

# **O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: TEORIA DA CODIFICAÇÃO, FUNÇÃO INTERNA E O DIREITO COMPARADO LATINO-AMERICANO**

**HELENO TAVEIRA TÔRES**

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS - 2. CODIFICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: O PARADIGMA SISTÊMICO - 2.1 Codificação e segurança jurídica: a função certa dos códigos - 2.2 O equívoco da “descodificação” no direito tributário - 2.3 O Código Tributário no direito brasileiro: sua posição hierárquica no sistema de normas - 3. MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO: SUA IMPORTÂNCIA E INTERPRETAÇÃO - 3.1 Os elementos de resistência (de origem romanística) do sistema jurídico latino-americano e a necessidade de harmonização fiscal regional: as finalidades atuais da codificação - 3.2 Por uma questão de método - 4. CODIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA NA AMÉRICA LATINA: APLICAÇÃO E COMPARAÇÃO DOS MODELOS - 4.1 Fontes do direito, interpretação e aplicação do direito tributário - 4.2 Sobre a definição de tributo - 4.2.1 Definição de imposto nos Modelos - 4.2.2 Definição de taxas nos Modelos - 4.2.3 O tratamento dos direitos aduaneiros - 4.3 Da sujeição passiva – responsabilidade e substituição tributária - 4.4 Os Títulos II e III do Modelo CIAT em face da Constituição e do princípio da segurança jurídica - 4.4.1 Faculdade de cobrança: a execução administrativa de bens - 4.4.2 Faculdades de impor medidas cautelares - 4.4.3 “Facultad para solicitar medidas de apremio” - 4.4.3.1 Combate aos atos de sonegação e de evasão fiscal como justificativa para medidas cautelares - 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

## **1. Considerações iniciais**

O direito tributário moderno encontra-se repleto de grandes problemáticas aguardando soluções, mesmo que paliativas, como é o caso da tributação do comércio eletrônico, os diversos aspectos relacionados com as operações internacionais, o aperfeiçoamento dos institutos e categorias de efetivação das limitações ao exercício da tributação, a fraude fiscal, nas suas várias modalidades, a tributação das entidades sem fins lucrativos, pertinentes ao terceiro setor e outras tantas. Contudo, afora o Brasil, que possui uma Constituição Federal analítica a respeito do sistema tributário nacional, para os demais países o código tributário funciona como o elemento central de ordenação de toda a sistemática fiscal. E será a partir do centro, digamos assim, que essas legislações poderão aperfeiçoar seus mecanismos tributários, dando efetividade para o controle de todos os problemas numeráveis.

Desse modo, pela exigência de aperfeiçoamento da legislação tributária, no atual quadro de reforma do Estado, fiscalidade de massa, globalização econômica e da extrema mobilidade de pessoas, bens e riquezas, a codificação do direito tributário ganha relevância, pelos efeitos de segurança que ela gera para o sistema jurídico, ao contribuir com uma forma racional de atuação dos mecanismos da tributação na sociedade.

Os fundamentos que justificam uma discussão a respeito do aperfeiçoamento da codificação latino-americana são várias, o que vamos verificando nos motivos que os países têm alegado para fazerem as suas reformas tributárias, mas dentre outras poderíamos enumerar as seguintes: i) busca de aperfeiçoamento do ordenamento jurídico e da prática, para colocar o Fisco em sintonia com os novos conceitos, evoluídos modelos de interpretação do direito, técnicas de tributação e o respeito aos valores de proteção aos direitos dos contribuintes; ii) em face das reduzidas diversidades culturais, como condição para uma harmonização fiscal entre os países da América Latina, presentes ou não em processos de integração, por gerar uma aproximação entre as legislações tributárias dos diversos países, o que favorece a mobilidade de investimentos etc; iii) como forma de permitir uma democrática relação entre Fisco e contribuinte, pautada no modo menos autoritário possível e baseada numa transparência fiscal, segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade, além de responsabilidade fiscal e orçamentária; iv) para atualizar o catálogo dos limites à ação fiscal, mediante a inserção ou ampliação do Código de Defesa do Contribuinte; v) aperfeiçoamento da legislação para reduzir as possibilidades de fraudes, evasões fiscais, mecanismos elisivos e até mesmo a corrupção; vi) exigência de servir como elemento de resistência às penetrações indesejáveis de conceitos forâneos, principalmente de *common law*; são, todos esses, motivos mais que legítimos para justificar tal preocupação.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob a forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; além das limitações constitucionais a essa repartição de poderes. Por isso, aparentemente, o papel do Código Tributário Nacional (Lei 5172/65), entre nós, não tem a importância que possui para os demais países, cujas constituições não asseguram os pressupostos e os limites para o exercício da tributação.

Mas se o Código Tributário Nacional não desempenha esse papel de centralidade primordial no sistema tributário brasileiro nem por isso deixa de ter sua repercussão. A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas “normas gerais de direito tributário”, como forma de: i) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos tributos já identificados na Constituição; ii) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, limitadamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos; iii) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (redução de divergências); e iv) uniformizar dos prazos de decadência e prescrição (tanto este quanto o anterior fundados na premissa de que a Constituição veda a existência de formas de tributar de modo não uniforme em todo o território nacional).

Para efeitos de comparação, como a maioria dos códigos latino-americanos foram escritos com base no Modelo de Código Tributário para a América Latina<sup>1</sup>, resta-nos

---

<sup>1</sup> Este modelo atingiu plenamente seus objetivos e atualmente, entre códigos vigentes e projetos em tramitação, à espera de sanção legislativa, existem mais de 16 códigos ou leis gerais em vigor nos países latino-americanos. Neste processo, sete diferentes países adotaram códigos tributários, sob suas influências

facilitada tal pretensão, haja vista a influência daquele modelo, elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa (Uruguai), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) e Giuliani Fonrouge (Argentina).

Como muitos países atualmente pretendem fazer reformas fiscais estruturais em seus ordenamentos, tais modificações perpetradas pelos países nos respectivos Códigos, como a adaptação às contingências da realidade cultural e da diversidade das normativas tributárias existente internamente, plenamente legítimas e desejadas, podem tanto significar avanços como retrocessos, segundo o Modelo que escolham, haja vista o recém-criado Modelo CIAT (1997).

Trata-se de algo fundamental, essa oportunidade de reascender diálogos acadêmicos sobre o referido modelo de código tributário, pelos importantes efeitos que o movimento de codificação permite aos ordenamentos, desde que seguido de inspiração no respeito aos direitos fundamentais<sup>2</sup>, forma racional de atuação<sup>3</sup> e harmonização dos mecanismos de incidência, além de outros aspectos pertinentes ao aperfeiçoamento da legislação tributária<sup>4</sup>, o que é particularmente relevante no atual quadro de globalização econômica, de extrema mobilidade de pessoas, bens e riquezas, que estão a exigir uma ampla reforma dos sistemas tributários, seja para melhorar as atividades do Fisco, seja para propiciar maior segurança jurídica aos contribuintes.

Como o Brasil desempenha um papel importante na América Latina, exercendo grande influência sobre o direito de vários países, pensamos em colaborar com a indicação das semelhanças e contradições entre os modelos existentes e o Código Tributário Nacional, enfocando o papel da codificação no âmbito da América Latina.

---

diretas (como o Equador, Bolívia, Costa Rica, Uruguai, Chile) ou indiretas (como é o caso da Espanha). O Código Tributário brasileiro foi publicado em 1965, antes, portanto, desse Modelo.

<sup>2</sup> Quanto à relação entre direitos fundamentais e o MCTAL, o importante trabalho: VALDÉS COSTA, Ramón. Los principios jurídicos fundamentales en la codificación tributaria de América Latina. In: *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1977, n° 3, set.-oct., p. 51-61;

<sup>3</sup> Para um estudo aprofundado dos aspectos mais atuais da harmonização fiscal na América Latina e as suas perspectivas, o excelente trabalho: ZUNINO, Gustavo. Armonización de la imposición sobre los consumos en los países del Mercosur. *III Jornadas Tributarias del Mercosur – Relato generale*. Buenos Aires: AAEF, 1999, p. 3-39; Cfr. também os seguintes estudos: DELGADO, José Augusto. Aspectos tributários no Tratado de Assunção. In: *Tributação no Mercosul*. SP: RT/CEU, 1997, p. 46-71; MESSINEO, Alejandro E. La imposición a la renta de las empresas en los procesos de integración. *Informativo Tributario Internacional*, Lima (Peru): Estudio Caballero Bustamante, 1997, a. 1, n° 2, out.-dez., p. 67-82; REIG, Enrique Jorge. La tributación de la renta en el Mercosur (personas físicas y jurídicas). In: CAMPOS, Dejalma (Coord.). *O sistema tributário e o mercosul*. SP: LTr, 1998, p. 166-214; SACCHETTO, Claudio. L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: CEDAM, 2000, p. 801-28; TÔRRES, Heleno. Harmonização fiscal no Mercosul e suas implicações no planejamento tributário. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: Max Limonad, 1998, p. 233-54;

<sup>4</sup> Na Alemanha, KLAUS TIPKE defende a necessidade de um Código Tributário (*Steuergesetzbuch*) que inclua tanto a parte geral como os diversos impostos em espécie, o que, segundo este prestigioso Professor, mostrar-se-ia como uma grande contribuição à sistematização do Direito Tributário. Cfr. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, Colônia: Otto Schmidt, 1993, v. I, p. 110 (texto traduzido por Pedro Manuel Herrera);

## 2. Codificação no direito tributário: o paradigma sistêmico

Como é de entendimento universal, o processo de codificação consiste numa tentativa de ordenar, mediante uma sistematização racional, a unidade essencial de um determinado ramo do direito. Por isso, o mundo dos códigos é o mundo da busca pela segurança, traduzida numa seqüência de capítulos e artigos e consolidando os valores mais relevantes que a sociedade quer ver preservados sobre uma dada matéria. Tudo sob a égide do espírito constitucional que deve reger todo o sistema.

A codificação envolve vários princípios importantes os quais, em grande parte, correspondem ao processo de positivação de diversos princípios e regras constitucionais, prestando-se à tarefa de garantir um razoável teor de estabilidade e segurança às relações jurídicas e atos de criação de normas no sistema.

Em matéria tributária, esta garantia dada aos valores dominantes significa estabilidade para o cálculo sobre o futuro, por meio de uma absoluta previsibilidade de condutas devidas pelos detentores de competência legislativa, na elaboração da legislação tributária, bem como pelas autoridades administrativas e particulares nos atos de aplicação do direito tributário.

Bem sabemos que a experiência jurídica dos diversos países não é uniforme e que precisamos sempre ter bem claras tais diferenças. A começar pela análise constitucional de cada um deles. E nesse particular, tanto vamos encontrar países cuja forma de estado é unitária, o que é a maioria dos casos, como países organizados sob a forma de uma federação. Essas são peculiaridades que influenciam por demais a necessidade e o papel de um código tributário, predisposto para conferir maior certeza do direito, pela redução das divergências de tratamento. E aqui surge o primeiro fundamento para a sua necessária posição de superioridade hierárquica no sistema em relação às demais leis, na medida que serve como fundamento de validade material destas.

Como a maioria dos países não dispõe de uma constituição analítica em matéria tributária, antes, trazem pouquíssimas disposições a respeito, normalmente os princípios consagrados de maior realce, como princípio da reserva de lei em matéria tributária, isonomia, capacidade contributiva, não-confisco, apenas para citar os mais freqüentes, resta para o Código a suma tarefa de ordenar os princípios basilares do sistema, dispor o estatuto dos contribuintes, instituir tanto os limites do Legislador, nos atos de criação de leis, quanto os da Administração, no que tange às formalizações de obrigações tributárias, fiscalizações e cobranças de créditos, bem como todos os demais procedimentos formais<sup>5</sup>.

Por essa razão, dizia Valdés Costa: *“a enumeração dos princípios fundamentais de direito que devem ser recolhidos nos Códigos Tributários não é certamente rígida, nem unanimemente compartilhada. A meu ver, em razão de sua universalidade e importância, sob o aspecto jurídico, podem resumir-se em quatro princípios: igualdade das partes,*

---

<sup>5</sup> “Todo proceso codificador, y consiguientemente también el tributario, se caracteriza por dos notas: primero, reduce a unidad lo que estaba disperso; y segundo, como derivación lógica de lo anterior, proporciona seguridad a sus destinatarios”. GANZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria. *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1644;

*legalidade, jurisdicionalidade ou tutela jurisdicional e igualdade dos contribuintes, em face dos encargos públicos. Esta enumeração não pretende ser taxativa, uma vez que existem outros princípios de grande importância, como o do devido processo e o da culpabilidade em matéria punitiva e o da capacidade contributiva, recolhido em tantas constituições”<sup>6</sup>.*

Para o Direito Tributário, o *princípio da centralidade*<sup>7</sup> reserva-se à Constituição, que dispõe as *regras gerais de direito tributário*, instituindo o sistema tributário da respectiva nação e preservando o respeito àqueles direitos fundamentais referidos<sup>8</sup>. Mas numa expansão concêntrica, o fenómeno da codificação deve concretizar-se como uma continuação sistêmica da Constituição, respeitando todo o conteúdo desta e condensando os preceitos que consistam em critérios de validade material e formal para a criação das demais normas do sistema total<sup>9</sup>. Mormente quando se trata de sistemas dotados de uma Constituição analítica em matéria tributária, como é o caso do Brasil.

Destarte, sob a égide constitucional, um código em matéria tributária deve ter como objetivo a sistematização de todo o esquema dos procedimentos de tributação<sup>10</sup>, a

---

<sup>6</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. SP: Saraiva, 1984, p. 251;

<sup>7</sup> ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. *Da codificação – crônica de um conceito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 148;

<sup>8</sup> O melhor estudo comparado sobre os princípios constitucionais de direito tributário encontra-se em: UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. (trad. por MARCO AURÉLIO GRECO) 2ª ed., SP: Malheiros, 1999, 145 p.;

<sup>9</sup> Com esta finalidade, estatui critérios materiais de aplicação do direito, na criação positiva de normas gerais e concretas ou gerais e abstratas (legislação tributária), pelo legislador, ou individuais e concretas, pelos agentes administrativos (lançamentos tributários, autos de imposição de multas etc);

<sup>10</sup> Sobre as vantagens oferecidas pela codificação para o direito tributário, e em especial ao mecanismo de lançamento tributário (norma individual e concreta), disse Vanoni: “*a) dal punto de vista formale, si attua un ordinamento armonico dell’amministrazione, cui consegne la possibilità di utilizzare rispetto a più tributi la stessa attività amministrativa e di ridurre al minimo i doveri ausiliari del singolo (...); b) dal punto de vista sostanziale, si eliminano le contraddizioni e le discontinuità tra i vari istituti d’imposta, riducendo le divergenze e quelle realmente imposte dalla realtà delle cose; c) la futura legislazione fiscale resta notevolmente semplificata. La parte generale tende a porsi come ordinamento formale del rapporto tributario non facilmente modificabile. Il legislatore, in occasione della introduzione di nuove imposte o della variazione delle esistenti, non è più chiamato ad occuparsi dello svolgimento del rapporto d’imposta, ma unicamente delle caratteristiche sostanziali del nuovo tributo. Per lo svolgimento formale servono gli schemi predisposti nella parte generale; d) la giurisprudenza trova quel sostegno e quella guida logica che la molteplicità dei testi legislativi regolanti situazioni analoghe rispetto a tributi diversi lascia spesso desiderare (...). e) la scienza del diritto tributario viene indirizzata più decisamente a lasciare le sterili vie del commento delle singole leggi, per volgersi alla elaborazione dogmatica degli istituti giuridici di imposta”.* VANONI, Enzo. Il problema della codificazione tributaria. *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*, Milano: Giuffrè, 1938, I, p. 448; Mas tudo isso pode ser resumido em três aspectos básicos, como menciona Sainz de Bujanda: “*Una reforma que se proponga obtener un perfeccionamiento del ordenamiento fiscal vigente tiene que actuar en una triple dirección: 1º Sistematización formal de los instrumentos de imposición; 2º Coordinación de los distintos impuestos, y 3º Refundición de las normas que reglamentan cada tributo”.* SAINZ DE BUJANDA, Fernanda. *Hacienda y derecho*. Madrid: IEP, 1975, p. 57;

coordenação dos distintos tributos e a regulação dos direitos dos contribuintes<sup>11</sup> no campo dos procedimentos, como uma *parte geral da legislação tributária*, pressupondo o mecanismo de funcionamento do direito tributário, sua linguagem, seus conceitos e sua terminologia.

A especialidade da matéria tributária exige essa expansão às normas gerais, como uma pauta para delimitar o espaço da própria juridicização, i.e., a escolha política de condutas para que, mediante leis, possam fazer parte do catálogo de condutas reguladas pelo direito, mediante a lógica da definição de hipóteses de incidência e atribuição de efeitos típicos, por imputação deôntica. Com isso, o legislador fica ainda mais coarctado na sua atividade de produtor de regras inovadoras do ordenamento jurídico, pois além de dever obediência à Constituição, às “normas gerais de direito tributário”, passa a dever, na elaboração de leis, também, respeito às regras contidas no Código, às “normas gerais em matéria de legislação tributária”<sup>12</sup>.

Essa idéia de centralidade, por expansão concêntrica em relação à Constituição, geradora de segurança<sup>13</sup> para os partícipes da relação jurídica tributária, aliada a uma pretensão de regular, por meio de cláusulas gerais, um repertório de figuras e disciplinas típicas, com o fim de garantir à Fazenda Pública maior certeza, celeridade e eficiência na percepção dos créditos tributários; e aos particulares, os meios necessários para que estes possam fazer valer os seus direitos, baliza a natureza dos códigos e de qual deve ser o modo de compreensão da sua ação em relação às demais leis e atos tributários em geral.

---

<sup>11</sup> “Contrariamente a la creencia popular predominante en nuestro medio, el Código Tributario no es el Código de la Administración Tributaria, es más bien la norma que regula las relaciones entre los sujetos que rodean el fenómeno tributario y sus consecuencias económicas y jurídicas, a los cuales denominamos como operadores del Sistema Tributario”. BRAVO CUCCI, Jorge Antonio; BRAVO SHEEN, David Enrique. *Análisis y propuestas de cambio al código tributario peruano: su adecuación a las tendencias que inspiran el fin de siglo*. Lima: inédito, p. 1;

<sup>12</sup> Como bem salienta o Prof. Ferreiro Lapatza: “(...) el Código ha de contener también, de acuerdo con la experiencia común a nuestros países, la normativa general o básica de todas las relaciones directamente derivadas del tributo y la normativa general o básica del procedimiento para hacer efectivos los derechos y obligaciones que dan contenido a estas relaciones, con la definición de los conceptos propios del Derecho Tributario indispensables para toda esta regulación pues, de acuerdo asimismo con nuestra experiencia, uno de sus fines primarios es introducir certeza, precisión y claridad en la terminología a emplear en las Leyes, que regulan los distintos tributos”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997) – Relatorio Generale. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1182; Nessa mesma linha, afirma também o Prof. Eusebio González: “(...) la codificación suele proceder a una regulación de los conceptos tributarios fundamentales de los distintos impuestos, esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repertirse en cada figura tributaria concreta (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, liquidación, tipo impositivo y cuota, fundamentalmente), por ello se dice que la codificación en cuestión opera en el area de los principios”. GANZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1647;

<sup>13</sup> “La *sicurezza* non riguarda il raggiungimento del fine (legato sempre alle incognite del mercato ed al mutevole mondo della produzione), ma le ‘regole del gioco’, ossia le condizioni per le quali ciascuno può contare su un dato contegno altrui o attendere un certo uso del potere coercitivo dello Stato. Il diritto fissa appunto le regole del giuoco: regole generali ed astratte, che saranno utilizzate da persone ignote, per scopi ed in circostanze particolari che non conosciamo né siamo in grado di conoscere”. IRTI, Natalino. *L’età della decodificazione*. 3ª ed., Milano: Giuffrè, 1989, p. 5;

Todavia, trabalharíamos fora da realidade se não tomássemos em conta a crescente “erosão” da importância dos códigos modernos, sob os mais diversos ângulos<sup>14</sup>. A codificação, que foi sempre considerada como um dos processos mais acabados do iluminismo e da cultura ocidental moderna, e cujo produto, os códigos, sempre funcionou como paradigma sistêmico da legislação e da aplicação normativa, entrou em crise com a tendência microssistêmica do direito, de leis especiais que passaram a regular amplamente toda uma específica matéria, de tal sorte que o monossistema teria sido superado pelo plurissistema, por uma espécie de êxodo normativo daquele para este. É o que certos autores chamam de “descodificação”, fruto da crise dos valores da sociedade moderna.

Mas se isso se verificou em alguns ramos jurídicos, o do direito civil por exemplo, nos limites do direito tributário não alcançou maior importância, exatamente porque a “crise legislativa”, nos angustos limites dessa seara, possui distinta significação<sup>15</sup>, na medida que a inflação legislativa, acumulando leis e mais leis sobre a matéria, razão da “descodificação” em outras, apresenta-se exatamente como motivo para o enaltecimento da importância e necessidade de codificação<sup>16</sup>, como elemento de estabilização e segurança nas relações tributárias.

## 2.1 Codificação e segurança jurídica: a função certeza dos códigos

A virtude da codificação é servir aos princípios de segurança e certeza do direito, em face da sua forma de comparecimento na teoria das fontes do direito em posição

---

<sup>14</sup> Cfr.: RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *Codificación, tecnología y postmodernidad – la muerte de un paradigma*. Lima: PUC - Peru, 2000, p. 23 e ss.; Também: RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *El Código napoleónico y su recepción en América Latina*. Lima: PUC - Peru, 1997, p. 44 e ss.;

<sup>15</sup> Tomando em conta a inquestionável importância dos códigos, mesmo em épocas de descodificação, diz Ramos Núñez: “*Si la centralidad y el protagonismo de los códigos han cedido ante la acelerada producción normativa de carácter especial, éste parece ser un dato más bien registrado por el jurista con sensibilidad sociológica, antes que por los finos cultores de la dogmática y su numeroso séquito de abogados, jueces y estudiantes. A la vez que se habla de la crisis de los códigos, se publican colecciones completas y se organizan congresos, seminarios, simposiums y certámenes de todo tipo, destinados a exaltar hasta el delirio las bondades técnicas de un Código dado o para poner en tela de juicio sus imperfecciones. Contra lo que pudiera pensarse, en una era de apogeo de los microsistemas y de predominio de la tecnología, las ediciones se agotan y los auditorios se repletan, lo que, por añadidura, no podrá hacer nunca cualquiera de las ramas que se independizaron de los códigos o que se formaron al margen de éstos*”. RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *Codificación, tecnología y postmodernidad – la muerte de un paradigma*. Lima: ARA, 1996, p. 72;

<sup>16</sup> Na Itália, país que não dispõe de um Código Tributário, nada obstante a aspiração de vários autores, numa exigência que se vai reforçando a cada dia. Tratando dos problemas dessa incompreensível ausência, diz Corrado Magnani: “*L’accennato quadro normativo dá luogo a gravi inconvenienti facilmente identificabili: 1) nell’esistenza di regole differenti oggettivamente ingiustificate con conseguenti problemi di legittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza; 2) nelle lacune riscontrabili nella disciplina dell’accertamento di molti tributi, con conseguenti problemi di integrazione di essa mediante il ricorso a ‘principi’ di controversa individuazione; 3) nell’inesistenza, comunque, di norme-principio senza le quali la soluzione di molte questioni di ordine applicativo presenta, come attestato dalla giurisprudenza, oggettivi margini di incertezza*”. MAGNANI, Corrado. *Accertamento tributario e codificazione*. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*. Padova: CEDAM, 2000, p. 554;

intercalar entre a Constituição e a legislação, como meio de gerar maior estabilidade no câmbio de expectativas normativas.

A segurança jurídica visa a conferir previsibilidade na regular posituação do direito, o que somente será atendido se houver certeza do direito<sup>17</sup>, i.e., a exata determinação do conteúdo jurídico aplicável, e manutenção da igualdade<sup>18</sup> de tratamento por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito. Temos, assim, a segurança como resultante de duas variáveis axiológicas que se complementam, a certeza e a igualdade<sup>19</sup>.

Interessa-nos aqui, a função certeza da segurança jurídica, entendendo-se por “certeza” a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber, de antemão, a consequência jurídica de suas próprias ações. E essa função é atendida pelos códigos, porquanto a tipificação (regulação normativa de ação-tipo)<sup>20</sup>, tarefa que lhe é própria, constitui-se numa garantia dessa certeza, ao pretender oferecer a indicação explícita dos tipos e demais elementos compositivos da regra-matriz de incidência, o que acaba por

---

<sup>17</sup> Eusebio Gozález, ao tratar desse princípio, menciona como manifestação típica deste: “*en primer lugar, la estabilidad del Derecho, en segundo término, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, finalmente, la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento*”. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: Max Limonad, 1998, p. 151;

<sup>18</sup> “*A desigualdade decorre também da injustiça sistêmica. A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores*”. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. RJ: Renovar, 1995, p. 269; Cfr. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. SP: RT., 1985, p. 142; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 84-87; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina, 1998, p. 394-421; também, o importante estudo: OSVALDO CASÁS, José. Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: Max Limonad, 1998, p. 329-413;

<sup>19</sup> Para maiores considerações, Cfr.: FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica - Normas Gerais Tributárias, *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1981, nº 17/18, p. 42;

<sup>20</sup> Como ensina Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do princípio da tipologia tributária, enquanto princípio constitucional tributário: “*No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies*”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª Ed. SP: Saraiva, 1998, p. 116. Por isso, ao tratar do princípio da estrita legalidade, acrescenta: “*O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Este plus caracteriza a tipicidade tributária*” (1998, p. 114); Para uma apreciação da aplicação dos “conceitos classificatórios”, ao invés da noção de “tipo”, no direito tributário, cfr.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. SP: RT, 1988, 302 p.;

reforçar o alcance e conteúdo dos dispositivos constitucionais, pelo processo de positivação<sup>21</sup>.

Isso não quer dizer que os códigos tenham apenas um papel de reiteração de matéria já previamente fixada pela Constituição. Atendendo à função certeza, os códigos devem ampliar seus desdobramentos na regulação do funcionamento do sistema tributário para permitir efetividade às regras constitucionais, sem que isso signifique restringir direitos dos contribuintes, limitando o que a Lei Maior ofertou sem limitações, ou ampliação de competências estatais. Por isso, situar nos códigos matéria típica de direito constitucional tem efeito meramente repetitivo do quanto já foi ali assentado.

Contudo, voltamos a enfatizar. O que acima se expôs não se dá em todos os sistemas, principalmente quando a Constituição de um país não contempla uma gama muito ampla de preceitos típicos de direito tributário, quando então o código cumpre um papel fundamental no ordenamento: o de veicular as “normas gerais de direito tributário”, os princípios e primados de maior dimensão, além daquelas que já lhes são próprias, as “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Vale lembrar que estamos trabalhando com o conceito mais amplo possível de codificação, numa visão de direito comparado, envolvendo a análise de constituições de países unitários e países com regimes federativos; de constituições com ampla regulação do respectivo sistema tributário e de constituições desprovidas de regras sobre essa matéria. Essa é uma advertência que fazemos principalmente aos leitores brasileiros.

## 2.2 O equívoco da “descodificação” no direito tributário

Como foi dito acima, o protagonismo dos códigos continua a ser questionado como modelo legislativo neste momento de produção acelerada de legislações e constitucionalização de várias matérias, numa tentativa de acompanhar a evolução do homem e dos seus valores, presentes numa dada coletividade. Essa é uma das causas principais da chamada “descodificação”, com grandes repercussões para a interpretação e aplicação do direito positivo. Mas esse não é um fenômeno universal, em face do mundo jurídico, pois não se trata de um fenômeno que se encontra instalado em todas as áreas do direito como querem ou pensam alguns.

É certo que em países cuja Constituição estabelece o poder de tributar ou a distribuição de competência tributária, identifica as espécies de tributos e predispõe os princípios e limites à atividade tributária do Estado, fixando o campo de possibilidades destas, como ocorre no Brasil, nesse caso, o código, perde em importância, pela inexorável

---

<sup>21</sup> Como assinala C. García Novoa: “*A la pretensión de definitividad de la norma hay que unir la pretensión de estabilidad de la misma, expresión formal de la confianza del ciudadano en el Derecho, lo que debe servir para reprobare los cambios normativos excesivos e injustificados. Y finalmente, la plenitud de la norma. La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas*” GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77. Parece difícil para um sistema conseguir alcançar estes objetivos desprovido de um Código Tributário estável e bem estruturado.

submissão deste à Constituição<sup>22</sup>, dando-se, em certa medida, uma espécie de “esvaziamento” do Código, e por conseguinte numa “descodificação” por “avocação” de matéria, mesmo se não chegue ao alcance de desfigurá-lo e torná-lo desprovido de importância. Eis o que poderíamos chamar de *descodificação ascendente*.

Além dessa forma de descodificação ascendente, do código para a Constituição, temos a *descodificação descendente*: pela formação de microssistemas de normas, no chamado “processo de expansão legislativa”, cujos particularismos, aparentemente, superam as disposições do Código<sup>23</sup>.

Todavia, a codificação ter por reduzida sua importância não quer dizer ter por eliminadas suas sobranceiras funções no sistema. E por isso mesmo tal “descodificação” só ocorre de modo aparente, pois ambos, Constituição e Código, ocupam-se de conteúdos diversos: aquela, das “normas gerais de direito tributário”, definindo o poder de tributar e seus limites, bem como os princípios gerais, e o código, das “normas gerais em matéria de legislação tributária”, dispondo sobre as regras exigidas pela constituição para explicitar as matérias tributáveis e gerar redução de divergências na configuração dos mecanismos formais de exigibilidade dos tributos.

A constitucionalização da matéria tributária gera uma conseqüente *descodificação*, mas só aparente, como foi dito. A construção dos elementos compositivos da obrigação tributária, a caracterização do fato jurídico tributário, a qualificação dos deveres formais, a demarcação dos contornos da sujeição passiva, dos atos de lançamento e exigência do crédito, de suspensão e extinção do crédito tributário, dos prazos de decadência e prescrição, da Administração e da Fiscalização de tributos, além de outros preceitos necessários para dar ensejo ao processo de positivação das regras constitucionais, não encontram outro universo senão o do código tributário, como o melhor lugar para constar e informar todo o conteúdo das leis dos diversos tributos, como complemento dos dispositivos constitucionais e, desse modo, fazendo-se um círculo concêntrico, a partir daquele núcleo constitucional, que confere sistematização à matéria<sup>24</sup>, na construção do sistema tributário nacional.

---

<sup>22</sup> “(...) es cierto que una ley ordinaria como la Ley General Tributaria no tiene como función exclusiva o típica la de regular derechos y garantías fundamentales sino la de regular los mecanismos jurídicos de aplicación de los tributos procurando, eso sí, que dicha regulación sea respetuosa con los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos”. SOLER ROCH, María Teresa. Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1998/97, p. 11;

<sup>23</sup> Há países, como a Espanha, onde se observa uma tendência - aparentemente transitória (espera-se) - à descodificação, por atos legislativos que regulam, de forma separada, aspectos fundamentais da relação tributária. É o caso da “Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, nº 1, de 26 de fevereiro de 1998, cuja exposição de motivos declara expressamente: “la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”.

<sup>24</sup> “De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. A preeminência da norma geral

Somente o Código, na qualidade de “norma geral”, pode ampliar a estabilidade sistêmica desejada pela Constituição, devendo as demais leis serem a ele também subordinadas, por necessária compatibilidade vertical de conteúdo. Por essa razão, dizemos que só aparentemente tal hipótese de descodificação pode ser alegada, porque as “normas gerais em matéria de legislação tributária”, é que vão informar os valores que devem ser obedecidos<sup>25</sup>, como garantia de segurança jurídica para os contribuintes, ficando para as regras codificadas o papel ordenador dos procedimentos formais de constituição, fiscalização, arrecadação e extinção do crédito tributário, as quais deverão ser atendidas pela por qualquer outro subsistema que se crie.

Como disse Aliomar Baleeiro: “*Os fatos – para lembrar livro que faz época – passam adiante dos Códigos. Mas os Códigos, mesmo condenados à mutilação ou à ancilose do tempo, põem ordem, estimulam a elaboração do estudo científico do Direito e facilitam a tarefa dos aplicadores e o conhecimento das regras pelo povo, mormente em assunto impregnado de tecnicismo como é o tributo moderno*”<sup>26</sup>.

Enquanto em outros ramos é atual o discurso que discute a existência de uma “descodificação”, como é o caso do Direito Civil; no Direito Tributário, contrariamente, a codificação é um reclamo de segurança e certeza jurídica, cujo aperfeiçoamento representa a melhoria de todo o sistema tributário vigente em um dado país, ao permitir a construção de uma legislação harmônica, dotada de regras claras e submetidas a critérios formais comuns<sup>27</sup>.

Por tal razão, é que na atualidade já se faz sentir um fenômeno inverso, de recodificação, ou seja, de “devolução” de matérias aos códigos, dantes subtraídas por legislação especial (pela “descodificação descendente”), com natureza de princípios ou paradigmas imprescindíveis para a construção, interpretação ou aplicação das demais normas do sistema. Como assinala Ramos Núñez: “*La recodificación no es un dato aislado*

---

*de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do Código Tributário Nacional (veiculado por lei complementar)*”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ª ed., RJ: Forense, 1999, 801 p.;

<sup>25</sup> “*Na verdade, não é mais possível trabalhar com um conceito oitocentista de código. (...) Alterado substancialmente esse quadro, isto não significa que deva ser rejeitado o conceito de código, pois ele favorece a preservação dos valores essenciais do ordenamento jurídico. Até porque o código não é apenas mais uma lei, mas um valor cultural do ordenamento jurídico. A luta por sua manutenção constitui uma manifesta aplicação do princípio da continuidade. (...) Acrescente-se que a preservação do código favorece a obtenção de uma maior certeza do direito*”. ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. *Da codificação – crônica de um conceito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 157;

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 19;

<sup>27</sup> “*O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação*.” BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 14 (este é o mais completo trabalho sobre codificação do direito tributário brasileiro, às páginas 11-46); Como diz Ferreiro Lapatz: “*Los cambios muy frecuentes de la normativa y las normas demasiado minuciosas contribuyen a la opacidad del Derecho y dificultan su aplicación. Atentan contra la claridad de la norma, privan la certeza el ordenamineto y significan, por tanto, un ataque directo al principio de seguridad. Principio que postula normas claras y sencillas y, en el medida de lo posible, estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 29;

*que corresponda a la experiencia política de un sólo país. En realidad, se trata de una tendencia que se registra en todos los países de tradición romanista*<sup>28</sup>.

### **2.3 O Código Tributário no direito brasileiro: sua posição hierárquica no sistema de normas e as funções das leis complementares – ensaios de uma teoria**

No enfrentamento dos problemas relacionados com a suposta “descodificação”, vemos que uma das hipóteses desta situação decorre da relação entre a Constituição e o Código Tributário (descodificação ascendente), que se não nos legitima a falar numa espécie de perda de conteúdo, ao menos nos confere condições para dizer sobre uma perda de importância quando essa Constituição, expressamente, não disponha sobre qual a posição hierárquica a ser ocupada pelo Código no ordenamento jurídico. A ausência de um dispositivo como esse enfraquece o Código, ao mesmo tempo que instaura um clima de desconfiança sobre o efetivo alcance e a eficácia das normas nele contidas. É o caso do Brasil, nada obstante o art. 146, da Constituição Federal, cuja interpretação não tem recebido um sentido uniforme por parte da doutrina.

O Código Tributário Nacional foi promulgado pela Lei nº 5172, em 25 de outubro de 1966, como resultado da reforma operada pela Emenda Constitucional nº 18/65. Todavia, desde 1953, por ordem do então Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, encontravam-se instalados os trabalhos para realizar tal codificação do direito tributário brasileiro. Para este encargo, foi nomeado Rubens Gomes de Sousa, que ficou encarregado da elaboração de um anteprojeto, o qual foi apresentado em 1954. Este projeto não logrou conversão em lei. Somente mais tarde, sob a égide daquela Emenda nº 18/65, a partir de um outro anteprojeto preparado pela Comissão composta dos Professores Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa, que contavam com a ajuda de Aliomar Baleeiro, Gerson Augusto da Silva (médico), tal desiderato chegou a bom termo<sup>29</sup>.

O fundamento de validade que o legitimou no sistema sob a forma de Código, foi o § 1º do art. 18, da Constituição de 1967, o qual dispunha: “Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

E na atualidade, como é de aceitação praticamente unânime, em vista do *princípio da recepção constitucional*<sup>30</sup>, o Código Tributário Nacional foi mantido no ordenamento pela Constituição de 1988 em tudo o que não fosse com ela incompatível, como forma de atendimento ao primado da economia legislativa, pelo seguinte dispositivo:

---

<sup>28</sup> RAMOS NÚÑEZ (1996, p. 76);

<sup>29</sup> Para uma análise mais apurada, cfr.: JULIANO, Raymundo. El código tributário nacional. *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1595-1607;

<sup>30</sup> art. 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal.

“Art. 146. Cabe à lei complementar<sup>31</sup>:

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”. (g.n.).*

Quanto à definição do que sejam as chamadas “normas gerais”, o certo é que, até o presente, nenhuma doutrina foi suficientemente rigorosa a ponto de colocar-lhes no devido lugar do sistema jurídico. Lembraria, no limiar desses esforços, o trabalho pioneiro de Carvalho Pinto, que ensaiou uma delimitação pela negativa, i.e., do que não seriam normas gerais, ontologicamente, nos seguintes termos: “a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas”; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básico, descendo a pormenores ou detalhes”<sup>32</sup>. Ao que nos afigura, nenhuma obra mais recente foi suficientemente capaz de refutar essa orientação.

Sobre o papel das normas gerais, diz Sacha Calmon: “as normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação”<sup>33</sup>.

Para aprofundar essa análise, precisamos partir da demarcação das funções que a Lei Complementar exerce no sistema jurídico, particularmente em direito tributário.

Sabemos que todos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem suas constituições e leis orgânicas, cada qual regendo os respectivos sistemas de normas próprios, sob a égide dos princípios de federalismo e autonomia dos municípios. Contudo a Constituição Federal é única, mesmo se contenha regras aplicáveis exclusivamente à União

---

<sup>31</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. SP: RT, 1975, p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 12<sup>a</sup> ed. SP: Saraiva, 1999, p. 206;

<sup>32</sup> CARVALHO PINTO. *Normas gerais de direito financeiro*. SP: Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 24;

<sup>33</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2<sup>a</sup> ed., RJ: Forense, 1999, p. 109;

(Constituição Federal) e outras que, por se aplicarem à República Federativa do Brasil, concentram em si eficácia vinculante para todas as pessoas políticas (Constituição nacional).

As leis complementares são figuras do ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos tanto pela matéria (competência), quanto pelo processo de formação (quorum qualificado de maioria absoluta, art. 69, da CF). Daí Paulo de Barros Carvalho assim as definir: “*lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na relação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional*”.

No Brasil, é a Constituição que estabelece e fixa *competências* tributárias, autorizando aos legisladores das pessoas de direito público interno a criarem, por meio de leis próprias, os tributos que lhes forem típicos, de forma a concretizar o federalismo fiscal, em atendimento aos artigos 1º e 18, da CF. E faz parte da fixação de competências, também, a definição de quais competências poderão ser exercidas exclusivamente por meio de lei complementar, pelo legislador federal (União), assim como a competência do Congresso Nacional, no exercício da função de legislador nacional, para criar *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Em vista disso, a relação hierárquica que eventualmente possa existir entre lei complementar e as leis ordinárias, ou mesmo outras leis complementares, dependerá, tão-só, da função que ela exerça no sistema. E assim, caso a função seja constitutiva de algum fundamento de validade, formal ou material, a lei complementar será superior a qualquer outro ato normativo.

Desse modo, temos que, no ordenamento constitucional vigente, são matérias de *reserva de lei complementar* o desempenho de duas funções típicas:

- 1) forma de *exercício de competência da União* (lei complementar federal), a qual se subdivide em:
  - i) exercício de competência residual – arts. 154, I; 195, § 6º, CF; e
  - ii) exercício de competências privativas específicas: arts. 153, VII; 148, CF;
- 2) modo de dispor as *normas gerais em matéria de legislação tributária* (lei complementar nacional), as quais se encontram expressas nas seguintes possibilidades:
  - i) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, limitadamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF);
  - ii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos tributos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, “a”; 155, § 2º, XII, CF);
  - iii) definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF);

- iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (redução de divergências) - art. 146, III, “b”, CF;
- v) uniformizar dos prazos de *decadência e prescrição* (tanto este quanto o anterior fundados na premissa de que a Constituição veda a existência de formas de tributar de modo não uniforme em todo o território nacional) - art. 146, III, “b”, CF.

Na primeira função, pertinente ao exercício de competência no âmbito federal, não há que se falar em qualquer hierarquia entre a lei complementar e os demais atos legislativos, porquanto sua função exaure-se com a instituição do tributo, cessando com o próprio exercício de competência.

Mas às normas gerais aplica-se também o primado da *reserva de lei complementar*, e a estas, pelas funções que lhe são próprias, pertinentes à “Constituição Nacional”, impõe-se a necessária preeminência dessas leis complementares em relação às demais leis, mesmo que complementares, pertinentes ao exercício de competência de instituição de tributos.

Corolário dessa conclusão, somente lei complementar, na função de “norma geral”, poderá revogar uma outra “norma geral”. Não basta ser lei complementar, portanto. É preciso que esteja dirigida para o fim de modificar a norma com essa função no ordenamento.

Podemos agora, à vista do que foi dito acima, do quanto desatualizadas estão as teorias que prosperaram nessa seara até o presente.

Analisando o art. 18, § 1º, CF/67, quanto ao seu alcance e função, duas correntes de opiniões distintas passaram a prevalecer. Uma primeira, entendendo que tal dispositivo manifestaria três distintas funções para a lei complementar: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É a chamada corrente “tricotômica”.

Outra vertente de pensamento, todavia, e a que mais prosperou doutrinariamente, deu orientação diversa à questão, alegando que aquela visão tricotômica pecaria por praticar uma hermenêutica literal, ao não delimitar o conteúdo das *normas gerais de direito tributário*, o que possibilitaria ao legislador da União cometer agressões ao sistema federativo e ao princípio da autonomia dos municípios, na medida que ficaria permitido à legislação complementar produzir, indiscriminadamente, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, atingindo o pacto federativo, e invadissem as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, maculando o princípio da autonomia dos municípios. A prevalecer tal entendimento, tudo estaria permitido ao legislador complementar, o que decerto não se compatibilizaria com toda a estrutura do sistema implantado pela própria constituição.

Esta orientação, chamada de “dicotômica”, pautando-se numa compreensão sistemática, dizia que o dispositivo em análise teria apenas uma finalidade: as leis complementares serviriam para veicular unicamente *normas gerais de direito tributário*, que exerceriam duas funções: i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com isso,

ficariam resguardados os princípios da federação e autonomia dos Municípios<sup>34</sup>. Mas como as competências já estavam plenamente distribuídas e os direitos e garantias constitucionais não poderiam sofrer coarctações pelo legislador infraconstitucional, então sobraria muito pouco espaço para ser regulado pelas chamadas “*normas gerais de direito tributário*”.

Mesmo se reconhecemos a força argumentativa dessa última corrente, preferimos nos afastar dessa dúplice compreensão por motivos bem definidos: da corrente tricotômica, pela superficialidade de sua conclusão; e da corrente dicotômica, pelos exageros que propugna. Compatibilizando-as, poderíamos dizer que na medida que a Constituição Federal exige tais normas gerais no sistema, a estas temos que reservar algum papel, nas funções que acima enumeramos.

Evidente, pois, que não estando a razão de hierarquia na vigência ou eficácia da norma, ou noutra hipótese, a única posição questionável será aquela do plano da validade. Por isso, tomando em conta a natural submissão do Código aos preceitos constitucionais, independentemente de se tratar de uma lei ordinária<sup>35</sup>, a Lei nº 5. 172/65, enquanto “lei nacional<sup>36</sup>” que é, sendo fundamento de validade material para a construção da legislação do “sistema tributário nacional”, todas as demais leis, ordinárias ou complementares, não importa, elaboradas por qualquer uma das pessoas políticas, sujeitar-se-ão aos seus preceitos. E essa posição privilegiada foi expressamente definida pela Constituição Federal de 1988, no seu art. 146, III, a) e b).

Não há relevância se a lei é ordinária, e não complementar, como exigido por esse artigo, porquanto o art. 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, lhe garantiu força de recepção, alçando-a ao patamar funcional de sobrenorma, em matéria de legislação tributária, somente podendo ser revogada, a partir de então, por lei complementar, nos moldes do art. 146, quando instituída exclusivamente para essa função.

E repare-se bem: a Constituição Federal não fala mais em normas gerais de “direito tributário”, como constava da constituição anterior, mas normas gerais “em matéria de legislação tributária”. A razão disso é que as normas gerais “de direito tributário” (como um todo), cujo subsistema marca as competências e define os princípios aplicáveis, são de natureza exclusivamente constitucional – são as normas que instituem o sistema tributário nacional, portanto; ficando as regras sobre a delimitação das regras-matrizes de incidência dos tributos, faculdades da administração, procedimentos de lançamento, de constituição,

---

<sup>34</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. SP: RT, 1975; ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em Matéria Tributária. Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1989, nº 48; CARVALHO (1999, p. 205); CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 10ª ed., SP: RT, 1997, p. 474-95;

<sup>35</sup> BORGES (1975, p. 54 e ss.); AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, SP: Saraiva, 1997, p. 163;

<sup>36</sup> No dizer de Geraldo Ataliba, “Basta deixar afirmado que o Código Tributário Nacional é uma lei nacional e não uma expressão do Poder Legislativo da União, enquanto ordem jurídica parcial – central, mas sim expressão da ordem jurídica nacional – global. Portanto, é uma lei que não cria tributos, que não está comprometida com os poderes da União, é uma lei que não cria tributos, que não está comprometida com os interesses da União, é uma lei de interesse nacional, acima das esferas parciais federal, estadual e municipal”. SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*, 2ª ed., SP: RT, 1984, p. 78;

suspensão e extinção do crédito, decadência, prescrição etc, qualificadas como “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Eis uma mudança que poucos se aperceberam dos seus reais significados.

Esta é a atual situação jurídica do Código Tributário Nacional no direito constitucional brasileiro, que exerce, na atualidade, todas aquelas funções de uma típica “norma geral” no sistema (lei complementar nacional): i) *regulando limitações constitucionais ao poder de tributar*, limitadamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos; ii) evitando *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, ao dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos tributos já identificados na Constituição; iii) definindo os *tributos e suas espécies*; iv) harmonizando os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito*; e v) uniformizando prazos de *decadência e prescrição*. E por tudo isso, prevalece o CTN sobre a legislação federal, estadual distrital ou municipal, por servir-lhes como fundamento de validade material. No mais, o quanto já foi mencionado sobre o papel dos códigos, a respeito da segurança jurídica e outros princípios, aplica-se inteiramente à descrição de suas funções no sistema tributário nacional.

### 3. Modelo de código tributário para a América Latina: sua importância e interpretação

A ponência de um código tributário para organizar as linhas gerais da regulação de condutas no seio de uma dada seara jurídica exige coerência interior, de modo a projetar, com eficácia, a construção racional da estrutura das leis fiscais, com base em princípios logicamente concebidos, com permanência e estabilidade<sup>37</sup>.

Como a tarefa de criar um código tributário não é algo fácil, os países servem-se de modelos de códigos, como é o caso do Modelo de Código Tributário para América Latina (MCTAL), elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa e Giuliani Fonrouge, como resultado do projeto OEA/BID, e o Modelo sugerido pelo Centro Interamericano de Administradores Tributarios (Modelo CIAT), publicado em 1997. Um Modelo de Código Tributário, portanto, consiste numa pauta a ser seguida, sem qualquer vinculação, devendo ser dotado, por isso mesmo, de conteúdo claro e preciso, prestando-se como veículo de orientação da doutrina à prática legislativa<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> ESCRIBANO, Francisco. *La codificación fiscal*. Experiencia de la codificación en España. REDF, Madrid: Civitas, 1992, nº 76, p. 653; HENDERSON, Enrique Vidal. El Modelo de Código Tributario para America Latina y la necesidad de su actualización. *Fóro de Iberoamérica*. Buenos Aires: Universidad de Salamanca, 1992, 22-26 de junio, p. 49-65; SOLER ROCH, María Teresa. Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1998/97, p. 7-23; PITA GRANDAL, Ana María. La doctrina y la codificación en América Latina. *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*. Madrid: EDR, 1986, nº 3, sept.-dic., p. 545-58; VALDÉS COSTA, Ramón. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. SP: Saraiva, 1984, p. 239-60; \_\_\_\_\_. Informe sobre Proyecto de Modelo de código tributario del CIAT. In: *Revista Tributaria*. Montevideo: IUET, 1996, T. XXIII, nº 134, set.-oct., p. 5-16;

<sup>38</sup> Merecem elogios as justificativas do *Anteprojeto de Código Tributário*, do Administrador Federal de Ingresos Públicos – AFIP, para a Argentina, ao afirmar: “*Debe resaltarse que la codificación es funcional a*

Destarte, os modelos de códigos tributários são elementos de influência *extra* e não *intra*-sistêmicos. Representam propostas de *como deve ser* um sistema tributário de normas gerais, informando qual a melhor construção das proposições normativas que possam exprimir adequadamente a doutrina em vigor num dado momento histórico, segundo uma ideologia própria. Como as ideologias não dialogam entre si, por ausência de modelos de referência compatíveis, compará-los, para buscar a melhor proposta, é tarefa que já nasce limitada, seja pelas diferenças históricas, que se verifica pela própria evolução das idéias e dos institutos ao longo dos últimos trinta anos (no caso do MCTAL); seja pelas divergências ideológicas, que se faz representar pela pretensão de privilegiar em maior ou menor escala os interesses de uma das partes, a exemplo, o Modelo CIAT<sup>39</sup>, cuja proposta é voltada para atender, de um modo mais direto, aos interesses da Fazenda Pública.

O *Modelo de Código*, que não constitui em si “um” ou “o” *Código Tributário*, como dito acima, não passa de uma *pauta* a ser seguida pelos Estados, sem implicar em qualquer vinculação para estes<sup>40</sup>. Por isso mesmo, os Estados não estão obrigados a utilizarem, na íntegra, o conteúdo dos “modelos”. Em conseqüência, as modificações perpetradas pelos países nos respectivos Códigos (produto) são plenamente legítimas e desejadas, com a adaptação às contingências da realidade cultural e da diversidade das normativas tributárias existente internamente.

Para a interpretação dos códigos firmados com base nesses modelos, os *Comentários aos Modelos* (e exposição de motivos) concorrem como um relevante auxílio metodológico. A importância dos *comentários* para a interpretação baseia-se no princípio

---

*la seguridad jurídica en tanto mediante ella se logra: a) sistematizar los principios fundamentales; b) orientar al legislador al tiempo de las reformas, permitiendo insertarlas sistemáticamente en el lugar apropiado dentro de un ordenamiento jurídico permanente; y c) guiar al intérprete (Fisco, contribuyentes y jueces) en la búsqueda de las soluciones para los casos concretos”.*

<sup>39</sup>O *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT* é um organismo internacional que agrupa os Diretores de Impostos de trinta e três países membros, dos quais vinte e oito pertencem ao continente americano e os outros cinco ao continente europeu (Espanha, França, Holanda, Itália e Portugal). criado em 1967, sua sede encontra-se na capital da República do Panamá, tendo por missão propiciar as condições necessárias para dar assistência técnica e metodológica aos seus membros, para a melhoria das Administrações tributárias. Para tanto, promove o intercâmbio de informações, através de programas de cooperação, para combater a evasão tributária e eliminar a dupla tributação internacional, conduz pesquisas sobre os sistemas tributários e administrações tributárias, prepara publicações e divulgações e colabora com outros organismos internacionais de interesse. Dentre as suas publicações mais importantes, destacamos: *Manual de Administración Tributaria del CIAT*; *Organización de la Administración Tributaria en Países Miembros del CIAT*; *Estructura y Administración de los Impuestos sobre la Renta y Ventas en Países Miembros del CIAT*; *el Código Tributario del CIAT*; y *el Modelo para el Intercambio de Información Tributaria para Combatir la Evasión Tributaria*.

<sup>40</sup> “*Dentro de este ámbito restringido deben señalarse distintos aspectos. Algunos de ellos intocables, como el ya referido concepto básico de equilibrio de intereses de ambas partes, protegido por una ley adecuada; mantenimiento de la orientación de que los modelos de códigos de carácter internacional están limitados a los principios y conceptos generales y que además se adecuen en términos generales a las características de los distintos sistemas latinoamericanos. Esto implica que las soluciones propuestas por el Modelo deben tener la suficiente flexibilidad para adaptarla a los sistemas nacionales*”. VALDÉS COSTA, Ramón. *El procedimiento administrativo y el Modelo de Código Tributario para a América Latina – Comentários*. Congreso Internacional de Justicia Administrativa. México, Agosto de 1966). In: *Revista Tributaria*. Montevideo: IUET, 1996, T. XXIII, nº 134, set.-oct., p. 19;

da *concordância das decisões*, como forma de garantia de interpretação mais harmônica entre os Estados que recepcionaram o respectivo modelo e seus comentários. Evidentemente, não existe uma vinculação para as autoridades que realizam a atividade interpretativa, mas devem ser valorados à altura, principalmente na ausência de critérios mais seguros.

### **3. 1 Os elementos de resistência (de origem romanística) do sistema jurídico latino-americano e a necessidade de harmonização fiscal regional: as finalidades atuais da codificação**

Alguns aspectos propedêuticos da história da codificação na América Latina devem ser levados em conta para uma melhor compreensão das suas particularidades e dos seus reflexos no âmbito do direito tributário. De imediato, cabe ressaltar as diferenças existentes entre os processos de codificação latino-americanos e aqueles verificados nos países europeus. Por não preexistir fontes mais consolidadas, como era o caso do direito romano para aqueles, inicialmente, Argentina, Brasil e Chile tiveram de alcançar soluções próprias para encaminhar seus modelos de codificação.

Sem dúvidas, encontramos uma grande identidade jurídica na América Latina, fruto da relação entre o direito romano e os sistemas jurídicos dos países latino-americanos, de tal sorte que poderíamos falar na existência de um “sistema latino-americano de direito”<sup>41</sup>.

A codificação latino-americana é marcada por traços muito peculiares, não sendo, portanto, como pensam alguns, uma espécie de extensão do direito europeu. Primeiro, a técnica codificatória foi estruturada doutrinariamente. A partir do célebre esboço de Augusto Teixeira de Freitas<sup>42</sup>, coube a Clóvis Beviláqua (Brasil), Andrés Bello (Chile) e a Vellez Sarsfield (Argentina), a elaboração dos respectivos projetos de códigos, baseados na evolução do direito romano, sem dúvidas, mas sem temer a incorporação de inovações e peculiaridades locais. Outra especificidade importante é verificar a expansão, a partir destas obras, da codificação dos demais países latino-americanos.

O trabalho realizado pelos comparatistas e historiadores do direito permite identificar quatro distintos sistemas jurídicos de relevância mundial: o sistema romanista (do qual o latino-americano constitui um subsistema), o sistema anglo-saxão (do qual o norte-americano constitui um subsistema), o sistema socialista e o sistema muçulmano.

Estes especialistas, em razão de pesquisas desenvolvidas sobre tais sistemas, têm elaborado conceitos como “difusão”, “penetração”, “resistência” para compreender e

---

<sup>41</sup> “Para comprender realidades históricas más amplias de aquellas que están de bajo a las actuales soberanías (más o menos efectivas) de los estados y también para comprender concepciones del derecho como netamente distinto de los hechos que lo aplican o violan, aparece útil el uso (en acepciones conceptualmente precisas) del término ‘sistema’”. CATALANO, Pierangelo. *Identidad jurídica de América Latina y sistema latinoamericano*. In: *Elementi di unità e resistenza del sistema giuridico latinoamericano – problemi del diritto commerciale*. Roma: CNR, 1990, p. 3;

<sup>42</sup> Para uma abordagem crítica do esboço: SALDANHA, Nelson. *História e sistema em Teixeira de Freitas*. In: SCHIPANI, Sandro. *Augusto Teixeira de Freitas e il diritto latinoamericano*. Roma: CEDAM – II Università di Roma, 1988, p. 51-70;

descrever os fenômenos derivados das relações entre os diversos ordenamentos e sistemas jurídicos. Dos quatro sistemas acima citados, dizem os comparatistas que dois (o socialista e o muçulmano) são os sistemas que possuem características de formação voltadas para uma “expansão” potencialmente universal, e o sistema anglo-saxão teria uma feição voltada à “penetração”<sup>43</sup>.

O sistema romanista esteve, até o século VI, e também mais além desta data, no Ocidente, até o séc. XVIII, estreitamente ligado ao uso da língua latina, o que se foi atenuando com as codificações modernas, em particular, o Código de Napoleão (1804), na França, e o *Bürgerliches Gesetzbuch* (1900), na Alemanha. Foram estas codificações que permitiram ao sistema romanista expandir-se para áreas culturais bem diferentes das suas originárias<sup>44</sup>.

Para o aprofundamento dessas implicações, seria necessário uma análise de três distintos níveis de verificação: conceitos, princípios e normas, correspondendo a cada um deles um grau decrescente de estabilidade no tempo e no espaço.

No interior do sistema de direito romanista é possível individualizar um “grupo ibero-americano, que compreende também Espanha e Portugal, e um “grupo latino-americano”, em face das peculiaridades das condições geográficas, econômicas, sociais e políticas da América Latina. Isso nos permite compreender melhor o problema da “penetração” (não somente econômica, mas também jurídica e política) dos Estados Unidos, assim como um grande esforço de “resistência” por parte da cultura latino-americana, particularmente no âmbito jurídico<sup>45</sup>. Por essa razão, escreveu Pontes de Miranda: *“A América do Sul, podemos dizer, tem, praticamente, um direito: o que surge, trazido pela tradição ou elaborado pelo gênio legislativo de Teixeira de Freitas, nos quase cinco milhares de artigos do ‘Esboço’. Todas as leis civis posteriormente votadas pelos povos sul-americanos por vezes manifestam ser tiradas dele, ou direta ou indiretamente (através do Código argentino, uruguaio ou da doutrina dos três países) por ele*

---

<sup>43</sup> Cfr.: BARTON, John et alii. *Law in Radically Different Cultures*, St.Paul, 1993; BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo. “Commonwealth” (britannico). *Novissimo Digesto Italiano*. 3ª ed., Torino: UTET, 1957, v. III, p. 672-5; DAVID, René. *Major Legal Systems in the World Today*, London: 1986 (Les Grands Systèmes de Droit Contemporains, Paris: Dalloz, 1996; \_\_\_\_\_. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 1996; DAVIES, J. D. “Common Law”. *Novissimo Digesto Italiano*. 3ª ed., Torino: UTET, 1957, v. III, p. 667-72; DERRET, J. Duncan, M. *Introduction to Legal Systems*, London: 1968; FROMONT, Michel. *Grands systèmes de Droit Étrangers*, Paris: Dalloz, 1998; GIANNOTTA, *Gli elementi irredutibili dei sistemi giuridiche*, Catania, 1918; HOOKER, M.B. *Legal Pluralism in the introduction to Legal Systems*, London, 1968; ISPROM. *Materiali per un dizionario giuridico islamico*. Sassari: ISPROM, 1994, 120 p.; SOARES, Guido Fernando Silva. *Common law – Introdução ao direito dos EUA*. SP: RT, 1999, 197 p.; WATSON, A – *Legal Transplants. an Approach to comparative Law*, Edimburgo, 1974; WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado Moderno*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1967;

<sup>44</sup> “Così come è accaduto in Germania, e questo è l’esempio più clamoroso della cd. ‘Rezeption’, la romanizzazione del diritto avviene soprattutto come prodotto della formazione dei giuristi e della loro attività, in particolare giudiziaria, non tanto nell’applicazione delle norme di diritto romano, quanto mettendo in atto i concetti, i principi, il sistema, lo spirito del diritto romano bolognese o pandettistico”. HINESTROSA, Fernando. Codici, Università, Scienza Giuridica: una strategia per l’unificazione del diritto in America Latina. In: *Roma e America. Rivista di diritto dell’integrazione e unificazione del diritto in Europa e in America Latina*. Modena: Mucchi, 1996, nº 1, p. 21;

<sup>45</sup> Para maiores considerações, CATALANO (1990, p. 8);

*influenciadas. Adicione-se a isto o que, na elaboração do Código Civil Brasileiro, se aproveitou dos outros códigos latino-americanos, e podemos dizer que já existe, caracterizado, um ‘direito civil latino-americano’*”.<sup>46</sup>

Destarte, uma proposta de Modelo de Código Tributário para a América Latina deve ter como fonte inspiradora a educação romanista para consolidar uma unidade latino-americana superadora dos limites estatais, voltada para a afirmação de uma cultura jurídica própria, em grau de resistir adequadamente às influências estranhas<sup>47</sup>. Este fenômeno da resistência das normas dos direitos positivos latino-americanos às influências externas (em especial, a norte-americana) deve ser uma das finalidades objetivas do Modelo, sob pena de perda de identidade e funcionalidade.

A resistência do sistema latino-americano<sup>48</sup> é maior ou menos forte segundo os respectivos países. E isto se impõe em matéria tributária porque, como se sabe, a maior intensidade de influência norte-americana encontra-se no direito público e especialmente no

---

<sup>46</sup> MIRANDA, Pontes. *Fontes e evolução do direito civil brasileiro*. RJ: s/e, 1928, p. 11; E como já referimos inicialmente, diga-se o mesmo quanto ao esforço empreendido por VÉLEZ SARSFIELD, na construção do Código da nação argentina, bem como por ANDRÉS BELLO, no Chile, Colômbia e Equador. Não podemos, de fato, falar de codificação sem lembrar esta tríade de pensadores que tanto nos foram importantes, especialmente AUGUSTO TEIXEIRA DE FREITAS, cujo esboço de código civil influenciou tantos ordenamentos, inclusive europeus, como foi o caso da Espanha. Para maiores aprofundamentos: SCHIPANI, Sandro (Org.). *Augusto Teixeira de Freitas e il diritto latinoamericano*. Roma: Cedam – II Università di Roma, 1988, 561 p.; SCHIPANI, Sandro; VACARELLA, Romano (Org.). *Un “codice tipo” di procedura civile per l’america latina*. Padova: Cedam, 1990, 616 p.;

<sup>47</sup> Como nos fala Antonio Piras: “*Una verifica, si badi, non tanto rivolta al ‘controllo’ della esattezza di ciò che è stato rilevato dai citati Autori sulla ‘penetrazione’, nel sistema, nel sistema latinoamericano (di stampo romanistico), di alcuni istituti di common law (questa esattezza può essere data invero per scontata), e tanto meno al ‘controllo’ dell’esattezza del giudizio di valore (nettamente negativo) formulato al riguardo (tale giudizio di valore può essere anch’esso condiviso senza riserve), quanto piuttosto all’individuazione dei punti di frizione e degli scompensi che la penetrazione suddetta può avere in concreto determinato*”. PIRAS, Antonio. Note per il Seminario di Bogotà (ASSLA, 2-4 de agosto de 1979). In: *Elementi di unità e resistenza del sistema giuridico latinoamericano – problemi del diritto commerciale*. Roma: CNR, 1990, p. 55; Seguindo orientação aproximada: LUIS DE LOS MOZOS, José. Codificaciones latinoamericanas, tradición jurídica y principios generales del derecho. In: *Roma e America. Rivista di diritto dell’integrazione e unificazione del diritto in Europa e in America Latina*. Modena: Mucchi, 1996, nº 1, p. 29: “(...) lo mismo que al pasado y al futuro, resultado de una herencia jurídica común, y punto de referencia de cualquier género de comparación es la tradición jurídica común. Efectivamente, sólo desde ella, se puede explicar, con la debida coherencia, la historia ‘interna’ de las codificaciones latinoamericanas y, únicamente, teniéndola muy en cuenta, se podrán abordar con éxito las tareas a que nos llama el futuro más inmediato”. Cfr. GUSMÁN BRITO, Alejandro. Derecho romano e interpretación de los códigos en los juristas latinoamericanos. *Revista brasileira de direito comparado*. RJ: Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro, 1991, nº 10, set., p. 29-40;

<sup>48</sup> O *Consiglio Nazionale delle Ricerche*, da Itália, em 1973, resolveu apoiar o desenvolvimento de uma pesquisa, entre 1975 e 1980, sobre os elementos de resistência (de origem romanística) do sistema jurídico latinoamericano, num confronto entre instituições familiares e comerciais, conduzida por ilustres professores, como ANTONIO PIRAS, P. CATALANO e outros.

direito constitucional (no qual o sistema romanista tem uma unidade bastante precisa, a partir da inspiração de Montesquieu e Rousseau)<sup>49</sup>.

Apreciando essa circunstância, Ascarelli formulou a hipótese de uma latinização de algumas orientações norte-americanas e procurou exaltar a importância de uma função mediadora do direito latino-americano entre “mundo latino” (romanista) e “mundo americano” (o direito anglo-americano). Talvez essa não seja a melhor opção, mas, como primeira hipótese de trabalho, temos que identificar, de fato, quais são os pontos de maior ou menor resistência do sistema jurídico (romanístico) latino-americano contra a penetração externa, afastando esse sistema da “zona de influência” dos EUA<sup>50</sup>.

A forma mais evidente de penetração (no sistema latino-americano) de instituições, princípios, conceitos e modelos externos encontra-se no direito comercial, que se apresenta como a esfera mais desguarnecida e, por isso mesmo, a mais exposta à penetração de elementos externos<sup>51</sup>, e isso termina por contaminar o direito tributário, além das influências do direito constitucional, que são mais representativas.

Todo esse esforço pela manutenção de elementos de resistência, através de um Modelo de Código Tributário para a América Latina, pela aproximação das legislações que permitiria, concorre por facilitar a constituição de espaços integrados, com fácil harmonização<sup>52</sup>, pela redução das divergências perpetradas desde a própria formação dos

---

<sup>49</sup> Isto porque, como assinala, com a mestria que lhe é peculiar, o Prof. J. Juan Ferreiro Lapatz: “*El Derecho tributario debería excepcionar al mínimo el Derecho administrativo general y éste las normas y principios generales de todo el ordenamiento aceptando de modo expreso y sin duda el espíritu democrático de nuestras constituciones que hace incuestionable la ecuación ciudadano=administrado=contribuyente.*”

*El código tributario no debería, en este sentido, contener normas repetitivas -repetidas especialmente para fisco y contribuyentes- ni de la Constitución (sistema de fuentes, principios constitucionales) ni del Derecho administrativo general (requisitos del acto administrativo, notificaciones, etc), ni de preceptos del Derecho común (interpretación, plazos, vigencia espacio temporal).*

*El código tributario debería disciplinar únicamente las relaciones tributarias, es decir las relaciones sociales derivadas del tributo sólo en cuanto estas relaciones -por su especificidad- se vieran necesitadas de una disciplina especial. Y, en consecuencia, su Título preliminar debería limitarse a señalar su ámbito material de aplicación (todos los tributos) y su situación dentro del Ordenamiento. Pues la inclusión en él de normas de Derecho Constitucional, administrativo, civil o penal no hace más que dificultar su aplicación a los distintos Ordenamientos nacionales”.*

<sup>50</sup> “(...) *l'imperialismo della penetrazione tecnico-giuridica*, se così può dirsi (e credo che possa dirsi), che è poi strumentale ad altri imperialismi (ideologico, politico, etc), può certo trovare in America Latina, soprattutto se si... abbassa la guardia, il suo terreno più fertile.” PIRAS (1990, p. 56);

<sup>51</sup> Basta lembrar da introdução na Colômbia e no Panamá, por influência de capitalistas norte-americanos, do “*Negotiable Instruments Law*”, para ver que a incorporação integral de uma norma de todo estranha à estrutura do ordenamento (baseado fundamentalmente em “civil law”) pode ser desastrosa. E o mesmo aconteceu no Brasil, quanto a vários dispositivos da Lei nº 6.404/76.

<sup>52</sup> Além da harmonização, também colaborando para resolver os problemas de concorrência fiscal internacional, como lembra : “*Par conséquent, il est nécessaire une connaissance, puisque l'importance du système fiscal dans la redistribution de ressources et de ses impacts en termes de décision économique et politique pour que les gouvernements puissent avoir accès à des degrés d'harmonisations ou de concurrence fiscale les plus divers. Quoi que beaucoup d'économistes voient l'harmonisation fiscale et la concurrence fiscale comme des options distinctes des politiques macro-économiques, il est possible d'arriver à une*

sistemas internos, aperfeiçoados com base em modelos comuns, porquanto o direito romano constitui a base fundamental do direito atual dos países latino-americanos.

Não por outro motivo, declara a Exposição de Motivos do MCTAL: “(...) *la idea de la preparación de este Proyecto responde al concepto de que es necesario modificar las legislaciones latinoamericanas, en primer término para perfeccionarlas, con el fin de facilitar las relaciones internacionales a lo cual indudablemente no es ajeno el proceso de integración económica y social de América Latina*”.

Por tudo isso, a codificação latino-americana deve ser capaz de identificar quais são os institutos mais sujeitos às influências do sistema *common law*, como deve definir como reagir o sistema interno a tais “invasões” e quais devam ser os corretivos a serem aplicados. Para ilustrar, basta lembrar os prejuízos da recepção de conceitos como o da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) ou da *substance versus form*, de tal modo a ser a substância, o conteúdo econômico do negócio jurídico, o elemento mais importante para determinar a interpretação, e não a forma jurídica escolhida, quando esta não corresponda a um “razoável fim negocial” (*reasonable business purpose*). E nada disso se coaduna com os princípios do sistema romanístico, como se sabe.

### 3.2 Por uma questão de método

Mesmo se despidiendo, cabe dizer que nos cumpre comparar dois “modelos” de códigos tributários, em face de um código vigente (o brasileiro), e não dois “códigos” vigentes. Desse modo, temos que considerar a diversidade de linguagem posta em comparação como pressuposto metodológico inafastável. Não vamos lidar com linguagem prescritiva, mas descrever<sup>53</sup> linguagem “descritiva” que se pretende vir transformada em linguagem prescritiva<sup>54</sup>, pelo processo de juridicização.

Tal formulação se justifica pelo fechamento operacional que observa o sistema jurídico, delimitador do seu ambiente para conferir a qualificação de “jurídico” somente aos elementos que vierem a ser produzidos exclusivamente segundo suas regras internas. Assim sendo, como a ciência se coloca fora do sistema, num plano de linguagem descritiva que fala desse sistema, seu objeto, terá, necessariamente, uma atitude cognitivo-reflexiva do próprio sistema, quer explicando a composição existente, quer fazendo o cálculo de seletividade para identificar a possibilidade de assimilação, pelo sistema, de material extrajurídico que dele pretenda fazer parte, por juridicização.

As proposições descritivas comparativas assentam-se na idéia de que as soluções adotadas por um ou mais sistemas são, com freqüência, respostas adequadas para

---

*combinaison des deux pour concevoir la moindre distorsion économique possible liée à la flexibilité politique*”. ALBORNOZ, Nathaly. *Le modele de code fiscal latino-américain dans le contexte de la mondialisation*. Nice: Universités Fiscales Europeennes De Printemps, 2000, 20-21 maio, inédito, p. 5 ;

<sup>53</sup> Cfr.: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. SP: Saraiva, 2000, cap. I;

<sup>54</sup> A esse respeito, veja-se o primeiro parágrafo das *Considerações Gerais da Exposição de Motivos do MCTAL*: “*La Comisión estima oportuno señalar desde un principio, las dificultades que lleva implícita la formulación de un sistema de normas jurídicas destinado a países que presentan tan variadas características desde el punto de vista de su estructura estatal y de sus tradiciones jurídicas*”;

problemas jurídicos gerais, presentes em outros sistemas. Tais elementos são escolhidos dentro de certos critérios e variam conforme se faça macro ou microcomparação. Por isso, “direito comparado” não prescreve nada, não vincula nada; mas tão-somente descreve o ‘modus operandi’ do objeto comparado. Se o “resultado” da comparação será assimilado pelo sistema, esse é um momento extracientífico que extrapola suas possibilidades.

Sendo a ciência jurídica comparativa o ramo da ciência do direito que se ocupa da reflexão conjuntural sobre sistemas jurídicos vigentes, com o fim de sintetizar, a partir de semelhanças e divergências, as soluções adotadas por cada um dos sistemas<sup>55</sup>, sob a forma de conceitos, tipos e princípios, o que chamamos de direito comparado não será mais do que esse conjunto de conclusões dessa aplicação do método comparativo<sup>56</sup>.

É por meio dessa reconstrução parcial, de alargamento da experiência jurídica, que a ciência comparativa cumpre a sua função, favorecendo o progresso jurídico, aperfeiçoando o conhecimento do fenômeno jurídico e ofertando aos órgãos de decisão a melhor solução jurídica para os problemas.

Contudo, suas conclusões limitam-se à compatibilidade com uma referência inafastável: o sistema jurídico para o qual se pretende vir aplicável o conteúdo conclusivo

---

<sup>55</sup> Poderíamos pretender chamar a isso de “direito uniforme”, mas incorreríamos em equívoco, pois o direito uniforme corresponde ao esforço de tentar aproximar as instituições e regras em vigor sobre uma dada matéria, uniformizando-as. É de direito positivo, pois, o que o direito comparado nunca será.

<sup>56</sup> AGOSTINI, Éric. *Droit Comparé*. Paris: PUF, 1988; ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Introdução ao direito comparado*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998, 169 p.; ALPA, Guido. *Prospettive della comparazione. Politica del diritto*. Torino: Giappichelli, 1995, n° 4, a. XXVI, dec., p. 581-665; ANCEL, Marc. *Orientación actual de los estudios de derecho comparado*. S/e, 1954, 276 p.; ANDRUET, Alessandro. *Crítica filosófica a la teoría del Derecho Comparado. Anuario de derecho civil*. Barcelona: Ministerio de Justicia, 1996, T. XLIX, fasc. III, jul.-set., 1133-45; ASCARELLI, Tulio. *Studi di diritto comparato in tema di interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1972; BEVILAQUA, Clovis. *As funções da legislação comparada. Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife*. Recife: Imprensa Industrial, 1906, a. XIV, p. 97-112; BEVILAQUA, Clovis. *Lições de legislação comparada*, 2ª ed., Salvador: Liv. Magalhães, 1897, 296 p.; BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo. *Introduzione al diritto costituzionale comparato*. Milano, Giuffrè, 1972; BRUTAU, José Puig. *Estudios de derecho comparado*. Barcelona: Ariel, 1951, 136 p.; CONSTANTINESCO, Léontin-Jean. *La science des droits comparés*. Paris: Economica, 1983, 386 p.; GARCIA-PELAYO, Manuel. *Derecho constitucional comparado*. Madrid: Aut., 1984; GORLA, Gino. *Diritto comparato e Straniero. Enciclopedia giuridica*. Milano Giuffrè, 1989, XI; GUTTERIDGE, H. C. *El derecho comparado*. Barcelona: Instituto de Derecho Comparado, 1954, 276 p.; LOMBARDI, Giorgio. *Premesse al corso di diritto pubblico comparato: problemi di metodo*. Milano: Giuffrè, 1986; PEGONARO, Lucio; REPOSO, Antonio; GOBBO, Maurilio. *Lecture introduttive al diritto pubblico comparato*. Padova: Cedam, 1998, 242 p.; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Direito comparado e o seu estudo. Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte: UFMG, 1952, p. 33-47; PIZZORUSSO, Alessandro. *Corso di diritto comparato*. Milano: Giuffrè, 1983, 308 p.; RODIÈRE, René. *Introduction au droit comparé*. Paris: Dalloz, 1979, 161 p.; ROTONDI, Mario. *Diritto comparato. Novissimo Digesto Italiano*. Torino: UTET, 1976, v. III, p. 819-26; \_\_\_\_\_. *Studi di diritto comparato e teoria generale*. Padova: Cedam, 1972, 806 p.; SACCO, Rodolfo. *Introduzione al diritto comparato*. V ed., Torino: UTET, 1994, 464 p.; SARFATTI, Mario. *Introducción al estudio del derecho comparado*, México: Imprensa Universitária, 1945, 227 p.; SOLÁ CAÑIZARES, Felipe de. *Iniciación al derecho comparado*. Barcelona: Instituto de derecho comparado, 1954, 330 p.; SOUTO, Cláudio. *Da inexistência científico-conceitual do direito comparado*. Recife: Tese, 1956, 153 p.; VERGOTTINI, Giuseppe de. *Diritto costituzionale comparato*. 4º ed., Padova: Cedam, 1993, 1.007 p.; ZWEIGERT, Konrad; KÖTZ, Hein. *Introduzione al diritto comparato*. Milano: Giuffrè, 1992;

do direito comparado. Mister haver, pois, um sistema de referência, e este será um específico direito positivo vigente. Daí termos de implementar a correlação entre os Modelos e o vigente Código Tributário Nacional brasileiro.

Toda e qualquer formulação juscomparativa tem de poder ser incluída no quadro do sistema a que se destina e estar em consonância com a Constituição – subsistema orgânico estabilizador e estruturante do todo sistêmico – e com os princípios a ela correlatos. A preocupação com a salvaguarda dos princípios da Constituição, bem como com indesejáveis contradições (normativas, valorativas, teleológicas ou principiológicas) deve ser o critério impostergável do comparatista.

A dificuldade desta tarefa logo se revela: comparar texto jurídico, manifestado em linguagem prescritiva, que é o Código Tributário Nacional, com doutrina em forma de texto normativo (ou melhor, linguagem descritiva sob a forma de linguagem prescritiva), que são os Modelos MCTAL e CIAT. E ainda tomando em conta que, historicamente, aquele Código antecede a ambos os modelos!

#### **4. Codificação tributária na América Latina: aplicação e comparação dos Modelos**

A processo de codificação tributária na América Latina nasceu em um momento muito importante, a partir do qual a doutrina latino-americana encontrou bases sustentáveis para desenvolver seus conceitos de modo sistemático e ordenado e os legislativos dos diversos países puderam assimilar com maior segurança o perfil básico de um código para o direito interno que ofertasse maior certeza e segurança jurídica aos contribuintes e uma mais adequada estrutura de administração tributária para os sistemas fiscais de cada um deles.

Como sempre fazia questão de lembrar Ramón Valdés Costa, mestre de saudosa memória, o movimento codificador (em direito tributário) na América Latina não encontra paralelo no direito comparado<sup>57</sup>. Este iniciou-se em 1938, no México, com o “Código Fiscal da Federação”, que se fazia acompanhar da “Lei de Justiça Fiscal”, publicada em 1936 e que passou a fazer parte integrante daquele.

Em seguida, foram instalados importantes movimentos voltados para a codificação em outros países, como na Argentina, em 1942 (comissão presidida por Carlos Maria Giuliani Fonrouge), no Brasil, em 1953 (Rubens Gomes de Sousa)<sup>58</sup>, no Uruguai, em 1957

---

<sup>57</sup> “(...) el movimiento codificador en América Latina, especialmente en estas dos últimas décadas, tiene características que lo colocan en primer plano dentro del Derecho Comparado. No solamente por la extensión internacional del movimiento, sino por la sistematización de los principios e institutos propios del Derecho Tributario, la que, por outro lado, presenta soluciones comunes que le dan una armonía conceptual que permite hablar de una doctrina latinoamericana”. VALDÉS COSTA, Ramón. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. SP: Saraiva, 1984, p. 241;

<sup>58</sup> Cfr.: Anteprojeto de Código Tributário Nacional (Rio de Janeiro, Ministério da Fazenda, 1953). Este anteprojeto serviu como subsídio para a elaboração do Código Tributário Nacional, cuja Lei nº 5.172/65 entrou em vigor em 1966; Para maiores considerações: BORGES, J. Souto Maior. *Comentários à Reforma*

(Ramón Valdés Costa), cujos reflexos operados na doutrina tributária, bem como sobre a construção legislativa foi muito proveitosa.

Com a iniciativa do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID/CEPAL, que incumbiu a uma Comissão formada por Carlos Maria Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) e Ramón Valdés Costa (Uruguai), juntamente com colaboradores de outros países (Chile – Enrique Piedrabuena, Paraguai – Carlos A. Mersán, El Salvador – Alonso Moisés Beatriz, Peru – Enrique Vidal Cardenas, Colômbia – Aurelio Camacho Rueda, Venezuela – Juan Andrés Octavio)<sup>59</sup> a preparação de um “Modelo de Código Tributário para a América Latina”, como solicitado por Alvaro Magaña, Manuel Rapoport (OEA) e James Lynn (BID). Tudo secretariado pelo Dr. Juan César Pacchiotti.

Esses membros adotaram a técnica comum de outros códigos, que consiste em limitar a codificação aos princípios gerais e à parte geral do direito tributário, excluindo-se do seu teor a preocupação com os tributos em espécie, numa parte que poderíamos chamar de “especial”<sup>60</sup>.

O MCTAL divide-se em cinco títulos, num total de 196 artigos. O **Título I** circunscreve as disposições preliminares e definições mais importantes, particularmente sobre tributos e normas tributárias, referindo-se ao seu âmbito de aplicação, princípios, fontes e critérios de interpretação. Em seguida, o **Título II** trata das regras sobre os elementos que compõem a relação tributária e a definição de obrigação tributária, seu nascimento e sua extinção, bem como sobre os juros, privilégios da Administração e isenções. O **Título III**, cuida das infrações e sanções, dividindo-se em uma parte geral (infrações, responsabilidade e sanções) e uma parte especial (delitos em espécie). Depois, o **Título IV** versa sobre as normas dos procedimentos ante à Administração Tributária,

---

*Tributária Nacional*. Recife: Imprensa Universitária, 1967; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 1999;

<sup>59</sup> Outros importantes brasileiros contribuíram com o Projeto, dentre estes, em matéria tributária: AMILCAR ARAÚJO FALCÃO (BA/RJ), SYLVIO SANTOS FARIA (BA), ALCIDES JORGE COSTA (SP), e GILBERTO DE ULHÔA CANTO (RJ); E no que concerne ao Direito Civil, oferecendo aporte teórico aos conceitos de obrigações e de relação jurídico-tributária: JOSÉ PAULO CAVALCANTI (PE), ORLANDO GOMES (BA), VICENTE RAÓ (SP);

<sup>60</sup> Isto seria da preferência de algumas autoridades acadêmicas do nível de DINO JARACH, ao dizer: “*Personalmente, el autor de este informe, despojando-se de la paternidad que le cabe respecto de los Códigos Provinciales de la República Argentina, considera, sin embargo, muy útil que la codificación sea integral, ya que ello permite una amplia referencia de la parte especial a la parte general dentro de un mismo cuerpo legal con mayor integración y armonía del conjunto. En particular, no cabe duda y la experiencia lo confirma, que la existencia de un código unitario, que abarca ambas materias, constituye un freno a que el legislador, al crear nuevos impuestos, adopte técnicas desiguales y divergentes de las ya adoptadas para otros tributos y también se aparte de los principios contenidos en la parte general de la codificación*”. JARACH, Dino. *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: Cima, 1998, p. 296-297; Sobre a relação entre “lei geral” e “lei especial”, ouçamos NATALINO IRTI: “*La relazione di diritto generale e diritto speciale nasce dal raffronto tra due norme giuridiche, che hanno l'elemento di fatto in comune, in quanto la norma più ampia comprende nel suo contenuto l'elemento di fatto della meno ampia, e questa vi aggiunge soltanto un momento proprio. La disciplina dettata dalla legge speciale sarà così fundamentalmente identica a quella della legge generale, ma con una aggiunta o uno svolgimento corrispondenti all'individualità del fatto. Dunque, se manca la legge che prevede una fattispecie più ampia, la disciplina di una materia non può dirsi 'speciale', ma, puramente o semplicemente, estranea al codice ed esclusiva regolatrice dei casi considerati*”. IRTI, Natalino. *L'età della decodificazione*. 3ª ed., Milano: Giuffrè, 1989, p. 24;

dispondo sobre as faculdades e deveres da Administração, lançamento tributário, deveres formais dos contribuintes e responsáveis e demais procedimentos específicos (notificações, provas etc), incluindo nestes as impugnações e recursos na esfera administrativa. E concluindo, o **Título V** concentra as proposições prescritivas que regem o contencioso judicial tributário (ação ordinária, medidas cautelares, execução, ação de repetição e a chamada “ação de amparo”).

Todos esses esforços, concentravam as várias teorias de direito tributário contemporâneas, dando-lhes aplicabilidade para conferir as bases necessárias ao processo de codificação. Nesse particular, as *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, promovidas pelo ILADT desde 1956, cumpriram papel relevante de comparação de direito, pela identificação dos traços comuns e das diferenças existentes entre as concepções doutrinárias e legislativas dos diversos países latino-americanos sobre os problemas mais polêmicos.

O aspecto mais curial que se verifica é o excepcional desenvolvimento alcançado pelo Modelo e sua orientação jurídica comum. Atualmente, entre códigos sancionados e projetos em tramitação, a espera de sanção legislativa, existem mais de 16 códigos ou leis gerais. Neste processo, sete diferentes países adotaram códigos tributários, sob as influências diretas (como o Equador, Bolívia, Costa Rica, Uruguai, Chile) ou indiretas (caso do Brasil).

Mais recentemente, o CIAT preparou um Modelo de Código para a América Latina, composto de estrutura bem semelhante, mas com muitas diferenças também. Esta segunda proposta, que deveria limitar-se em consistir numa atualização do MCTAL, foi mais longe, modificando consideravelmente o conteúdo originário daquele e passando a se apresentar como um Modelo alternativo para os países.

Este Modelo encontra-se também dividido em cinco títulos, de modo similar ao MCTAL, com pequenas variações. No **Título I**, cuida o Modelo das disposições preliminares, tratando, no Capítulo I, Seção 1, do âmbito de aplicação, normas que regem os tributos, vigência, poder regulamentar, interpretação, forma jurídica dos atos e contagem dos prazos; na Seção 2, do conceito e classificação dos tributos, bem como suas espécies: impostos, taxas e contribuições; e na Seção 3, do conceito de obrigação tributária e fato gerador. No Capítulo II, estão as disposições relativas aos sujeitos da relação jurídica: Seção 1, do sujeito ativo; Seção 2, do sujeito passivo. Em seguida, o Capítulo III versa sobre a responsabilidade solidária, o Capítulo IV, sobre domicílio tributário e o Capítulo V, do conceito de dívida tributária e modos de extinção da obrigação tributária. O Capítulo VI dispõe sobre a prescrição e o Capítulo VII, sobre os privilégios do crédito tributário. No **Título II**, encontram-se as disposições relativas aos deveres e direitos dos sujeitos passivos e dos terceiros. O **Título III**, traz a disciplina das faculdades e obrigações da Administração. O Título IV cuida dos procedimentos administrativos e o **Título V**, dos ilícitos tributários e suas correspondentes sanções.

Como bem lembrou Ferreiro Lapatza, em seu Relatório Geral apresentado nas XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário, em Salvador, esse esforço de comparação dos dois Modelos de código é um tema transcendental porque, mais uma vez, põe a descoberto a discussão sobre o esquema conceitual que deve nortear a construção dos vários institutos do Direito Tributário, que é a eleição entre o esquema da “obrigação

tributária” e o esquema da “relação de poder”. Em suas palavras: “*Y aquí se expresan mis ‘prejuicios’, de tal comparación se desprende que mientras el modelo ILADT trata de fundamentarse en la idea profundamente democrática de la obligación tributaria, el modelo CIAT se basa en la predemocrática idea de la relación de poder*”<sup>61</sup>.

#### 4.1 Fontes do direito, interpretação e aplicação do direito tributário

Iniciando a comparação de ambos os modelos, vale questionar a própria consistência de disposições sobre as normas de direito tributário, se elas seriam mesmo aceitáveis como proposta de um Modelo de Código, uma vez que vão além do quanto seria admissível como matéria típica para tal. Como já mencionamos, enquanto elementos do repertório sistêmico, as normas jurídicas possuem critérios de validade próprios, sendo *válidas* ou *inválidas*, com referência ao sistema “S” a que estão vinculadas. E ser norma válida, formalmente, quer significar que esta mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, que atende aos respectivos critérios, ou seja, foi posta por *órgão* legitimado a produzi-la, mediante o específico *procedimento* estabelecido para esse fim. Acompanhando esse raciocínio, este domínio, o da validade, vigência, fontes e interpretação das normas tributárias, é matéria que só o sistema interno de cada país está capacitado para dispor a respeito, sem prejuízo para os objetivos pretendidos pelo código-tipo, tendo em vista a coerência que deve manter com os demais critérios de direito interno.

Destarte, disposições sobre fontes do direito, interpretação do direito, vigência ou aplicação do direito tributário, menos não representam do que nítida extrapolação de suas possibilidades. Quanto a este aspecto não cabe redigir um novo modelo, cabe, sim, não redigir absolutamente nada. Todavia, considerando os dispositivos que cuidam de tais regras sobre as normas tributárias, ambos os Modelos apresentam grandes semelhanças, nada obstante algumas pequenas divergências.

Quanto às regras de vigência, não encontramos no Modelo CIAT uma norma específica sobre a vigência no espaço (o que é mesmo despiciendo) e sobre as convenções internacionais, como há no MCTAL, no art. 12: “as normas contidas nas convenções internacionais tem vigência em todo o território nacional ainda que existam potestades tributárias locais”. No Brasil, a regra sobre recepção das convenções encontra-se no art. 98, do CTN: “*os Tratados e as Convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas que lhes sobrevenha*”. Como se vê, trata-se de uma regra sobre a relação entre os instrumentos normativos, diferente daquela disposição sobre a vigência no espaço.

Outra peculiaridade importante é a proposição sobre interpretação das normas tributárias, constante do artigo 6º, CIAT, que oferece maiores garantias aos contribuintes na medida que veda, expressamente, a utilização de analogia (admitida no MCTAL) para estender mais além dos seus termos estritos o âmbito do fato jurídico tributário ou das

---

<sup>61</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. La codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997). *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1182;

isenções, nem o dos ilícitos tributários, preservando o princípio da estrita legalidade material.

## 4.2 Sobre a definição de tributo

É da finalidade dos códigos, quando a Constituição não o fez expressamente, como no caso brasileiro, cuja Constituição Federal delimitou materialmente todo o conteúdo das espécies tributárias, também estabelecer critérios para identificar as espécies de tributos e com isso evitar possíveis conflitos entre essas espécies e garantir os respectivos princípios informadores dos direitos dos contribuintes, além das limitações constitucionais, mediante suas normas gerais.

O art. 13 do MCTAL define os tributos como as *“prestações em dinheiro que o Estado, no exercício do seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento dos seus fins”*<sup>62</sup>.

Já o Modelo CIAT, no seu art. 9º, o faz nos seguintes termos: *“tributos são as prestações em dinheiro que o Estado exige, em razão de uma determinada manifestação de capacidade econômica, mediante o exercício de seu poder de império, com o objetivo de obter recursos para financiar o gasto público para o cumprimento de outros fins de interesse geral”*.

No Brasil, a definição de tributo comparece no art. 3º, do CTN, nos seguintes termos: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

O acréscimo verificado no Modelo CIAT, relativo à manifestação de capacidade contributiva, como um atributo exigido para qualificar qualquer espécie de tributo, denota-se como um valioso avanço, mesmo se saibamos existir muitas resistências à admissão desse princípio como sendo aplicável a toda e qualquer espécie tributária. Contudo, é criticável a manutenção da finalidade de aplicação dos recursos, do que o Brasil afastou-se muito bem ao prever, no art. 4º que:

*“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:*

*I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;*

*II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”*.

A extrafiscalidade demonstra que, por intermédio da tributação, outros fins podem ser alcançados, que não apenas aqueles de interesse geral, como bem salientou Dino Jarach. Destino do produto da arrecadação é circunstância que interessa ao direito financeiro, para

---

<sup>62</sup> *“Así caracteriza que tributos son (para o MCTAL): 1) obligaciones; 2) de derecho público; 3) ex lege; 4) de prestaciones en dinero; 5) para el cumplimiento de sus fines”*, como conclui: MAGAÑA, Alvaro. El concepto de tributo en el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL). In: ILADT. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999, v. I, p. 460-70;

fins de constituição do orçamento público, não ao direito tributário, cujo cerne de suas ocupações concentra-se na relação entre Fisco e contribuinte quanto à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, apenas.

Somente um critério pode ser qualificado como rigorosamente adequado para conhecer a natureza e o esquema formal do tributo, que é a relação entre a descrição hipotética do fato jurídico tributário (hipótese de incidência), descritora do fato jurídico tributário (fato gerador), e a base de cálculo estatuída pela lei criadora do tributo, como lembra e demonstra Paulo de Barros Carvalho<sup>63</sup>. Somente o cotejo entre fato gerador e base de cálculo pode propiciar a correta especificidade do tributo: taxa, imposto, contribuição etc.

É que todo tributo, em maior ou menor escala, possui uma destinação própria<sup>64</sup>, visa ao atendimento de específicas finalidades. Então, em certa medida, seria impróprio definir a prestação pelo destino que se lhe dê a legislação (para ou extrafiscais).

Além disso, ambos os Modelos, mesmo se declaram compromisso e respeito à teoria da relação jurídico-tributária como de cunho obrigacional, submetida à legalidade e à jurisdição, expressamente, definem o tributo como uma receita obtida por meio do exercício do poder de império estatal. Eis a mais flagrante das incoerências que ambos albergam, sem qualquer crítica.

Uma coisa é dizer que a “prestação” (decorrente da aplicação da lei) é *compulsória*, por não ser devida voluntariamente, mas fruto de imposição legal, uma outra bem distinta é dizer que isso se perfaz como um *exercício do poder de império estatal*. Prestações contratuais são obrigatórias, mas não decorrem da imposição legal, antes, diretamente da vontade das partes (embora indiretamente decorra da lei que disciplina o respectivo contrato). No tributo, a obrigatoriedade decorre diretamente da lei (obrigação *ex lege*), sendo irrelevante a vontade dos sujeitos envolvidos. A compulsoriedade é, portanto, o traço principal de caracterização da relação tributária.

Destarte, seja qual for a definição adotada, o mais importante no estabelecimento da conceituação do “tributo” é deixar claro que este tem caráter compulsório (coatividade legalmente estabelecida), constitutivo de relações obrigacionais e que não deve ter como hipótese de incidência atos ilícitos (sobre o que nenhuma das regras modelares cuida de precisar).

---

<sup>63</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. SP: Saraiva, 1999, 29-31;

<sup>64</sup> No Brasil, a *destinação legal do produto arrecadado* dos tributos deve ser feita dentro dos estritos ditames constitucionais. Atuação diversa, caracteriza instantâneo *desvio de poder* por parte da autoridade administrativa, e que autoriza qualquer contribuinte a denunciar as irregularidades ou ilegalidades verificadas na aplicação dos recursos perante o Tribunal de Contas da União (art. 74, § 2º, CF), bem como legitima uma possível ação de responsabilização objetiva do Estado (art. 37, § 6º, CF), e até mesmo uma ação popular (art. 5º, LXXIII, CF), em face de prejuízos causados ao patrimônio público pelo ato de alteração da destinação dos recursos, por consistir em evidente vício de imoralidade e de ilegalidade (art. 37, *caput*, CF).

### 4.2.1 Definição de imposto nos Modelos

No Brasil, a espécie “imposto”, é definida pelo CTN, art. 16, como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Mas esta definição só tem fundamento porque se enquadra na fixação constitucional das materialidades tributáveis por impostos (arts. 153, 155 e 156, da CF).

No MCTAL, o art. 15 estabelece que imposto “*é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de toda atividade estatal relativa ao contribuinte*”.

No Modelo CIAT, art. 10, “*imposto é o tributo cuja obrigação tem como gerador uma situação independente de toda atividade estatal relativa ao contribuinte*”.

Como se vê, são definições coincidentes.

Concordamos também com a crítica que faz Dino Jarach, de que estas são definições de imposto feitas pela negativa, ao indicarem o que não é fato gerador de imposto. Segundo esse Autor, os fatos geradores dos impostos devem ter fundamento em hipóteses que permitam identificar uma efetiva ou potencial capacidade contributiva do sujeito passivo, trazendo sempre a referência do caráter pessoal da obrigação e a natureza econômica do fato imponible, revelada pelo ato, fato operação ou situação da vida econômica do sujeito reveladora de capacidade contributiva.

### 4.2.2 Definição de taxas nos Modelos

O art. 16 do MCTAL traz a definição das taxas, que aparece como “*tributo cuja obrigação tem como fato gerador a prestação efetiva ou potencial de um serviço público individualizado no contribuinte. Seu produto não deve ter um destino alheio ao serviço que constitui o fato gerador da obrigação*”.

O art. 12, do CIAT, assim define a taxa: “*tributo cuja obrigação tem como fato gerador a prestação efetiva ou potencial de um serviço em regime de direito público individualizado no contribuinte*”.

No Brasil, a Constituição, art. 145, II, constrói a noção de taxa como sendo a espécie do gênero tributo que tem por hipótese de incidência “*o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição*”.

Ao contrário do imposto, a taxa encontra-se *vinculada a uma atividade estatal específica*, imediatamente referida ao contribuinte. Por este motivo, diz-se cuidar de um tributo vinculado a uma atuação estatal, por estar, a taxa, relacionada 1) com a utilização efetiva ou potencial de um serviço público ou o 2) exercício efetivo de qualquer forma de atividade ordenadora da Administração (poder de polícia).

Como diferença específica, temos a inovação do Modelo CIAT limitando a cobrança das taxas aos serviços prestados em regime jurídico de direito público. Este sempre foi o grande anseio de Geraldo Ataliba, que repetia essa conclusão como forma de separar as taxas dos preços públicos: Assim, para essa corrente doutrinária, quando o Estado, por decisão política, qualifica uma *atividade* a desempenhar como *serviço público*,

porque visa a atender a uma *necessidade pública*, ele, automaticamente, a retira do mundo privado, definindo, se for o caso, para sua consecução, a atribuição das *receitas públicas* necessárias mediante a cobrança de “taxa de serviço”, e desse modo: “*se se tratar de atividade pública (art. 175, CF) o correspondente será taxa (art. 145, II); se se tratar de exploração de atividade econômica (art. 173, CF), a remuneração far-se-á por preço*”<sup>65</sup>.

### 4.2.3 O tratamento dos direitos aduaneiros

Quanto ao alcance material dos Modelos, o MCTAL, no seu Título I, art. 1º, declara-se aplicável a todos os tributos e às relações jurídicas deles emergentes. Disso não se afasta o Modelo CIAT, salvo quanto à exclusão de sua aplicação aos direitos aduaneiros. Assim, este Modelo, seguindo a orientação já considerada no MCTAL, deixa de lado as questões atinentes ao direito aduaneiro que sejam desvinculadas dos tributos internos incidentes na entrada ou saída de mercadorias, como: território aduaneiro, despacho de mercadorias etc, o que reputamos como correta a escolha.

Sobre a exclusão das normas relativas ao direito aduaneiro no Modelo CIAT, disse Valdés Costa: “*En primer término estimo acertada la exclusión de las normas relativas al derecho aduanero, que se han ido particularizando cada vez más, como consecuencia de los procesos de integración regional*”<sup>66</sup>. O que foi confirmado em outro estudo de sua autoria<sup>67</sup>: “*(...) por muy diversas razones están regulados con criterios propios, independientes de la imposición interna, diferencia que se há acentuado notoriamente con el desarrollo de las zonas de integración económica, el Mercosur con sus posibilidades de acuerdos con la UE, Pacto Andino, Nafta e outros*”.

De fato, não teria qualquer motivo justificável a exclusão dos impostos ou taxas incidentes sobre o comércio exterior; mas também não assistiria razão estender o tratamento tributário aos demais gravames aduaneiros. No Brasil, o CTN estatui regras típicas para aqueles tributos (art. 19 e 23), limitadamente, excluindo-se de aplicação aos demais aspectos de natureza aduaneira.

## 4.3 Da sujeição passiva – responsabilidade e substituição tributária

Outro campo no qual são encontradas algumas divergências é o da definição do sujeito passivo.

Adota o Modelo CIAT, quanto à definição e classificação dos sujeitos passivos, um critério tripartido, diferenciando os “contribuintes diretos”, que são aqueles em face de quem se constitui o fato gerador do tributo; dos “contribuintes substitutos”, que são aqueles

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo. *hipótese de incidência tributária*, SP: RT, 1991, p. 160-172;

<sup>66</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. Informe sobre el Proyecto de Modelo de código tributario del CIAT. In: *Revista Tributaria*. Montevideo: IUET, 1996, T. XXIII, nº 134, set.-oct., p. 9;

<sup>67</sup> *Idem*. El procedimiento administrativo y el Modelo de Código Tributario para a América Latina – Comentários. Congreso Internacional de Justicia Administrativa. México, Agosto de 1966). In: *Revista Tributaria*. Montevideo: IUET, 1996, T. XXIII, nº 134, set.-oct., p. 20;

que participam de alguma forma no fato jurídico que enseja a prestação tributo, permitindo ao Fisco alcançá-los para assegurar a arrecadação de tributos com base em fatos futuros; e a dos “terceiros responsáveis”, solidariamente obrigados com os contribuintes, designados pela lei ou com base nesta, em razão de seus vínculos com o fato jurígeno ou de representação ou sucessão do contribuinte. Assim, o seu art. 18: “*sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica que deve cumpri-la, seja na qualidade de contribuinte, direto ou substituto, ou terceiro responsável*”.

Sobre essa distinção, temos dois reparos a fazer. Um quanto à solidariedade do terceiro responsável, e outra quanto a forma de classificação do substituto tributário.

A responsabilidade de terceiros merece reparo quanto à pretensão de tomá-la necessariamente solidária. Esse é um recurso inútil para o Fisco, além de se constituir num perigoso instrumento contra os direitos fundamentais do cidadão. Faz-se mister reservar, sempre que possível, espaço para a responsabilidade subsidiária, sobretudo no caso dos sucessores. E aqui cabe lembrar conclusão das VIII Jornadas Latinoamericanas, a respeito dos casos de responsabilidade solidária: “*la Administración al hacer uso del derecho de opción debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente*”. Essa conclusão está mais que atualizada e não pode ser esquecida.

Quanto à substituição tributária, o art. 20, do Modelo CIAT, que trata dos contribuintes substitutos, dispõe: “*São contribuintes substitutos, quem seja designado nos termos deste artigo para reter tributos ou perceber tributos do contribuinte direto*”. Em seguida, esse mesmo artigo estabelece que o contribuinte substituto é o único responsável ante ao Fisco pela importância que deve reter ou perceber, considerando esse tratamento apenas para a chamada “substituição para a frente”, que se dá quando o fato jurídico tributário ainda não ocorreu. Para a substituição a título de retenção na fonte (“substituição para a frente”), este mesmo artigo equipara o sujeito da retenção à responsabilidade de terceiro, prevendo que este será o único sujeito responsável ante o Fisco pelo pagamento do tributo retido ou percebido.

Além disso, absurdamente, prevê este artigo que essa atribuição de responsabilidade tributária, a título de retenção na fonte, poderá ser feita por normas gerais administrativas, exceção que já se encontra no próprio artigo 4º, ao tratar do princípio da legalidade, particularmente sobre a reserva de lei para indicar o sujeito passivo da obrigação tributária.

O Modelo MCTAL não cuidou da figura do substituto nestes termos, mas apenas dos agentes de retenção, cujo artigo 30 estabelece que são responsáveis diretos, na qualidade de agentes de retenção ou percepção, os sujeitos que intervenham em atos ou operações nos quais possa efetuar a retenção do tributo correspondente, nos termos legais.

#### ***4.3.1 Responsabilidade e substituição tributária no direito brasileiro***

Analisando as diversas hipóteses admitidas pelo ordenamento para efeito de atribuição dos deveres tributários, por lei, além das formas previstas no Código Tributário Nacional (art. 121-137), será a vinculação do sujeito ao fato jurídico tributário o elemento determinante da sua forma de sujeição passiva e respectivas conseqüências. Isso é o que se desdobra tanto da leitura da estrutura do sistema constitucional brasileiro, quanto dos art. 121, parágrafo único, II, e o 128, do CTN.

Nesta ordem de coisas, os legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao receberem suas competências da Constituição, previamente limitada em termos formais, materiais e processuais, somente as poderão exercer, em matéria de sujeição passiva, tomando em conta o sujeito passivo pressuposto como *contribuinte*, que será sempre aquele sujeito que realiza o fato jurídico tributário ou encontra-se vinculado diretamente à situação jurídica que enseja o fato tributável (previamente estatuído na Constituição), podendo ser individual ou plúrimo, quando ao número, ao que será possível aplicar os efeitos da solidariedade, do art. 124, I.

Como bem definiu Marçal Justen Filho, o *contribuinte* é uma qualificação do sujeito pressuposta<sup>68</sup> pela Constituição para ocupar o pólo passivo das respectivas relações jurídico-tributárias, em face da atribuição de competências sobre as matérias previamente demarcadas.

Mas se a designação do sujeito *contribuinte* encontra tais limites, não é diferente a situação dos *responsáveis tributários*.

O sujeito passivo *responsável* está obrigado ao pagamento do tributo também por força de lei, seja pela sua presença ou participação da sua vontade na formação do fato jurídico tributário, seja pelos laços jurídicos que mantém com o sujeito definido pela legislação como “contribuinte” (responsabilidade de terceiros ou por sucessão). E em todos esses casos preponderará os limites constitucionais à referida identificação, sob a égide do art. 146, da CF. E foi nesses termos que o CTN dispôs, claramente, o regime geral de criação e identificação dos responsáveis tributários pelas leis das distintas pessoas políticas e em paralelo, sem qualquer vínculo com essa disposição geral, as modalidades de responsabilidade decorrentes das situações jurídicas especiais que as envolvem, como no caso de sucessão e da responsabilidade de terceiros, com grave limitação para essa segunda ordem, porquanto somente pode ser alterada por meio de Lei Complementar nacional.

A cláusula geral de atribuição de responsabilidade encontra-se no art. 128 do CTN, que traz a seguinte redação: “*sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esta em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*”.

Da leitura desse artigo já foram extraídas as mais diversas conclusões, o que para nós não passa, como dissemos, de uma cláusula geral para criação de responsabilidade tributária, por lei expedida pela pessoa que recebe competência para tributar a respectiva materialidade (“fato gerador”), excetuadas as hipóteses classificadas no Código Tributário Nacional (responsabilidade de terceiros, por sucessão etc).

Quer dizer, excluídas as formas de responsabilidade previstas no Código (art. 129 a 135), que não precisam ter relação direta com o fato jurídico tributário, qualquer espécie de atribuição de responsabilidade que venha a ser criada por lei, por qualquer uma das pessoas políticas, somente poderá ser feita se a pessoa escolhida estiver vinculada com o fato jurídico tributário.

---

<sup>68</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, Terceira Parte – apreciação crítica, Belém: CEJUP, 1986, p. 215 a 337;

Destarte, como somente a relação pessoal e direta com a situação fática poderá originar uma obrigação tributária em face de um dado sujeito, pressuposto constitucionalmente como “contribuinte”, o mesmo deve ocorrer para definição do sujeito passivo “responsável”, a ser eleito necessariamente pela sua relação com o suporte fático, para efeito de qualquer imputação legal de dever jurídico pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Como se vê, essa norma do art. 128, do CTN apresenta-se, nitidamente, como uma regra limitadora da competência das pessoas tributantes, com uma dupla consequência:

- i) ficam impedidas de criar formas de responsabilidade para sujeitos que não estejam vinculados aos “fatos geradores” demarcadores das suas próprias competências; e
- ii) restam excluídas, por conseguinte, quaisquer possibilidades para que estas possam criar novas formas de responsabilidade de terceiros<sup>69</sup> (134 e 135) ou de sucessores (129-133)<sup>70</sup>, diversas daquelas já contempladas no Código Tributário Nacional.

Sendo assim, formulamos a seguinte classificação dos sujeitos passivos, a partir da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional:

1. Contribuintes: individuais ou solidários (art. 121, parágrafo único, I<sup>71</sup>, e o 124, I<sup>72</sup>).
2. Responsáveis (com ou sem solidariedade, com ou sem subsidiariedade, nos termos da lei):
  - Vinculados ao fato jurídico tributário, nos termos da legislação das pessoas tributantes (art. 121, parágrafo único, II<sup>73</sup>, e o 128);
  - Responsabilidade de sucessores (129-133), nos seguintes casos:
    - Sucessão imobiliária (130);
    - Sucessão por aquisição ou remissão de bens (131, I);

---

<sup>69</sup> Até porque as responsabilidades de terceiros e sucessores decorrem da natureza dos respectivos vínculos jurídicos que envolvem os partícipes, portanto, de natureza comercial, civil, trabalhista, comercial ou de responsabilidade no registro público, todas matérias de competência da União, nos termos do art. 22, da CF: “Art. 22. *Compete privativamente à União legislar sobre:*

*I - direito civil, comercial, (...) processual, (...) e do trabalho; (...)*

*XXV - registros públicos”;*

<sup>70</sup> Comprovando o que se diz, em nenhum desses artigos o Código Tributário Nacional usa falar em: “salvo disposição de lei em contrário”.

<sup>71</sup> “I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”;

<sup>72</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”;*

<sup>73</sup> “Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”;

- Sucessão *causa mortis* (131, II e III);
  - Sucessão empresarial por reorganização (transformação, fusão ou incorporação) ou extinção (132);
  - Sucessão empresarial por aquisição (133);
  - Responsabilidade de terceiros (134 e 135);
  - Responsabilidade por infrações (136 e 137).
3. Agentes de retenção, ou como são mais conhecidos, os substitutos tributários “para trás” (porque o fato jurídico tributário já aconteceu).
  4. Substituição tributária propriamente dita, ou a chamada substituição “para a frente” (porque o evento tributário ainda irá acontecer) – art. 150, § 7º, da CF.

Vale advertir que mesmo nos casos de haver a atribuição de responsabilidade, em todos, não há qualquer espécie de transferências do dever jurídico tributário com afastamento do contribuinte do vínculo obrigacional. O contribuinte nunca é afastado da relação jurídica tributária<sup>74</sup>. Ele manter-se-á sempre na relação tributária (salvo no caso de morte de pessoas físicas ou extinção de pessoas jurídicas, hipóteses em que o efeito sucessório supre a ausência); mesmo quando a lei chama um terceiro para, compulsoriamente, liberá-lo da relação. Mas não é qualquer terceiro: esse sujeito deverá demonstrar vínculos efetivos com o contribuinte para que possa, em seu nome, liberar o contribuinte da relação tributária, constituindo uma outra relação, agora de ordem civil, entre este e aquele.

A **responsabilidade por sucessão** constitui-se como efeito das próprias situações que são juridicamente reguladas nos campos que lhes são próprios: direitos reais, processo de execução, direito sucessório, direito societário<sup>75</sup> ou direito falimentar. E por essa razão, quem assume, por sucessão universal ou particular, um determinado patrimônio, ou passa a administrá-lo, torna-se responsável pelas respectivas dívidas que incidiam sobre o sucedido, o que se perfaz por força da natureza desses atos jurídicos.

A **responsabilidade de terceiros** aperfeiçoa-se quando o contribuinte encontra-se impedido de realizar a prestação tributária (vide art. 134, I, II, III), ou como sanção ao descumprimento de alguma das formas de responsabilidade por sucessão, “pelas omissões de que forem responsáveis”, nos seguintes moldes:

- a) inventariante, pelas suas omissões no caso da responsabilidade por sucessão (art. 134, IV, c/c 131, III);
- b) síndico e comissários, pelas suas omissões quanto aos tributos devidos pela massa falida ou o concordatário (art. 134, V, c/c 132, parágrafo único);

---

<sup>74</sup> Com abordagem similar, mesmo se partindo de pressupostos distintos e alcançando conclusões também distintas: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. RJ: Forense, 1998, p. 197;

<sup>75</sup> Como nos fala Alberto Xavier, nesses casos “o Direito Tributário mais não fez que extrair, no seu terreno específico, as conseqüências lógicas do princípio da sucessão a título universal que rege o fenômeno da incorporação em geral”. XAVIER, Alberto. *Incorporação de sociedades e imposto de renda*. SP: Editora Resenha Tributária, 1978, p. 3;

- c) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelas suas omissões quanto aos tributos devidos quando conste do título a respectiva quitação, o que exonera a responsabilidade do adquirente, na sucessão imobiliária (art. 134, VI, c/c 130);
- d) os sócios, pelas suas omissões quanto aos tributos devidos na liquidação de sociedades de pessoas (art. 134, VII, c/c 132);

Quanto ao art. 135, nada obstante tantas digressões sobre o seu alcance, segundo entendemos, este não é mais do que uma forma especial de responsabilidade de terceiros, como se vê em seus incisos, que atribui responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, i) *por uma das pessoas acima referidas na ordem anterior da responsabilidade de terceiros* (excesso de poderes ou infração de lei); ii) *os mandatários, prepostos e empregados* (excesso de poderes); ou iii) *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* (excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos). Este artigo é regra que se aplica à relação jurídica formada entre as pessoas indicadas e os que sofrem qualquer conseqüência patrimonial decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, assiste direito aos lesados de agirem regressivamente contra aqueles que lhes causarem danos com a constituição de obrigações tributárias decorrentes de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, cabendo aos que alegarem tais atos, a devida prova em juízo. Nada tem que ver com “desconsideração da personalidade jurídica”, “substituição tributária” e quejandos.

Quanto aos *agentes de retenção*, mais comumente indicados como *substituição tributária para trás* (“para trás”, porque o fato jurídico tributário já ocorreu) essa se verifica quando o legislador, em face do cumprimento da prestação tributária, coloca uma pessoa que, por certas circunstâncias, encontra-se privilegiadamente relacionado com o fato gerador, mas não como parte integrante do critério subjetivo da relação jurídica tributária decorrente da obrigação principal. Antes, firma-se como autêntica obrigação acessória, atinente a um fazer algo no interesse da arrecadação (art. 113, II, do CTN). É o caso das fontes de pagamento, em relação aos seus beneficiários (contribuintes dos respectivos tributos retidos).

*Agente de retenção* é o sujeito que fica “no lugar” do *contribuinte*, pagando o tributo em nome deste, porque assim dispôs a lei, mesmo sem guardar qualquer relação pessoal ou material com o fato jurídico tributário<sup>76</sup>. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto para os fins de *arrecadação* tributária, suportando uma obrigação tributária acessória, meramente de natureza formal, relativamente à entrega do dinheiro ao Estado, como um fazer algo no interesse da arrecadação e da fiscalização.

---

<sup>76</sup> “Chi per legge è assunto come soggetto passivo *in luogo* di chi tale veste avrebbe dovuto assumere in via normale, si che il sostituto è tenuto, non accanto, ma in luogo di quest’ultimo all’adempimento di tutti gli obblighi tanto materiali che formali, che derivano dal rapporto giuridico d’imposta: con la conseguenza, però, che tali condizioni determinanti la nascita e il contenuto dell’obbligazione tributaria (e cioè il presupposto o la fattispecie) devono verificarsi riguardo alla persona del sostituto, non del sostituto.” COCIVERA, Benedetto. Il sostituto d’imposta. *Studi in memoria di Guido Zanobini*. Milano: Giuffrè, 1964, v. IV, p. 149-50;

O *substituído* fica como se fosse um estranho à sistemática de arrecadação, que se opera exclusivamente em face deste, mesmo sendo a situação jurídica do *substituído* a que sirva como base para a incidência da norma tributária impositiva, pela respectiva demonstração de capacidade contributiva. Por isso, o regime jurídico aplicável é o do *substituído*, sempre.

De modo totalmente distinto de tudo quanto acima foi enumerado, apresenta-se a chamada *substituição tributária* no ordenamento jurídico. Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.

Assim, “substituto tributário” é aquele sujeito que, submetido a uma obrigação típica, antecipa o dever atribuído ao *contribuinte*, pagando o tributo que virá a ser devido por este, em seu nome (do substituto), porque assim dispôs a lei. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto, para os fins de *arrecadação* tributária, mas com obrigação patrimonial própria. E aqui, diversamente do que acontece com os agentes de retenção, o *substituído* não fica como se fosse um estranho à sistemática de arrecadação, porquanto esta não se opera exclusivamente em face do *substituto*, na medida em que será a situação jurídica do *substituído* a que servirá como base para a incidência da norma tributária impositiva (no substituto), pela respectiva demonstração de capacidade contributiva, além de se operar necessariamente o regime de compensação entre o substituto e o *substituído*, de modo a retirar deste o impacto da incidência tributária.

Neste caso, o regime jurídico aplicável será sempre o do *substituído*, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo: uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o *substituído* como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar os efeitos de definitividade da arrecadação. E este regime fica claro no texto Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, com a seguinte redação: “*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*”

À luz da melhor doutrina<sup>77</sup>, quanto ao regime jurídico da substituição tributária, precisamos deixar assentado o seguinte, como fala Aires Barreto e Ataliba:

---

<sup>77</sup> Assim, também Ataliba e Aires Barreto: “*Vejamos o que caracteriza a substituição tributária: Em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído. É imperativo – para que de substituição se cuide – que o regime jurídico legal e constitucional aplicável seja o da outra pessoa.*” ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de direito tributário*, 49/77; *Contrario sensu*, BECKER, que entendia de modo diverso: “o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído)”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito*

- I. O regime jurídico aplicável à tributação é o do substituído e não do substituto;
- II. A lei aplicável será a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto.
- III. Que a lei, por força de determinação constitucional, estabeleça mecanismos eficazes que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto.

#### 4.4 Os Títulos II e III do Modelo CIAT em face da Constituição e do princípio da segurança jurídica

O denominado “direito tributário formal”, ou administrativo, é matéria típica para constar de um Modelo de Código, como modo de assegurar um equilibrado câmbio de expectativas nas relações jurídicas firmadas entre Administração e contribuintes.

Os esquemas pertinentes à exigibilidade do tributo, que correspondem às faculdades da Administração, na medida que estas são inerentes ao esquema tributário<sup>78</sup>, devem ser todos vinculados, sem espaço para a discricionariedade, estabelecendo um equilibrado vínculo entre contribuintes e Fisco, garantindo àqueles direito de participação em processo administrativo com ampla defesa e contraditório, para impugnar os atos da Administração de tributação, fiscalização ou aplicação de multas, bem como para efetuar um adequado controle do cumprimento dos deveres tributários exigidos a todos.

Vejo todas essas regras como um esforço louvável no sentido de buscar o estabelecimento de preceitos de segurança e certeza do direito nas diversas relações mantidas entre Fisco e sujeitos passivos, naquilo que for compatível com a respectiva Constituição em vigor<sup>79</sup>. Nenhuma inconveniência haveria para o tratamento desses aspectos no âmbito de um modelo de Código Tributário, e a maioria delas não são despendidas, mas

---

*tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Lejus, 1999. Cfr.: ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (Lei Complementar 44/83). *RDT*, SP: RT, nº 34, p. 204-31;

<sup>78</sup> “(...) *A Administración tributaria puede ejercitar una variada gama de facultades e potestades tendentes a un mejor desarrollo de sus actividades. Los administrados tienen el deber genérico de no impedir el ejercicio de estas facultades y tienen el deber especial de soportar el ejercicio de sus potestades, estableciéndose así entre la Administración y los administrados (igualmente de las normas tributarias pueden derivarse vínculos no obligacionales entre los administrados) un multiforme conjunto de vínculos jurídicos no obligacionales*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 18ª ed., Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 335;

<sup>79</sup> Creio que elas satisfazem parcialmente o que ficou recomendado nas XVIII Jornadas Latinoamericanas do ILADT: “*Considerando que resulta conveniente precisar el alcance de las facultades de la Administración Tributaria para proteger los derechos fundamentales de los administrados y las necesidades de recaudación del Estado. La XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario recomienda: 1) Reconocer que la Administración Tributaria debe gozar de suficientes facultades de control, verificación y fiscalización de las actividades de los administrados, con el fin de poder determinar adecuadamente la existencia o no de obligaciones tributarias, sin que tales facultades puedan violar los derechos fundamentales de las personas. La Ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la Administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos*”.

pelo contrário, várias são fundamentais, ressalvados os abusos que eventualmente sejam contemplados a título de privilégios odiosos concedidos à Administração.

O MCTAL, inspirado na igualdade dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, predispõe, no Título IV do Modelo, entre os artigos 126 a 141, uma pauta das faculdades e deveres da Administração, como uma forma de resguardar o princípio de segurança jurídica no cumprimento dos atos impositivos e fiscalizatórios praticados pela Fazenda. Contudo, os tempos presentes são outros e a filosofia que informava o controle do Fisco daqueles tempos hoje já tomou rumos mais amplos.

O Modelo CIAT, por sua vez, traz dois títulos exclusivamente voltados para dispor sobre esse assunto: o Título II, cuidando dos deveres e direitos dos sujeitos passivos e terceiros, atribuindo correspondentes deveres formais a estes, no interesse da arrecadação ou fiscalização, como o dever de iniciativa do cumprimento das obrigações tributárias, de não obstar a fiscalização, de informar e de inscrever-se nos cadastros de contribuintes; assim como os respectivos direitos daqueles, como o direito de repetição do indébito e devolução, correção de declarações, de oferecer consultas e de interpor queixa por omissão ou demora na solução de consultas; e o Título III, tratando das Faculdades, em suas várias manifestações: de dispor regulamentos, arrecadação, fiscalização, lançamento dos tributos, promover a assistência administrativa internacional, conceder moratória ou parcelamento, remissão ou anistia, aplicar penalidades punitivas de caráter patrimonial e presunção de legalidade dos atos da Administração tributária; bem como os deveres que ela deve cumprir perante os sujeitos passivos: obrigação de prestar informações e facilitar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, de responder a consultas, certeza dos atos administrativos e de guardar reserva da informação tributária.

Cumpra salientar que ambos os títulos II e III do Modelo CIAT complementam-se entre si, por serem direitos e deveres correlatos e, nestes termos, mesmo se o Modelo CIAT trouxe louváveis atualizações, em pouco inovou em relação ao MCTAL – salvo algumas hipóteses de fortalecimento dos procedimentos de cobrança de todo inaceitáveis, quanto às faculdades discricionárias conferidas à Administração em matéria de garantia do seu crédito e de cobrança coativa.

#### ***4.4.1 Faculdade de cobrança – a execução administrativa de bens***

Exemplo de grave distorção procedimental encontra-se no art. 82, do Modelo CIAT, que trata da “faculdade de cobrança”, segundo o qual “*a Administração exigirá o pagamento dos créditos tributários que não houverem sido pagos dentro dos prazos assinalados pela lei, mediante o procedimento de execução*”.

Quanto ao momento do cabimento deste, o art. 124 o indica nos seguintes termos: “*A arrecadação dos tributos se realizará mediante o procedimento de cobrança executiva, quando não se realize o pagamento voluntário na forma e com os efeitos previstos neste Código. O período para se exercitar o procedimento executivo de cobrança se inicia:*

- 1) Para as dívidas liquidadas pela Administração tributária, no dia seguinte ao do vencimento do prazo estabelecido para seu ingresso;*

- 2) *No caso de dívidas a ingressar mediante declaração-liquidação ou autoliquidação apresentada sem realizar o ingresso, quando finalize o prazo regularmente determinado para dito ingresso ou, caso esse já se tenha concluído, ao apresentar aquela”.*

O Modelo trata desse procedimento administrativo de execução do artigo 124 ao 139, mas como repudiamos todo o instituto, sequer pretendemos instalar discussão mais aturada sobre as tantas inconstitucionalidades que o acompanham, caso fosse imaginada a sua eventual instituição no Brasil.

No direito brasileiro, não existe a figura da autotutela administrativa no direito tributário. Trata-se de matéria reservada ao judiciário, nos termos da Constituição Federal.

A chamada “execução administrativa” merece severas críticas, porque não se compadece com qualquer princípio democrático, mormente o da tripartição dos poderes, quebrando o equilíbrio da relação jurídica tributária, ao pretender afastar a jurisdição para o cumprimento da sanção de execução forçada, investindo-se diretamente sobre o patrimônio dos contribuintes, bem como ferindo de morte qualquer expressão de segurança jurídica que se pretenda cultivar.

#### ***4.4.2 Faculdades de impor medidas cautelares***

E o mesmo se diga ao que se encontra sob o título: “faculdades de impor medidas cautelares”, constante do art. 81, Modelo CIAT, ao prever que a Administração, ela mesma, diretamente, poderia declarar a indisponibilidade de bens do contribuinte ou responsável, pela quantidade suficiente para liquidar dívidas tributárias, mesmo antes do lançamento ou do vencimento da dívida, quando, ao seu juízo, houver perigo de que o sujeito se ausente ou oculte os seus bens. Essa regra é, verdadeiramente, no que tem de fortalecimento concedido à Administração, uma afronta aos princípios democráticos constituídos, um desrespeito aos mais mezinhos direitos fundamentais do cidadão e à tripartição de poderes.

Nada comparável a isso é encontrado no MCTAL.

No Brasil, a Lei nº 8.397/92 instituiu a chamada “medida cautelar fiscal”, procedimento judicial que pode ser instaurado antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, sendo dessa execução sempre dependente<sup>80</sup>, e poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor: I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado; II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação; III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato tendente a frustrar a execução judicial da Dívida Ativa; IV - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo

---

<sup>80</sup> “Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública”;

administrativo ou judicial; V - possuindo bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à pretensão da Fazenda Pública.

Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: a) prova literal da constituição do crédito fiscal; e b) prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente. A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

Mas vejamos bem as diferenças. Temos aqui, mesmo se para vários doutrinadores seja algo também incabível, uma medida declarada pelo Judiciário, em vista do atendimento aos diversos pressupostos e requisitos exigidos por lei, com acentuado grau de vinculatividade, sem qualquer conteúdo discricionário, portanto. Isso é bem diferente do quanto se encontra na regra comentada, que atribui à Administração, com margens de discricionariedade, o poder necessário para tanto.

#### 4.4.3 “*Facultad para solicitar medidas de apremio*”

Mas nenhuma dessas anteriormente citadas pode se igualar à “*facultad para solicitar medidas de apremio*”, constante do art. 79, Modelo CIAT, *in verbis*: “*Medidas de apremio. A solicitud de la Administración tributaria y en los casos que señalan en el presente Código, podrá decretarse por la Justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por... días, como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de obligaciones impuestas por las normas tributarias*”. Em resumo, prevê este dispositivo uma prisão por dívida tributária, de natureza preventiva, para forçar o contribuinte a realizar o pagamento do crédito tributário<sup>81</sup>.

Privação de liberdade a título de instrumento de cobrança, no mínimo, é medida que se qualifica como sendo profundamente desproporcional em relação à infração cometida. Para desempenhar tal função, a sanção adequada será sempre a execução forçada de bens, além das medidas administrativas que se queira aplicar, “*projetadas para reforçar a eficácia dos deveres jurídicos previstos em outras normas, também primárias, estabelecendo multas e outras penalidades*”, como diz PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>82</sup>, agravando o valor cobrado a título de tributo, como punição. A sanção penal privativa de liberdade deve ser, portanto, argumento de última *ratio*, cabível somente quando todos os demais meios faliram em relação ao acusado.

---

<sup>81</sup> As XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário do ILADT, tratando sobre “*a criminalização das infrações fiscais*”, e considerando “*que a criminalização fiscal não se pode apresentar à sociedade como mero instrumento de cobrança, isto é, que para definir o alcance da mesma devem existir razões de fundada identificação*”, recomendou, dentre outros que: 1) “*a sanção penal terá caráter de último recurso do Estado quando este assegure, através de uma legislação clara e precisa, um controle igualitário e geral, bem como a correta administração da despesa pública ; e 2) a sua finalidade não deve afastar-se dos fins repressivos e preventivos do direito penal comum, sem recair em objetivos diretos de arrecadação (...)*”;

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. SP: Saraiva, 1999, 464;

Por mais relevantes que fossem as razões alegadas (art. 80), e que não o são, essa medida não poderia ser admitida por uma república democrática como regra codificada. Imperativos de distintas ordens de princípios e direitos fundamentais não a legitimariam.

No caso do Brasil, o art. 5.º, da Constituição Federal, ao elencar os direitos fundamentais, dispõe, no inciso LIV, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e indica os casos em que caberá a prisão civil: “LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Por isso, a pretensão de querer aplicar qualquer hipótese de prisão preventiva em matéria tributária, sem esgotar todo o leque de possibilidades administrativas de coerção e o uso da execução forçada, quando cabíveis, e salvo os casos de crimes contra a ordem tributária, torna-se algo inaceitável e de valor negativo para os anseios democráticos.

É certo que o Supremo Tribunal Federal, a Corte Constitucional do País<sup>83</sup>, já firmou jurisprudência no sentido de que “a prisão cautelar não viola o princípio constitucional da presunção de inocência, conclusão esta que decorre da conjugação dos n.ºs LVII, LXI e LXVI, do art. 5.º, da CF” (HC 71.169, in DJU de 16.9.94, p. 24.267). E como próprio enfatizou o então Procurador Geral da República, Aristides Junqueira Alvarenga, “É certo que a prisão preventiva só se efetiva em casos excepcionais, mas nada impede seja ela decretada, se ocorrentes as circunstâncias previstas no art. 312 do CPP, ainda que se trate de crime contra a ordem tributária”. Mas com isso não concordamos.

Por mais que se queira ampliar a extensão do conceito de ordem pública, qualifique-se, tal pretensão, como uma distorção das finalidades da tutela acautelatória de natureza processual-penal. O Estado possui meios adequados de invasão patrimonial, de tal sorte que a proteção ao crédito tributário não pode servir como razão para restringir a liberdade.

O próprio Supremo Tribunal Federal, considerando argumentos semelhantes, sumulou sua jurisprudência definindo como sendo inconstitucionais as chamadas “sanções políticas”, ao que preferimos denominar de “sanções administrativas não-patrimoniais”, a saber: Súmula 70 – “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Súmula 323 – “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo”. Súmula 547 – “não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”. Ora, se o mais alto Tribunal desta Nação não admite i) interdição de estabelecimento, ii) apreensão de mercadorias ou que iii) autoridade proíba o contribuinte em débito de exercer suas atividades profissionais, como meio coercitivo para cobrança de tributo, muito menos admitiria a prisão preventiva pedida pela Administração com tal intuito.

Como se não bastasse, a Nação é signatária da “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, conhecida como “Pacto de San José”, adotada em 22 de novembro de 1969, quando da “Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos”, e ratificada pelo Brasil em 25 de setembro de 1992, cujo texto traz, em seu artigo 7º,

---

<sup>83</sup> “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição (...);”

parágrafo 7.º que: “*Nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimientos de deberes alimentarios*”<sup>84</sup>.

São excessivos esses privilégios concedidos à Administração por parte do Modelo CIAT, a título de combater a fraude e a evasão, que merecem ser corrigidos para lograr um razoável equilíbrio entre as partes, na medida em que colidem com a maioria das constituições democráticas da América Latina.

#### **4.4.3.1 Combate aos atos de sonegação e de evasão fiscal como justificativa para medidas cautelares**

A primeira e mais instintiva reação do contribuinte defronte à obrigação tributária é teoricamente aquela de abster-se de cumprir os atos jurídicos que tenham qualquer relevância tributária, mas não podendo deixar de cumpri-los, passa então a buscar alcançar esse desiderato por formas alternativas de “economia de tributos” (*tax saving*) ou a atos manifestamente ilegais (evasão, mediante simulação, fraudes, sonegação etc), para evitar ou reduzir o tributo devido.

Em vários dos seus dispositivos, a Constituição Federal assegura o direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (por exemplo, art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII; art. 170 e seus incisos), como expressão do direito de liberdade. Ademais, constitui obrigação do administrador de companhia empregar todos os recursos para atingir o objetivo da empresa (Lei 6.404/76, arts. 153 e 154)<sup>85</sup>. É inconteste que a economia de impostos apresenta-se como um dever dos administradores de empresas, na consecução dos objetivos empresariais, segundo o princípio utilitarista de maximização de lucros e minimização de custos, sob regime de economicidade. Assim, sob a égide desses direitos constitucionais e deveres cometidos por lei, deve-se comportar o contribuinte, no exercício dos seus legítimos direitos, na constituição dos seus negócios privados, como expressão da sua autonomia da vontade.

A economia de tributos decorrente das escolhas adotadas pelos contribuintes, dentre as alternativas normativamente previstas, representa aquela solução que os consinta obter o resultado mais próximo possível ao desiderato e, contemporaneamente, a vantagem de reduzir a carga tributária sobre o ato jurídico ou sobre a operação. Na realidade, isso entra no campo do “permitido” juridicamente, porquanto as diferenças de regimes tributários aplicáveis são estruturais, fisiológicas e plenamente válidas. Coisa diversa, todavia, é a ilícita economia de tributos (evasão e elusão), porque uma coisa é escolher as hipóteses menos custosas dentre aquelas alternativas explicitamente previstas, outra coisa, como diz Angelo Contrino, é “*aggirare maliziosamente la fattispécie opure preconstituire una*

---

<sup>84</sup> Sobre esse tema, cfr.: p. DALLA VIA, Alberto Ricardo; GUTMAN, Marcos Gabriel. *Régimen penal tributario*. Buenos Aires: Némesis, 1997, p. 63-65;

<sup>85</sup> AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. In: *Planejamento Fiscal Teoria e Prática*. SP: Dialética, 1995, p. 115;

*‘artificiosa’ orchestrazione allo scopo di conferire parvenza di legalità ad un risparmio altrimenti indebito”<sup>86</sup>.*

Procurando conter o crescimento dos atos de fraude, sonegação fiscal e demais modos de infrações à legislação, a Administração precisa posicionar-se de um modo o mais adequado possível, objetivando ampliar as conseqüências sancionatórias aplicadas aos casos de descumprimento dos deveres tributários mediante a criação de instrumentos especificamente voltados para esse fim, um necessário aperfeiçoamento da legislação em vigor e uma substancial simplificação dos procedimentos formais.

Faz-se mister reduzir as possibilidades de utilização do ordenamento por estratégias, construídas pelo interessado para desfrutar do quanto o ordenamento não deseja. A escolha da melhor oportunidade entre as tantas previstas pelo sistema jurídico, disponível aos operadores e destinatários das normas, no âmbito das organizações dos negócios jurídicos, devem privilegiar o que lhes for menos oneroso. Reafirmamos isto. O que não se pode aceitar é que o ordenamento deva acatar a “máxima” segundo a qual todo e qualquer negócio praticado, mesmo os sem qualquer finalidade mercantil, societária ou operacional, despojado, portanto, de paritária dignidade com respeito ao regime jurídico da operação preterida, possa ser indefectivelmente aceito. Isso seria mero exercício de hipocrisia jurídica ou, quando menos, descaso e superficialidade de análise sobre o problema ora sob exame.

Certamente, o combate aos atos de sonegação e de evasão fiscal representa uma importante atividade estatal que deve ser desenvolvida de modo permanente e garantida pelo direito, mas sempre dentro de limites democráticos. O bem jurídico protegido, nesses casos de defesa contra os crimes fiscais, tem seu alcance projetado para além da simples proteção ao patrimônio público<sup>87</sup>, o que se perfaz como exigência republicana, de constituição da receita pública para atender as despesas atribuídas ao Estado, para alcançar a própria economia pública, o que faz aumentar a importância dos delitos tributários. Todavia, mesmo em se tratando de um imperativo da mais alta importância, não pode essa razão servir como justificativa para desmandos de tal ordem, superadores dos mais consagrados direitos fundamentais<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> CONTRINO, Angelo. *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*. Bologna: Cisalpino, 1996, p. 20;

<sup>87</sup> Como diz SIMÓN ACOSTA: “*En mi opinión no basta con calificar el delito de defraudación tributaria como un delito patrimonial. El bien jurídico abstracto protegido por el art. 305 del CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal. (...) La protección del patrimonio público, que también se consigue con este delito, es una finalidad mediata o indirecta, que se deriva como simple consecuencia de la protección del valor de la solidaridad, auténtico bien jurídico protegido*”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El delito de defraudación tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1998, p. 25;

<sup>88</sup> “(...) *impõe-se uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão fiscal que campeia um pouco por toda a parte, particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal e da crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos. Uma luta que, como é evidente, não pode servir-se de quaisquer instrumentos, mas de instrumentos conformes à Constituição, mais especificamente conformes à Constituição fiscal, em que naturalmente se*

Visando a assegurar o direito à liberdade e à propriedade, o texto constitucional brasileiro discriminou exaustivamente as competências tributárias outorgadas às pessoas de direito público interno, além de estabelecer uma série de princípios vetores do exercício legítimo da atividade legislativa em matéria tributária, submetendo ambos os sujeitos partícipes da relação jurídica, Administração e sujeito passivo, à lei e à jurisdição. Mas lei que respeite, em termos materiais, o quanto dispôs a Constituição Federal como limite ao exercício das competências legislativas, como expressão de eficácia dos princípios de segurança jurídica e certeza do direito no processo de positivação do direito.

A morosidade dos procedimentos ou acúmulo de atividade não pode servir como supedâneo para a criação de mecanismos cautelares cuja execução agrida princípios e direitos fundamentais do cidadão, tampouco a escusa de atos voltados para a contenção de evasão ou elusão tributária, forjados como justificativa para a deterioração da segurança jurídica do sistema de normas.

Sendo assim, não vemos como se possa admitir redução do campo eficaz dos preceitos democráticos e dos princípios garantidores de segurança jurídica do sistema, a título de combate à evasão e fraudes à legislação tributária, porque não são aqueles princípios que se devem acomodar à Administração; mas a própria Administração, que já nasce constitucionalmente limitada à plena observância daqueles princípios no exercício das suas competências, e o próprio legislador ordinário, é que devem respeito absoluto a tais preceitos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concluindo, observamos que o Modelo CIAT, na maior parte dos seus dispositivos, não respeita o que a democracia latino-americana conquistou, em termos de valores, e espera ver concretizado pelos diversos sistemas jurídicos para reger a relação entre Fisco e sujeitos passivos. E o MCTAL, nada obstante demonstre algumas superações, em virtude do decurso do tempo, porque mais de seis lustros já nos separam da sua edição, continua sendo o Modelo que melhor representa os anseios da sociedade e da própria Administração<sup>89</sup>.

Um Código Tributário não pode ser visto como um código para a Administração, como reforço ao entendimento da relação tributária como uma relação de poder, sob a justificativa de combate à fraude e evasão fiscal. Principalmente porque este problema não se resolve com preceitos codificados, mas sim com legislações especialmente voltadas para esse fim, além de controles mais efetivos praticados pela Administração, e principalmente

---

*conta também o princípio do Estado fiscal*". NABAIS, José Casalta. O princípio do Estado fiscal e a evasão aos impostos. *1º Congresso Ibero-americano de direito tributário*. Leiria: Instituto Politécnico, 1999, p. 18;

<sup>89</sup> Como ficou definido nas Resoluções da XX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário: "Recomendar aos países da Região que mantenham o MCTAL como base de seus Códigos e leis relativos à matéria tributária em todos os níveis de governo, sem prejuízo de que efetuem as adaptações e atualizações que se fizerem necessárias, preservando, porém, a orientação do Modelo acima referido, salvaguardando, assim, os princípios tributários aludidos".

pelo aperfeiçoamento das legislações que tratam dos tributos e deveres formais, cujo descumprimento, na maioria dos casos, advém da excessiva pressão fiscal, elevada a níveis já considerados como sendo insuportáveis, e dos numerosos, e custosos, também, deveres formais, atribuídos aos sujeitos passivos.

Agregar aumento de poderes à Administração faz com que o contribuinte sinta-se impotente diante do mecanismo fiscal e encontre na sonegação e na fraude suas únicas saídas para evitar as conseqüências fiscais ou penais sancionatórias. Para isso, a própria corrupção pode ser uma alternativa. Para evitar que isso ocorra, somente as atitudes defendidas acima podem ter o condão de realizar a esperada justiça fiscal entre ambos os partícipes da relação tributária.