

# O Novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar.

*Ruy Barbosa Nogueira*

Catedrático de Direito Tributário da Faculdade  
de Direito da Universidade de São Paulo  
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito  
Tributário.

A 1.º de janeiro de 1977 entrou em vigor na República Federal da Alemanha a nova codificação traçando as linhas fundamentais para todos os impostos, inclusive restituições, regulados pelo direito federal ou pelo direito da comunidade européia, administrados por autoridades fiscais federais ou estaduais.

Como diz o Catedrático WEBER-FAS, ex-Magistrado da Côrte Fiscal, no prefácio de seu recente e insuperável *Compêndio da Parte Geral do Direito Tributário (Allgemeines Steuerrecht, Tübingen, 1979)*, “a Constituição e o Código Tributário contém a MAGNA CHARTA do contribuinte”

Mas o que, para nós brasileiros é admirável, é que essa lei de diretrizes (Rechtslinien) e orgânica (Rahmengesetz), além de ter sido por vários anos debatida no Parlamento com a mais ampla colaboração dos institutos científicos, das classes representativas dos contribuintes e enfim dos doutrinadores, foi publicada em 1976 para só entrar em vigor em 1977, de maneira que durante a “vacatio legis” pudemos presenciar “in loco”, em várias universidades (Munique, Heidelberg, Colonia e Bochum) o seu estudo prévio e mesmo a publicação de vários livros e comentários esclarecedores do seu conteúdo, antes mesmo do início de sua execução. Esta é, realmente a forma mais correta já vista, de elaboração e ensino prévios da legislação tributária em um verdadeiro Estado Democrático de Direito, não só para não causar surpresa aos cidadãos-contribuintes, mas sobretudo poder manter efetivamente a confiança que o povo contribuinte deve e pode ter no legislador fiscal.

Dada a importância desse código modelo, trouxemos esse material e com a colaboração de dedicados companheiros promovemos a tradução vernácula e a publicação entre nós desse diploma (vide *Novo Código Tributário Alemão*, edição IBDT — Forense, São Paulo-Rio, 1978) com a seguinte

### Apresentação

O Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade de São Paulo, é uma associação civil, sem fim lucrativo, destinada à pesquisa jurídico-tributária, colaboração ao ensino, divulgação de legislação, jurisprudência, doutrina, promoção de conferências, cursos, manutenção da Mesa Semanal de Debates e prestação desses serviços à comunidade.

Desde sua fundação vem se dedicando a todos esses setores, já tendo reunido seiscentos e oitenta sócios fundadores, contribuintes e honorários, do Brasil e do exterior, irmanados no lema “Pro Ensino e Justiça da Tributação”.

Dentro de tais finalidades estatutárias, em co-edição com a Companhia Editora Forense, vem apresentar aos seus associados e à comunidade a presente tradução do *Novo Código Tributário da República Federal da Alemanha* (Abgabenordnung-1977) que, a partir de sua elaboração em 1919, foi o verdadeiro marco da sistematização científico-legislativa do Direito Tributário e provocou não só na doutrina, como na jurisprudência, avanço na forma e no conteúdo deste ramo do Direito, mas também irradiou conceitos e institutos a outros ramos jurídicos, ultrapassando fronteiras e repercutindo nas legislações e elaborações doutrinárias e jurisprudências tributárias de outros países.

Promulgada em 1919 e chamada mesmo de “Ordenação Fiscal de Weimar”, foi traduzida logo para o francês e polonês e com a mesma novidade de legislação de normas gerais influuiu logo na codificação do Direito Tributário da Áustria. Em 1965, o saudoso Professor paulista SOUZA DINIZ fez uma tradução do texto então vigente, que tivemos a honra de prefaciá-lo, cuja edição foi logo esgotada (Vide *Código Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro*, Rio, Edições Financeira S.A., 1965).

Na América Latina, o primeiro país a elaborar seu código tributário, nesse sentido, foi o México (com base nos estudos do Professor italiano MARIO PUGLIESE) e na Argentina o Mestre GIULIANI FONROUGE elaborou e publicou um anteprojeto, que todavia não chegou a se transformar

em lei, mas representou valioso trabalho de constante consulta para os estudos de reformulações legislativas.

O que é muito importante ressaltar entre nós, é que além dessa influência generalizada do *Código Alemão* sobre a evolução dos estudos jurídico-tributários, ele teve não só influência indireta, mas também direta sobre a elaboração da Reforma Tributária Nacional. Neste último sentido, esclarecendo as fontes em que se abeberou para elaboração de nosso Código, informa a Comissão Especial do Código Tributário Nacional:

“Com as cautelas e ressalvas decorrentes da orientação geral já indicada, a Comissão utilizou como subsídios, em primeiro lugar, a legislação tributária vigente da União, dos Estados e dos principais Municípios; e, num segundo plano, os códigos tributários e as leis com o caráter parcial de códigos, existentes na legislação comparada.

Dentre as leis do primeiro tipo, a primazia compete indiscutivelmente à *Reichsabgabenordnung* alemã, em seu texto original de 1919” (Vide Mensagem n.º 373, de 20.08.1954, publicada no volume *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, edição do Ministério da Fazenda, 1954, p. 13).

Ora, se a codificação alemã, no seu texto original, foi, com primazia, fonte para a elaboração do *Código Tributário Nacional*, para todos que em nosso país se dedicam aos estudos tributários e vêm compulsando não só o CTN, mas toda a multifária legislação que o tem alterado, é auspicioso saber que a codificação alemã acaba de passar por completa reformulação. Pareceu ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário da mais alta relevância, dentro de suas finalidades, poder levar a todos os seus associados e à comunidade, em vernáculo, o conhecimento desse texto integral, acompanhado não só do Índice Sistemático de seu conteúdo, mas também de um Índice Analítico, pela forma alfabético-remissiva, que muito facilita e dinamiza a consulta.

Sem dúvida, tendo-se especialmente em vista a diversidade entre os idiomas alemão e português e ainda o fato de que a elaboração jurídico-tributária alemã já se encontra sedimentada através de muitos anos de formulações, enquanto é jovem a formulação jurídico-tributária brasileira, é fácil compreender-se a dificuldade dessa tradução. Basta acentuar que a literatura jurídico-tributária alemã já chegou mesmo à elaboração de um notável *Dicionário do Direito Tributário*

*e das Ciências Fiscais*, comprovando até a posição enciclopédica de um vocabulário peculiar do Direito Tributário (*Handwoerterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, 2. vols. em formato enciclopédia, com cerca de 1.500 verbetes, elaborado por 86 autores, Munique, editora C. H. Beck, 1972. Esgotada a 1.<sup>a</sup> edição, está em preparo nova edição).

Já sintetizava BUFFON que “o estilo é o homem” e W. VON HUMBOLDT, ao traduzir AGAMENON, refere na introdução que a comparação de uma língua com outra demonstra que cada idioma tem seu estilo, ao que denomina de forma interna. Além disso, formados os vocábulo dentro de cada língua e das condições existenciais de cada povo, é natural que dois vocábulo pertencentes a dois idiomas, embora se refiram ao mesmo objeto, nem sempre tenham a mesma abrangência, sentido ou conotação.

Diz JOSÉ ORTEGA Y GASSET que, há mais de século, o doce teólogo SCHLEIERMACHER em seu *Ensaio sobre os Diferentes Métodos de Traduzir (Über die verschiedene Methoden des Übersetzen)* esclarecia que transposição lingüística é um movimento que pode ser tentado em duas direções opostas: 1.<sup>a</sup>) levar a linguagem do autor ao leitor ou 2.<sup>a</sup>) trazer o leitor à linguagem do autor.

“No primeiro caso traduzimos num sentido impróprio da palavra, porque a rigor faremos uma imitação ou paráfrase do texto original.

Somente quando conseguimos arrancar o leitor de seus hábitos lingüísticos e o obrigamos a mover-se dentro dos hábitos do autor é que realmente estaremos fazendo tradução.

Mas será tradução uma manipulação mágica em virtude da qual a obra escrita em um idioma surge subitamente no outro? Não. Essa transmutação é impossível. A tradução não é “double” do texto original; não é nem deve querer ser a mesma obra com outro léxico, a tradução nem sequer pertence ao mesmo gênero literário do traduzido. É conveniente ressaltar isto e afirmar que a tradução não é a obra, é antes um caminho em direção à obra original”.

O notável filósofo espanhol que estudou nas universidades de Berlim, Leipzig e Marburg e cujas obras vertidas para o alemão, em poucos anos tiveram mais de quinze edições, esclarece que a aceitação destas por parte dos leitores alemães, do ponto de vista da tradução, foi devida ao fato de sua tradutora ter forçado, até o limite, a tolerância gramatical da

linguagem alemã. Assim ela conseguiu transcrever precisamente o que não é alemão de seu modo de dizer, de maneira que o leitor se encontra sem esforço fazendo gestos mentais que são os espanhóis. Deste modo o leitor descansa um pouco de si mesmo e se diverte ao encontrar-se um pouco sendo outro.

Prestando esse depoimento com o exemplo da tradução de suas próprias obras para o alemão, diz ORTEGA que esse sucesso se deveu àquela técnica de sua tradutora, que conseguiu quatro quintas partes de acerto na tradução.

Este ensaio de ORTEGA Y GASSET, com muita propriedade, foi também vertido do espanhol para o alemão seguido de comentário por KATHARINA REISS e publicado na série bilingüe da *dtv zweisprachig Edition Langewiesche-Brandt*, cujo título é *Miséria y Esplendor de La Traducción-Elend Und Glanz Der Übersetzung*.

Se a tradução da obra de um só autor traz em si essas dificuldades, que dizer da tradução do texto de um código jurídico-tributário elaborado durante vários anos, em consequência de uma colaboração coletiva? Pareceu a este Instituto que a melhor forma de obter essa tradução seria por meio do trabalho, não de gramáticos ou de um só tradutor, mas de uma equipe de juristas especializados em Direito Tributário e conhecedores, não apenas dos dois idiomas, mas de ambos os sistemas tributários e portanto dos respectivos vocábulos jurídico-tributários. Com a fundação deste Instituto e a experiência semanal da Mesa de Debates Tributários verificou-se a existência, dentre os consócios, de uma equipe disposta a esse trabalho, ora concluído.

Tal como é apresentada, esperamos que esta tradução possa ser de grande utilidade aos estudos universitários comparativos em nosso país, mas também a todos os estudiosos do Direito Tributário da América Latina e dos demais países cuja língua seja mais afim à nossa, pois que saibamos, até agora não foi feita outra tradução desse importante texto completamente reformulado.

Embora dominando o idioma alemão com maior ou menor conhecimento, muitos colegas haverão de adquirir esta tradução, pois aqueles que se dedicam aos estudos comparativos apreciam também comparar textos traduzidos, especialmente para examinar correspondências de termos, categorias ou institutos, pois que, numa tradução, também se insere uma certa carga interpretativa.

Tendo em vista que, embora recente o novo texto, vários comentários já foram publicados na Alemanha sobre a nova AO e poderá ser de interesse destes estudiosos, a seguir indicamos uma relação, em ordem cronológica, das edições: 1 — *Abgabenordnung* — AO 1977 — *Mit einer Einführung von* RUDOLF WEBER-FAS — o Prof. Dr. jur., LL.M. — Universität Mannheim, 6 Auflage 1976 — WILHELM GOLDMANN Verlag, München; 2 — AO 1977 — *Materialien zusammengestellt and bearbeitet von* KARL-HEINZ MITTELSTEINER und HARALD SCHAUMBURG — Köln, 1976; 3 — Die AO '77 — *Ein Überblick* — Von KARL KOCH — Herne Berlin — 1976; 4 — *Abgabenordnung (AO 1977) Handkommentar* von RUTH HOFMANN — Bonn, 1976; 5 — AO *Abgabenordnung 1977 erläutert* von FRANZ KLEIN und GERD ORLOPP — München, 1977; 6 — *Kommentar zur AO 1977 und FGO* von KLAUS TIPKE und HEINRICH WILHELM KRUSE — 8. Auflage, Köln, 1977; 7 — *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* von HÜBSCHMANN HEPP SPITALER Köln, 1977; 8 — *Abgabenordnung 1977 — Ein Grundriss* von HANS HAMPEL und PETER BENKENDORFF — Heidelberg-Hamburg, 1977; 9 — *Das neue Abgabenrecht 1977 — Abgabenordnung 1977 — Erläuterungen* Von O. MUUS — S. DOMANN; 10 — KARL KOCH *Abgabenordnung 1977 — Kommentar* Köln — Berlin, 1977.

Concluindo, vimos agradecer de público, em nosso nome e em nome da associação a que presidimos, a doação que cada um dos companheiros tradutores fez de seu tempo e trabalho, para a consecução de mais este desideratum do IBDT, no qual estamos irmanados, desde sua fundação”

Como se vê, nossa intenção foi divulgar em nosso país não só um grande exemplo de elaboração de legislação fiscal dentro do Estado de Direito Democrático, mas sobretudo fornecer aos legisladores traços fundamentais da garantia de princípios universais de um verdadeiro *sistema jurídico* da tributação.

Ultimamente e por infelicidade, é precisamente o inverso de tudo isto que estamos presenciando entre nós. Vejam-se como exemplos lamentáveis os casos dos decretos-leis sobre o Empréstimo Compulsório e o IOF, expedidos de surpresa; pior ainda; retroativamente e sujeitos a contramarchas e incertezas do próprio “Fisco-Legislador” que, temeroso das fatais ações de controle do Poder Judiciário chega a publicar pareceres do ilustre Procurador Fiscal do Município de Recife e mesmo do preclaro Procurador da República para tentar, em cerca de 17.000 palavras lançar tábuas de salvação aos vícios consti-

tucionais, complementares e legais, intrínsecos e extrínsecos, dessa malfadada legislação.

O que, sobretudo, é de arrepiar, é que constatados os erros o Governo Federal ao invés de logo abrogar essa legislação, apôs-lhe apenas remendos de peneira que, não ofuscando os revérberos da razão, do bom senso, da justiça e do direito vigente só prejudicarão o desenvolvimento econômico e fatalmente criarão maiores dificuldades ao Tesouro com as restituições monetariamente corrigidas, mais as condenações, para acarretar o assoberbamento da já asfíxiante burocratização das atividades administrativas, judiciais e das classes produtoras.

Aí fica apenas, como introdução, este contraste estarrecedor: qual a confiança que os cidadãos-contribuintes brasileiros, que reconhecem a existência do Estado e para ele trabalham e contribuem poderão ter no *Estado-Fisco*, se este ao invés de respeitar e assegurar os mínimos direitos e garantias individuais dos cidadãos, inscritos na Constituição e no Código Tributário Nacional e que deveriam constituir a verdadeira *Carta Magna* de seus direitos, não apenas finge desconhecê-los, mas insiste em atropelá-los?

Como concluiu o grande GEORGES RIPERT, que foi membro do Instituto de França, Diretor da Faculdade de Direito de Paris e autor do clássico livro *A Regra Moral nas Obrigações*, no Prefácio do livro *Théorie de La Fraude En Droit Fiscal* de GASTON LEROUGE — para poder combater a fraude fiscal é necessário:

“que o legislador dê o bom exemplo. A falta de respeito à regra jurídica é sem dúvida uma falta moral, mas em contrapartida é preciso que a ordem do Estado soberano também esteja de conformidade com a regra moral”

Outro aspecto fundamental do Estado de Direito Democrático é o de que o Estado não pode se valer de sua potestade para desobedecer a forma do devido processo legislativo e muito menos emitir leis injustas ou em desconformidade com a Constituição a cujos comandos hierárquicos também está sujeito.

Neste sentido, outro notável jurista, professor e Ministro Presidente da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha (BFH), HÜBSCHMANN, assim ressalta em comentário ao § 228 do Código Tributário daquele país:

*“O Estado como protetor do Direito.*

Uma das mais importantes missões do Estado no âmbito de sua soberania é servir à Justiça. Neste sentido também cabe ao Estado como relevante e difícil tarefa a de garantir aos cidadãos uma TRIBUTAÇÃO JUSTA. ( . ) A Justiça da tributação é um problema político-financeiro que deve ser resolvido pelo legislador ( . ). Tomando-se em consideração o fato de que, nesta função, o Estado é portador de direitos de soberania e se reveste de meios de grande força e o indivíduo se apresenta como subordinado ao poder, entretanto, no Estado de Direito impera a idéia de que ao indivíduo se deve conceder proteção contra medidas arbitrárias ou injustificadas da administração tributária. No Estado de Direito tem que predominar a tendência de dar a cada um (tanto à comunidade como ao indivíduo) o que é seu”. *Kommentar Zur Abgabenordnung*, v. III, § 228).

Portanto, não se pode compreender como em nosso país, através de decretos-leis projetados unilateralmente, ou pior ainda, “intramuros”, no Ministério da Fazenda, venham a ser expedidos decretos-leis criando empréstimo compulsório e IOF a serem exigidos de surpresa, dentro do mesmo exercício e mesmo *retroativamente* contra as normas do Sistema Tributário Nacional, em flagrante desrespeito aos preceitos constitucionais escritos, que não só juridicizaram o princípio da anualidade, mas também o de que “a lei não prejudicará o direito adquirido” (CF art. 153, § 29 e § 3.º).