meno tassato del mondo e ciò spiega molte cose:"

Esta carta encontra-se publicada no escrito sobre Tullio Ascarelli, de seu amigo, o notável Norberto Bobbio, inserido no livro DALLA STRUTURA ALLA FUNZIONE - Nuovi Studi di teoria del diritto, 1977, em cuja página anterior (266), este Jusfilósofo depõe que Ascarelli:

"No Brasil passara um período de grande atividade científica e prática e de intensa preparação ao esperado retorno. De sua permanência no Brasil conservou sempre gratíssima recordação: para dela prestar testemunho público escreveu, com a versatilidade que lhe era própria, uma monografia delicada, na qual expôs história e sistema político, economia e direito, problemas culturais, sociais e religiosos da terra que o havia hospedado. O livro apareceu com o título de Sguardo sul Brasile"...

Um levantamento de sua bibliografia jurídico-tributária completa, do gênero

que estamos falando, isto é, incluindo a inter-relação e a interpenetração entre os ramos jurídicos, seria sem dúvida muito valioso, mas difícil, porque sua obra é sobretudo de direito, economia e de filosofia do direito.

O FATO E O DIREITO

Recentemente, tendo eu de fazer um estudo em tema de ação rescisória contra acórdão decorrente de recurso extraordinário que, a nosso ver, na matéria de fato fundou-se em erro e na de direito violou a lei tributária, fomos nos socorrer dos trabalhos de Tullio Ascarelli.

Encontramos na Revista Internacional de Filosofia do Conhecimento, DIALECTICA, editada em Neuchâtel, vol.16, nº 314, um de seus últimos trabalhos, de 18 de março de 1959, em francês, sobre "O fato e o direito perante a Corte de Cassação Italiana". Esta monografia é sem dúvida, no gênero, obra-prima e assim finaliza o genial Ascarelli:

"Se devesse tirar uma conclusão da exposição que acabo de fazer, observaria que ela demonstra três problemas.

a) *O primeiro concerne às relações entre*

o legislador e o juiz e seus respectivos poderes; é o problema da vinculação às definições legais, aos standards de conduta e assim por diante.

b) O segundo depende de uma dialética da distinção entre o que está vinculado à atividade normativa e o que não está a ela vinculado.

c) Enfim, o terceiro que não decorre diretamente da distinção: fato-direito, é relativo à distinção entre aquilo que foi objeto de uma discussão perante o juízo ordinário do mérito e o que não o foi."

Baseado nesse estudo concludente, embora sem a presença física do Mestre, foi-me possível resumir a questão tributária nos seguintes termos:

- O Poder Judiciário, como guardião da legalidade pode constituir por sentença uma "QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DE FATOS" em substituição à "QUALIFICAÇÃO NORMATIVA DOS MESMOS FATOS" ?

- Mais especificadamente, o juízo extraordinário pode desprezar os fatos verda

deiros, provados e julgados pelo juízo ordinário do mérito, para constituir outra qualificação ?

Parece, pois, Senhores, que Tullio Ascarelli não só durante sua permanência no Brasil muito contribuiu para a formação da nossa doutrina jurídico-tributária, mas até hoje continua entre nós o seu ensino, pois dentro de sua modéstia a que se referiu Bobbio, a sua vinda para cá foi mais uma janela aberta para o mundo da ciência jurídica.

UMA EXPLICAÇÃO POSSÍVEL DA REDAÇÃO DE ASCARELLI

Quando, após ter lido e extraído aquelas premissas dessa primorosa comunicação que Ascarelli fizera ao Centro Nacional de Pesquisas de Lógica em Bruxelas, seis meses antes de sua morte, não pude deixar de lembrar uma indagação que um dia fiz ao grande Mestre Liebman, seu grande amigo e meu querido Professor naquele mesmo período: Professor Liebman, por que o Sr. ao dar aulas e escrever em português a mim me parece tão fácil entendê-lo como quando leio Machado de Assis, enquanto sinto nas aulas, nos escritos e nas correções do português do Prof. Ascarelli certa dificuldade ?

Liebman, com aquele seu sorriso paternal, disse-me mais ou menos isto: "Ruy, o que acontece é que Ascarelli tem tal fertilidade de idéias e extensão de conhecimentos, que sua pena às vezes não consegue expressar tudo que pensa, ficando certos esclarecimentos subentendidos ou apenas não escritos, mas implícitos".

Agora, parece que melhor compreendi a razão de seus enormes rodapés e porque tanto se referia às premissas implícitas.

VOLTA À ITÁLIA

A partir de 1946 Ascarelli reassume sua Cátedra em Bolonha e em 1950 é chamado a Roma, para a Cátedra de Direito Industrial. Em 1952 leva de volta sua família. A última vez que aqui veio para rever o Brasil e seus amigos, tivemos a felicidade de jantar com ele em casa de antigo cliente comum; ex juiz na Alemanha, onde dialogou em vários idiomas. Já se queixava de problemas respiratórios, mal sabendo da insidiosa doença que logo depois o arrebataria desta humanidade a que tanto serviu.

Estando em Roma recentemente com seu filho Piero e tendo conversado por telefone

com sua filha Franca em Siena - casada com o conhecido Professor de História do Direito, Domenico Maffei - pude admirar o português do Brasil que souberam conservar. Piero já me havia explicado que quando os filhos de Ascarelli se reúnem, somente conversam na língua deste País onde passaram sua infância e que, com seus pais, tanto aprenderam amar e conservar em seus corações.