

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA
IGOR MAULER SANTIAGO
RAFAEL FRATTARI
VALTER DE SOUZA LOBATO

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

50
anos

Estudos em Homenagem a Professora

Misabel Abreu Machado Derzi

f EDITORA
Fórum

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Coordenador

ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA

IGOR MAULER SANTIAGO

RAFHAEL FRATTARI

VALTER DE SOUZA LOBATO

Organizadores

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
50 ANOS

ESTUDOS EM HOMENAGEM À PROFESSORA
MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Belo Horizonte

 **EDITORA
Fórum**

2016

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Flávio Henrique Unes Pereira
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alexandre Coutinho Pagliarini	Gustavo Justino de Oliveira
André Ramos Tavares	Inês Virginia Prado Soares
Carlos Ayres Britto	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Mário da Silva Velloso	Juarez Freitas
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Luciano Ferraz
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Lúcio Delfino
Clovis Beznos	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Cristiana Fortini	Márcio Cammarosano
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Marcos Ehrhardt Jr.
Diogo de Figueiredo Moreira Neto	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Egon Bockmann Moreira	Ney José de Freitas
Emerson Gabardo	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Fabício Motta	Paulo Modesto
Fernando Rossi	Romeu Felipe Bacellar Filho
	Sérgio Guerra



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Av. Afonso Pena, 2770 - 15º andar - Savassi - CEP 30130-012
Belo Horizonte - Minas Gerais - Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br - editoraforum@editoraforum.com.br

CP574 Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi / Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Alessandra Machado Brandão Teixeira; Igor Mauler Santiago; Raphael Frattari; Valter de Souza Lobato (Orgs.) - Belo Horizonte : Fórum, 2016. 600 p.
ISBN: 978-85-450-0171-3

1. Direito Tributário. 2. Código Tributário Nacional. 3. Derzi, Misabel Abreu Machado. I. Título.

2016-234

CDD 343.04
CDU 34:351.713

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Raphael; LOBATO, Valter de Souza (Organizadores). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 600 p. ISBN 978-85-450-0171-3.

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Sacha Calmon Navarro Coelho..... 17

O ART. 98 DO CTN NA ATUALIDADE: LEITURA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alessandra Machado Brandão Teixeira, Bárbara Amaranto de Souza 19

1	Introdução.....	19
2	O conceito de tratado internacional.....	20
3	A disciplina dos tratados internacionais pelo Código Tributário Nacional.....	22
4	Os tratados internacionais na ordem jurídica constitucional brasileira: monismo ou dualismo?.....	24
5	Os tratados contra a dupla tributação.....	29
6	Os tratados internacionais pelos Tribunais Superiores: STF e STJ.....	33
6.1	A evolução jurisprudencial no âmbito do STF.....	33
6.2	Dos principais julgados envolvendo a aplicação dos tratados em matéria tributária pelo STF e STJ.....	34
6.2.1	Tratado do GATT.....	34
6.2.2	Aplicação da convenção para evitar a dupla tributação.....	36
7	Conclusão.....	38
	Referências.....	38

A "GUERRA FISCAL" NO CONTEXTO JURÍDICO-POLÍTICO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL BRASILEIRO

Alessandro Rostagno..... 41

1	A "guerra fiscal": conceito, características e sua relação com o desenvolvimento regional brasileiro.....	41
2	Guerra fiscal, federalismo, competências tributárias e disposições legislativas federais e estaduais <i>versus</i> não cumulatividade do ICMS.....	44
3	Observações e questionamentos acerca da atuação dos entes federados no resguardo de seus direitos de exigibilidade do ICMS frente a benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outros estados.....	50
4	Conclusões.....	54

A TRIBUTAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL: ENTRE A SUBVENÇÃO DE CUSTEIO E A SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

Alexandre Alkmim Teixeira, Rogério Abdala Bittencourt Júnior	57
1 Introdução.....	57
2 Percurso histórico e contexto atual da tributação das subvenções no Brasil	58
3 Natureza jurídica e fundamento legal das subvenções – subvenções de custo e de investimento – diferenciação	63
4 A tributação das subvenções de custeio.....	71
5 Considerações finais.....	74
Referências	75

ANISTIA: UMA ANÁLISE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DESTA IMPORTANTE FERRAMENTA DE POLÍTICA FISCAL

Alexandre Freitas Costa, Rafael Alves Nunes	77
1 Introdução.....	77
2 Conceituação	78
3 Previsão legal.....	80
4 Anistia x remissão.....	86
5 Anistia x isenção.....	88
6 Considerações finais.....	90
Referências	91

CONCEITO DE TRIBUTO E SUA DIVISÃO EM ESPÉCIES: UMA ANÁLISE À LUZ DO CTN

André Mendes Moreira, Sophia Goreti Rocha Machado	93
1 Escorço histórico da tributação: da Antiguidade ao Estado Social.....	93
1.1 Período greco-romano clássico	94
1.2 A Idade Média: do feudalismo ao Estado Absolutista Patrimonial.....	94
1.3 O Estado Tributário Liberal.....	96
1.4 O Estado Tributário Social.....	97
1.5 O rompimento do paradigma do tributo como expressão do poder de império	98
2 O conceito constitucional implícito de tributo e a definição positivada no Código Tributário Nacional	101
2.1 A inexistência de um conceito ontológico de tributo e sua concepção como norma jurídica	101
2.2 O conceito constitucional de tributo	102
2.3 O tributo no ordenamento infraconstitucional.....	103
2.3.1 A Lei nº 4.320/64: o tributo sob a perspectiva da ciência das finanças.....	103
2.3.2 O Código Tributário Nacional e o conceito de tributo.....	105
2.3.2.1 Tributo é prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir	106

2.3.2.2 Tributo é prestação compulsória	106
2.3.2.2.1 Compulsoriedade e regimes especiais de tributação	106
2.3.2.2.2 Compulsoriedade, taxas de serviço e preços públicos.....	107
2.3.2.2.3 Que não constitua sanção de ato ilícito	108
2.3.2.2.3.1 Tributo x multas fiscais	108
2.3.2.2.3.2 A tributação das atividades ilícitas	109
2.3.2.3 Instituída em lei	111
2.3.2.3.1 Legalidade formal.....	111
2.3.2.3.2 Legalidade material.....	111
2.3.2.4 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.....	113
2.4 Considerações finais sobre o conceito de tributo	114
3 Conclusões	114

O RECONHECIMENTO JUDICIAL À CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

Bernardo Motta Moreira, Carlos Alberto Moreira Alves	117
1 Introito.....	117
2 As certidões de regularidade fiscal	118
3 As alternativas processuais para obtenção da CPEN: a antiga ação cautelar antecipatória de penhora.....	120
4 A antecipação de penhora no Novo CPC.....	124
5 Direito à expedição da certidão negativa nas situações em que o contribuinte possui decisão reconhecendo a extinção do crédito tributário	128
5 Conclusões	133

ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO – A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Carlos Henrique Tranjan Bechara, João Rafael L. Gândara de Carvalho	135
1 Dedicatória.....	135
2 Introdução.....	136
3 Alguns parâmetros para a solução do impasse.....	140
3.1 O papel dos princípios na busca de uma resposta.....	140
3.2 A segurança jurídica e a estabilidade das relações	141
3.3 A ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal	143
3.4 A razoável duração do processo.....	144
4 As posições existentes sobre a questão.....	145
4.1 A inexistência do problema.....	145
4.2 A impossibilidade de correção do problema	147
4.3 O prazo decadencial para constituir definitivamente o crédito tributário	148
4.4 A prescrição intercorrente	149
4.5 A preempção	150

5	Os critérios para aferição da razoabilidade da duração do processo administrativo.....	152
5.1	Uma solução alternativa	152
5.2	Primeiro critério – a definição de marcos temporais.....	152
5.3	Segundo critério – o comportamento do contribuinte	157
5.4	Terceiro critério – o comportamento da Fazenda Pública na condição de parte.....	159
5.5	Quarto critério – o comportamento da Fazenda Pública como órgão julgador.....	159
5.6	A razoável duração do processo e o caso a ser julgado	161
6	Conclusão.....	163

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA BILATERAL: CONSENTIMENTO DO CONTRIBUINTE?

Carlos Victor Muzzi Filho	165
1 O Código Tributário Nacional e a definição dos conceitos tributários.....	165
2 A visão tradicional da obrigação tributária	167
3 Complexidade do fenômeno tributário e o resgate do consentimento do sujeito passivo.....	169
4 Desafio para os próximos cinquenta anos: regulamentar a bilateralidade.....	175
Referências	178

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO CTN: UMA RELEITURA A PARTIR DA APLICAÇÃO AO ICMS, ITCD E IPVA

Célio Lopes Kalume	181
1 Introdução.....	181
2 Prazo decadencial e homologação. Síntese do entendimento dominante	182
3 Homologa-se o pagamento e não a apuração ou a compensação.....	183
4 Os termos iniciais previstos no inc. I do art. 173 e no §4º do art. 150 do CTN.....	184
5 O conhecimento do fato como marco inicial do prazo decadencial	186
6 A decadência e os meios necessários e adequados para o exercício da competência tributária	188
7 Segurança jurídica.....	191
8 Prazo decadencial no CTN. Interpretação histórica	194
9 Prazo decadencial. Conclusão.....	199
10 Decadência. Jurisprudência do STJ	200
11 Prazo prescricional. Aplicação ao IPVA	202

PIS E COFINS DAS COOPERATIVAS DE SAÚDE: RETROATIVIDADE DA LEI INTERPRETATIVA

Fabio Artigas Grillo	205
1 Introdução.....	205
2 Regime jurídico das contribuições do PIS e Cofins das cooperativas médicas	208
3 A segregação contábil dos atos cooperativos	211
4 A dedutibilidade dos ingressos de intercâmbio.....	213
5 §9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98: retroatividade da lei interpretativa	215
6 A posição contrária do Fisco Federal em relação às deduções da base de cálculo do PIS e Cofins	221
7 A jurisprudência favorável às exclusões da base de cálculo do PIS e Cofins pela Lei nº 12.783/2013.....	223
8 A inércia do Fisco Federal em agir de ofício impõe a iniciativa pelo sujeito passivo por meio do direito de petição	227
9 O recálculo requerido é vinculante: seja pela lei, seja por parecer expedido pelo Fisco Federal	228
10 Não proceder o recálculo do PIS e Cofins conforme novel legislação interpretativa contraria o princípio da legalidade administrativa	230
11 Os demais princípios da boa administração tributária aplicáveis para se justificar o recálculo dos lançamentos de ofício	231
12 Conclusões	233

A NATUREZA JURÍDICA DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL À LUZ DOS INSTITUTOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA ANISTIA

Flávio Couto Bernardes, Luana Veloso Gonçalves Godinho	237
1 Introdução.....	237
2 Da transação tributária e da anistia como manifestações do poder de polícia fiscal dos entes federados.....	238
3 Da natureza jurídica do programa de recuperação fiscal – Refis.....	242
4 Conclusão.....	247
Referências	248

OS SERVIÇOS DE DIVULGAÇÃO DE PUBLICIDADE E A INCIDÊNCIA DO ICMS E ISS

Gustavo Brigagão	249
-------------------------------	-----

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS NORMAS GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Helena Taveira Torres	265
1 Considerações iniciais.....	265

2	Fontes normativas do federalismo: lei complementar e normas gerais de direito financeiro e tributário.....	266
3	Lei complementar na Constituição – breves considerações	271
4	Definição de “normas gerais” de competências concorrentes e sua aplicação ao direito financeiro	276
5	Normas gerais e princípio de subsidiariedade no federalismo ..	279
6	Conceito e funções da lei complementar no sistema tributário nacional	283
6.1	Lei complementar como pressuposto para o exercício de competências da União (legislação federal).....	286
6.2	Lei complementar como pressuposto para a criação de normas gerais (legislação nacional).....	287
7	Considerações finais – a hierarquia da lei complementar na função de veículo de normas gerais: posição do CTN no sistema de fontes.....	291

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO PROGRAMA BRASILEIRO DE REGULARIZAÇÃO DE ATIVOS NO EXTERIOR

Igor Mauler Santiago	293
1 Introdução.....	293
2 O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) e os seus defeitos	294
3 Conclusão.....	297

A NOTIFICAÇÃO REGULAR (ART. 145 DO CTN) COMO CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: REFLEXÕES JURÍDICAS PARA SUPERABILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE REPRESENTADA PELA SÚMULA Nº 436 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo	299
Introdução.....	299
1 O instituto do lançamento tributário na Constituição da República e no Código Tributário Nacional	300
2 As características e requisitos específicos das três modalidades de lançamento	302
3 O entendimento dos tribunais sobre o tema-problema: o débito declarado e não pago prescinde de notificação e já pode ser imediatamente cobrado	304
4 A notificação regular como condição para eficácia do lançamento tributário (art. 145 do CTN).....	304
5 Argumentos que conduzem à superabilidade do entendimento jurisprudencial dominante	307
Conclusões	311

AS CONTROVÉRSIAS DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS E DIREITOS À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Juselder Cordeiro da Mata	313
1 Introdução.....	313
2 Evolução histórica dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens e direitos	314
3 Pontos controvertidos à luz da Constituição Federal e Código Tributário Nacional, seus enftretamentos perante os tribunais com referência à progressividade nos impostos incidentes sobre a transmissão de bens e direitos.....	316
4 Particularidades dos limites da imunidade tributária do ITBI relativo às estruturações societárias e a complementação dada pelo Código Tributário Nacional.....	320
5 Proposta de emenda à Constituição para instituir um adicional ao imposto sobre a transmissão <i>causa mortis</i> ou doações (ITCD).....	322
6 Conclusão.....	326
Referências	328

O “VELHO” CTN E O “NOVO” CPC – PERSPECTIVAS E EXPECTATIVAS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUNAIS

Luís Carlos Martins Alves Jr.	329
--	-----

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A UNIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Luís Eduardo Schoueri	349
1 Introdução.....	349
2 Código Tributário Nacional: gênese e estrutura	350
2.1 Surgimento do Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro	350
2.2 Estrutura e características do CTN.....	355
3 Código Tributário Nacional após a Constituição Federal de 1988.....	357
3.1 Lei complementar tributária na Constituição Federal de 1988: da sustentação de uma ordem jurídica nacional	357
3.1.1 Funções centrais da lei complementar tributária e a consagração da teoria tricotômica na Constituição de 1988.....	360
3.1.2 Funções tópicas da lei complementar tributária: lei federal com quórum qualificado.....	367
3.2 Código Tributário Nacional enquanto lei complementar tributária à luz da Constituição Federal de 1988.....	367
4 Conclusão.....	372

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	
Luis Fabiano Alves Penteadó	375
Introdução.....	375
As duas regras de decadência no Código Tributário Nacional ...	376
Da hipótese de aplicação do art. 150, §4º do CTN	377
Da hipótese de aplicação do art. 173, I, do CTN	383
Conclusão.....	386
Referências	387
O CTN E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA: UM ENFOQUE NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTOS SOCIAL, NA PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	
Marcelo Barroso Lima Brito de Campos	389
ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS EM MINAS GERAIS POR MEIO DO DECRETO Nº 46.930/2015	
Marcelo Jabour Rios, Maria das Graças Lage de Oliveira, Bruna Furtado Vieira Machado	405
1 Introdução.....	405
2 Considerações acerca do ICMS.....	406
2.1 Perfil constitucional do ICMS: caráter nacional	406
2.1.1 Papel desempenhado pelo Senado Federal.....	408
2.1.2 Papel desempenhado pela lei complementar	409
2.2 Princípio da legalidade	411
2.3 Base de cálculo	412
3 O diferencial de alíquotas – Difal no ICMS	415
3.1 Diferencial de alíquota do ICMS antes da EC nº 87/2015	417
3.2 Diferencial de alíquota do ICMS após a EC nº 87/2015: evolução dos sistemas tecnológicos	417
4 Alteração do Difal em Minas Gerais pelo Decreto nº 46.930/2015	421
5 Considerações finais.....	423
Referências	424
SELETIVIDADE E ICMS: PARA ONDE A CONSTITUIÇÃO DE 1988 APONTOU E PARA ONDE A POLÍTICA FISCAL DOS ESTADOS REALMENTE NOS CONDUZIU	
Marciano Seabra de Godoi	427
Introdução. A bela teoria da seletividade tributária.....	427
Seletividade e extrafiscalidade.....	429
Histórico da seletividade tributária no direito constitucional brasileiro.....	431
Como devemos compreender a norma constitucional segundo a qual o ICMS <i>poderá</i> ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços?	433

A tortuosa prática da seletividade tributária do ICMS	434
Os reais motivos pelos quais as telecomunicações e a energia elétrica são tributadas pelas maiores alíquotas do ICMS	438
Questões pendentes na jurisprudência do STF	440
Conclusões	442

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA PERSPECTIVA ATUAL	
Oswaldo Santos de Carvalho, Valério Pimenta de Moraes	445
1 Considerações iniciais: a Administração Tributária numa perspectiva atual	445
2 Da relação Fisco e contribuinte: o deslocamento da centralidade do direito tributário	447
3 Dos deveres instrumentais: uma breve análise do dever de colaboração do contribuinte	449
4 O novo paradigma de fiscalização: o ambiente eletrônico e a auditoria fiscal e contábil	452
5 Conclusão.....	463
Referências	466

CINQUENTA ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A GRANDE OBRA DE RUBENS GOMES DE SOUSA	
Paulo Adyr Dias do Amaral	469
1 Elaboração doutrinária (pré-legislativa) do conceito de tributo no Brasil.....	469
2 Conceito de tributo no direito positivo brasileiro.....	473

CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O SEGURO-GARANTIA	
Raphael Frattari	485
1 Introdução.....	485
2 O seguro-garantia	495
3 As causas de suspensão da exigibilidade do crédito.....	498
4 Rol taxativo no art. 151 do CTN?.....	500
5 O sistema atual de garantia aos créditos tributários	503
6 Dogmática jurídica e realidade	507
7 Conclusões	508

NOVO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O CONTRIBUINTE PROPOR AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO	
Sacha Calmon Navarro Coêlho	511
1 Prolegômenos	511
1.1 A coisa julgada relativizada. Insegurança jurídica	511
1.2 O suporte constitucional da questão em exame.....	512
2 A ação rescisória	516
2.1 Norma e lei.....	517
2.3 O direito de repetir tributo baseado em lei inconstitucional.....	517

3	A irretroatividade da lei e a retrospectividade.....	518
4	A irretroatividade da lei, da jurisprudência e da decisão administrativa definitiva.....	520
4.1	A irretroatividade da lei fiscal no Brasil.....	520
4.2	Declaração de constitucionalidade de lei pelo STF não enseja ação rescisória pró-Fisco.....	521
5	Limites materiais em lei complementar da constituição (CTN) impedindo parcialmente ação rescisória em tema tributário.....	523
5.1	Segurança jurídica.....	523
5.2	A proteção da confiança do contribuinte.....	523
5.3	O direito do contribuinte de pagar tributo com causa e de não pagar à falta de causa para exigí-lo.....	524

A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO COMPARADO DO PENSAMENTO JURÍDICO ENTRE SISTEMAS DO CIVIL LAW

Sarah Amarante de Mendonça Cohen	525
1 Introdução.....	525
2 A estrutura do sistema jurídico francês e a interpretação do direito tributário.....	526
3 A interpretação do direito tributário brasileiro.....	536
4 Conclusão.....	545
Referências.....	548

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: UMA ANÁLISE SOBRE A JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA APLICAÇÃO DO ART. 138 DO CTN

Valter de Souza Lobato, Rafael Angelo de Sales Silva	551
1 Introito.....	551
2 O instituto da denúncia espontânea.....	552
3 Da interpretação dada pelos tribunais ao art. 138, do Código Tributário Nacional.....	555
3.1 A impossibilidade de incidência de multa de mora nos casos de denúncia espontânea.....	555
3.2 Da inaplicabilidade da denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.....	562
3.3 Denúncia espontânea e os casos de exclusão do crédito tributário por compensação.....	567
4 Conclusões.....	572

MUTAÇÕES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS CONTORNOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO

Tácio Lacerda Gama	573
1 Introdução.....	573
2 O problema.....	574

2.1	Estrutura, sentido e função da norma de responsabilidade tributária.....	576
3	Nosso problema: variações sobre o sentido de “grupo econômico” e sua equivocada função de hipótese de responsabilidade tributária.....	578
3.1	Pluralidade de sentidos para a locução “grupo econômico” no direito positivo brasileiro.....	579
3.2	O que deve ser provado é causa para a atribuição de responsabilidade, não a existência de grupo econômico.....	581
4	O desajuste da hipótese “pertencer a grupo econômico” às causas de responsabilização previstas pelo CTN.....	582
4.1	O artigo 124, I do CTN - O interesse comum no “fato gerador”.....	582
4.2	O artigo 128 do CTN - Atribuição legal de responsabilidade “a terceira pessoa” vinculada ao “fato tributário” da respectiva obrigação.....	584
4.3	O artigo 134 do CTN: A responsabilidade solidária que surge para certas pessoas, com a impossibilidade de cobrança do contribuinte, em relação a ações e omissões que derem causa...	587
4.4	O artigo 135 do CTN - A responsabilidade proveniente da prática de ilícitos em relação às obrigações tributárias que deles decorrerem.....	589
4.5	O artigo 149 do CTN - As hipóteses em que o agente administrativo pode lançar crédito de forma diversa daquela efetuada pelo particular - melhorar este tópico.....	590
5	Conclusões.....	591
6	Referências.....	592

SOBRE OS AUTORES	595
-------------------------------	-----

Pessoalmente, como Misabel de Abreu Machado Derzi, desconhecido jurista no Brasil que, nos últimos 30 anos, tenha se dedicado tanto ao Direito Tributário, lendo e estudando autores nacionais e peregrinos, proferindo conferências, advogando, dando pareceres, escrevendo artigos e livros, lecionando nos níveis de graduação e na pós-graduação.

Nos conhecemos em 1973, por ocasião do Concurso de provas e títulos para nos tornarmos professores da Faculdade de Direito da UFMG. De saída tínhamos duas dezenas e meia de candidatos. No último dia, somente 16. Depois das provas escritas, tema sorteado na véspera, depois das provas orais, e da aula magna perante banca de três professores: Geraldo Ataliba de São Paulo, Mesquita Lara e Celso Cordeiro Machado, logramos aprovação em 1º e 2º lugares, diferença de centésimos válidos na natação, mas não na Academia.

Convivemos como professores e colegas de escritório uma vida inteira, sem uma rusga sequer, em perfeita harmonia, coisa rara no ambiente universitário aqui e alhures. Fizemos carreira juntos na escola e na advocacia, formamos centenas de bacharéis sem falar em uns quarenta mestres e doutores em Direito Tributário, tendo como centro de formação a Casa de Afonso Pena, sem esquecer as bancas brasis afora. Esse mister de qualificar advogados, juízes, procuradores e professores é nosso maior galardão. Na época somente nós estávamos aptos a fazer isso em Minas Gerais.

Por tarefa tão meritória, a minha generosa amiga, sincera e constante, ora homenageada, já merecia grandiosa cerimônia. Outra que lhe seria devida – nas forças adversas o impediram – seria tornar-se Ministra da nossa Suprema Corte. Mas ela o é, de outra forma, nos seus judiciosos ofícios de crítica à jurisprudência, mormente em seus escritos, como por exemplo, no livro de atualização de Aliomar Baleeiro, que não pode faltar em nenhuma prestimosa estante jurídica. Na verdade há um livro de Misabel Derzi brotando das páginas antigas.

Falei em crítica à jurisprudência. Pois bem, na Alemanha a maioria das Escolas de Direito intitulam-se Escolas de Jurisprudência, pois é

nela que a lei, o fato, a doutrina e a exegese se encontram para edificar o Direito. Este livro, com tantos ilustres juristas, estou certo, repercutirá nos tribunais, pela excelência dos autores e as matérias tratadas.

Sacha Calmon Navarro Coelho

Prof. Titular das Faculdades Federais de Direito do Rio de Janeiro e de Minas Gerais. Autor do *Curso de Direito Tributário Brasileiro*; e do *Controle de Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar*. Sócio-Fundador do escritório há 23 anos. Ex-Magistrado da Justiça Federal do Brasil. Ex-Procurador-Chefe da Procuradoria da Fazenda de Minas Gerais. Advogado e parecerista.

O ART. 98 DO CTN NA ATUALIDADE: LEITURA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE OS TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA

BÁRBARA AMARANTO DE SOUZA

1 Introdução

Há 50 anos, em uma época em que o mercado econômico brasileiro praticava uma política protecionista, fechando-se para os produtos e serviços oriundos do exterior, o Código Tributário Nacional era promulgado contando com regra específica, que garantia a prevalência do direito internacional sobre o interno, que é o art. 98 do CTN.

Nos dias atuais, a globalização econômica é um fenômeno mundial inquestionável, que tem impulsionado certas mudanças nos sistemas sociais que estão interagindo de uma maneira intensa. O direito, como regulador de condutas humanas, deve acompanhar essa evolução vivida pela sociedade moderna, disciplinando as novas relações dela decorrentes. Por isso, mostra-se oportuno e necessário atentar para a aplicação do art. 98 do CTN na contemporaneidade, refletindo sobre a leitura que os Tribunais Superiores fazem do tema.

O intenso fluxo de capital entre os países tem determinado modificações da disciplina tributária, principalmente no que tange ao

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A UNIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

1 Introdução

O Código Tributário Nacional (CTN) completa, em 2016, meio século. Promulgado na esteira da Emenda Constitucional nº 18/1965, ainda na vigência da Constituição Federal de 1946, o CTN sobreviveu à Constituição de 1967, à Emenda nº 1/1969 e ao texto de 1988, tendo sido recepcionado como lei complementar tributária.

Se o direito que hoje se apresenta é “resultado de um passado” e “início de uma evolução futura”,¹ para compreender o papel do Código Tributário Nacional, é necessário entender não apenas o contexto da edição do Código Tributário Nacional, mas também a sua função à luz da Constituição Federal de 1988. Passadas quase três décadas da promulgação da Constituição de 1988, importa revisitar o contexto da edição do Código Tributário Nacional, para que se possa averiguar seu papel no sistema tributário brasileiro.

O presente estudo encontra-se dividido em duas partes. Na primeira seção, será relatado o contexto do surgimento do Código Tributário Nacional, apresentando-se considerações gerais sobre sua estrutura e particularidades. Já na segunda parte, busca-se compreender

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 101.

as funções do CTN sob a perspectiva da Constituição Federal de 1988. Por isso, é necessário averiguar a gênese da lei complementar (tributária), seus papéis na Constituição e quais deles foram absorvidos pelo CTN.

2 Código Tributário Nacional: gênese e estrutura

2.1 Surgimento do Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro

Além de ministro do Supremo Tribunal Federal e de constituinte em 1946, Aliomar Baleeiro foi testemunha do surgimento do Código, pois, na qualidade de deputado federal, foi responsável pela elaboração do parecer aprovado pela Comissão de Justiça e Constituição da Câmara dos Deputados que apreciou seu projeto. De suas linhas,² podem-se extrair relevantes informações sobre as origens do CTN.

A concepção de um Código Tributário relacionase com a polêmica sobre a autonomia do direito tributário, que foi objeto de grande debate na primeira metade do século XX.³ Na Alemanha, já logo após a Primeira Guerra, surgira um primeiro Código, a *Reichsabgabenordnung*, de 1919, obra do juiz e civilista Enno Becker. O ineditismo alemão influenciou amplamente as tentativas de codificação na América Latina, valendo citar: México (1938); Argentina (1942); e Uruguai (1957).⁴

No Brasil, o passo preliminar para a codificação dera-se com a Constituição de 1946, cujo art. 5º, XV, "b", dava competência à União para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro". De acordo com Baleeiro, esse dispositivo encontrou inspiração no congresso jurídico comemorativo do centenário do Instituto dos Advogados, em 1943, tendo voltado à discussão no seio da Grande Comissão da Assembleia

² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

³ As discussões concernentes à autonomia foram trazidas ao Brasil a partir da tradução dos trabalhos de GENY, François. O particularismo no direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 20, p. 631, 1950 e TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, v. 26, p. 3459, out./nov. 1951.

⁴ Sobre a codificação alemã e a codificação latino-americana, cf. TEODOROVICZ, Jeferson. A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino-americanos e os modelos de códigos tributários para a América Latina. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 23, p. 216 e ss.; e VALDES COSTA, Ramon. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão. *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 241 e ss.

Constituinte de 1946. Apesar de repelida naquele órgão, a redação do dispositivo foi aprovada no plenário da Constituinte.⁵

Inicialmente, o anteprojeto de Código Tributário Nacional fora solicitado ao Prof. Rubens Gomes de Sousa, da Universidade de São Paulo, por deputados federais, mas a ideia foi encampada, em 1953, pelo Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, que garantiu o prestígio do Governo. O professor paulista foi chamado à capital federal e em poucos meses se tinha publicado o anteprojeto.⁶ Conquanto este tenha sido encaminhado ao Presidente da República e enviado ao Congresso, tomando o número 4.834-54, não houve sua conversão em lei.⁷ Não é difícil compreender que o caráter unificador do Código não encontrava apoio político em período marcado pela descentralização: estados ciosos de sua autonomia não veriam com bons olhos o dever de observar normas nacionais.

Novo impulso somente surgiu a partir do Governo Militar de 1964, de caráter claramente centralizador e destarte harmônico com a ideia de um Código de âmbito nacional. Ciente de que "a reforma tributária não poderia ser concretizada mediante uma única investida",⁸ o Governo estabeleceu três etapas distintas. Enquanto a primeira estava relacionada com a situação corrente à época, devendo-se então adotar certas medidas de emergência, a segunda teve o objetivo de melhorar a arrecadação fiscal mediante a simplificação do sistema e através da transferência, por meio da Emenda Constitucional nº 10/1964, da competência do imposto sobre propriedade territorial rural para a União. Somente a terceira e última etapa cuidou da efetiva estruturação do novo sistema tributário.⁹

Dessa forma, a criação de um código tributário inseriu-se no bojo de uma ampla reforma constitucional, por meio da qual se divulgaram os dois anteprojetos de emendas constitucionais que, fundidos,

⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 8.

⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 9.

⁷ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 144.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 151.

⁹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 151-152.

resultaram na Emenda Constitucional nº 18/1965, para cujo preparo contribuiu a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda.¹⁰

O sistema tributário brasileiro que antecedia a reforma era constituído por “impostos definidos na Constituição por conceitos jurídicos antes que econômicos”, sendo que as áreas federal, estadual e municipal, eram “rigidamente separadas e distintas, e os impostos incluídos em cada uma eram diferentes das outras”.¹¹ Na prática, segundo Rubens Gomes de Sousa, não havia distinções claras, mas sobreposições de impostos de governos diferentes, quando não de um mesmo governo. Como resultado, coexistiam “impostos formalmente distintos, mas substancialmente idênticos”.¹²

Desse modo, por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, desejava-se, além de “substituir todos os impostos destituídos de funcionalidade econômica por outros mais adequados”, implementar “um sistema de coordenação das políticas tributárias dos Estados e Municípios com as do Governo Central”.¹³ Assim, a diretriz básica da reforma tributária foi a configuração de um sistema tributário nacional integrado, adotando-se quatro categorias econômicas para que se classificassem os impostos: i) comércio exterior; ii) patrimônio e renda; iii) produção e circulação; e iv) impostos especiais. Acreditava-se ter-se destinado, dessa maneira, cada base de impostos ao ente tributário mais apto para tributá-la.¹⁴

Tendo isso em vista, promulga-se, em 1º.12.1965, a Emenda Constitucional nº 18, trazendo “ao país uma autêntica reforma tributária”.¹⁵ Ao classificar os impostos baseando-se em nomenclatura econômica, de modo a solucionar, entre outros problemas, os seus efeitos econômicos, a Emenda Constitucional nº 18/1965 pretendia alterar a essência da discriminação de competências tributárias, rompendo-se com a sistemática preconizada pela Constituição de 1891 que, salvo raras exceções, “vinha

¹⁰ Cf. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto), 1965.

¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, v. 87, p. 2, 1967.

¹² SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, v. 87, p. 3, 1967.

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 152.

¹⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, v. 87, p. 3-4, 1967.

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 153.

sendo repetida nas Constituições (1934, 1937, 1946)”.¹⁶ Não obstante, a prática posterior revelaria que o objetivo não se veria plenamente alcançado, já que os contribuintes, inspirados numa concepção segundo a qual o direito tributário seria um “direito de sobreposição” subordinado ao direito privado, valer-se-iam da redação dúbia do art. 110 do CTN para reafirmar a importância de categorias jurídicas, arrastando-se até os dias de hoje discussões sobre conceitos de “mercadoria”, “prestação de serviços” e quejandos, desatentos da consideração econômica que inspirara o texto original. De toda forma, não se pode deixar de notar a importância desse momento para a estruturação do sistema tributário nacional, pois até hoje o ordenamento tributário não se distancia em muito dos alicerces ali lançados.

Assim, promulgada a emenda, coube a Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva rever o projeto de Código Tributário, adaptando-o, no que fosse necessário, ao sistema da Emenda Constitucional nº 18/1965, do que resultou a Lei nº 5.172, de 25.10.1966.

No que diz respeito às razões para um código tributário, vale citar o trecho do parecer¹⁷ de Aliomar Baleeiro quando da aprovação do Projeto de Código Tributário Nacional, em 1958, o qual, após discorrer sobre a relevância da codificação, afirma que:

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncarse na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc. [...]

No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados. [...]

A unificação do Direito Tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação que o Ministro Osvaldo Aranha, em hora

¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 153.

¹⁷ O parecer está inserido em sua belíssima obra. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 11 e ss.

inspirada, empreendeu, cometendo à competência reconhecida do Professor Rubens Gomes de Sousa. [...]

Quando não houvesse a necessidade da unificação de várias legislações regionais, como é o caso do Direito Tributário do Brasil [...] bastavam as razões ponderosas da metodização racional dos textos em substituição à superposição incongruente, assim como as da simplicidade, comodidade, clareza e da sistematização. [...]

A metodização de milhares e milhares de disposições fiscais, duma parte, e, doutra, o conteúdo político da unificação de Direito dentro do território, fundamentam, sem dúvida, como oportuna, patriótica e lúcida, a codificação que se pretende realizar em meio à dispersão de diplomas tributários.

O milagre da unidade nacional do Brasil tem sido diversamente interpretado. Em qualquer caso, se ele foi presente de Deus em meio às vicissitudes de nossa história e de nossas realidades, não nos esqueçamos de que a bondade divina precisa ser coadjuvada, de quando em quando, pelo esforço dos homens, mormente quando estridentes contrastes econômicos de norte e sul, de zonas industriais e prósperas em choque com regiões subdesenvolvidas, desérticas e miseráveis, fermentam ameaças potenciais à esplêndida herança política da intuição dos antepassados.

Esse breve trecho expõe a chave para a compreensão da razão de ser do Código Tributário Nacional: foi ele um instrumento para unificação do direito tributário. Tendo isso em vista, diante dos interesses políticos locais que não queriam pôr em risco sua autonomia, não causam surpresa as dificuldades que enfrentou em sua primeira tramitação. Da mesma forma, parece óbvio o interesse do regime instaurado em 1964, de caráter nitidamente centralizador, em ver promulgado o Código rapidamente.

Afastadas as discussões políticas acerca da conveniência da centralização, o testemunho de Baleeiro, anterior ao regime militar, serve como depoimento insuspeito da necessidade de aprovação de um código o qual, não é demais lembrar, já era cobrado desde a Constituição de 1946.

Um entrave, todavia, surgiu a partir da Constituição de 1967. Muito embora a Emenda nº 18/1965 tenha se referido a “leis complementares”, a Lei nº 5.172/1966 foi aprovada e promulgada como lei ordinária, pois o sentido de *lei complementar* hoje existente só foi introduzido posteriormente pela Constituição de 1967 (e seguida pela Emenda Constitucional nº 1/1969, a qual editou novo texto da Constituição de 1967).¹⁸ Todavia, ainda assim, a Lei nº 5.172/1966 foi

¹⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 39; e BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS,

promulgada “com caráter de lei complementar da época”,¹⁹ dado que constituía *norma geral de direito financeiro*, fundamentada no art. 5º, XV, “b”, da Constituição de 1946.

Sobre o modo de aprovação da Lei nº 5.172/1966 e a posterior denominação de código, vale lembrar o ensinamento do Prof. Alcides Jorge Costa em suas aulas de pósgraduação. Conforme explicava o professor, no regime constitucional da época (art. 67, §8º, da Constituição de 1946) a aprovação de um código exigia rito complexo, o que era contrário às expectativas do governo militar, que aspirava à sua aprovação imediata. Daí a solução pragmática: votar o código como lei para, em seguida, mudarse a denominação.

Aprovada a Lei nº 5.172/1966 sem a necessidade de se observarem os trâmites da aprovação de um código, era o caso de mudar sua denominação, o que se fez pouco tempo depois, pelo Ato Complementar nº 36, de 14.3.1967, cujo art. 7º determinou que passasse aquela lei a ser denominada de “Código Tributário Nacional”. Formalmente lei ordinária e materialmente lei complementar, o diploma não tardou a alcançar *status* de lei complementar,²⁰ o que permanece válido até a Constituição vigente.

2.2 Estrutura e características do CTN

Não é preciso ler todos os 218 artigos do Código Tributário Nacional para perceber a intenção do autor do seu anteprojeto. Naturalmente, enquanto professor, Rubens Gomes de Sousa executou um trabalho com altíssimo teor didático. Era necessário que os então 2.000 (hoje ultrapassam os 5.500) legisladores compreendessem os critérios básicos da tributação. Ao mesmo tempo, Rubens Gomes de Sousa objetivava “evitar a todo custo o detalhismo e a casuística” de modo a “redigir dispositivos em termos genéricos, mas capazes de abranger todas as hipóteses”.²¹

Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5-10-1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 20; 26. v. 6. t. 1.

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 161.

²⁰ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 161.

²¹ Palavras do próprio Prof. Rubens Gomes de Sousa. Cf. BALEEIRO, Aliomar. O Código Tributário Nacional, segundo a correspondência de Rubens Gomes de Sousa. In: BALEEIRO, Aliomar. et al. *Proposições tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 13.

Assim é que o Livro I (arts. 2º ao 95) preocupase em estabelecer conceitos básicos para a aplicação do Novo Código, como a própria definição de tributo (art. 3º), regulando, ainda, o tema da competência e algumas limitações constitucionais ao poder de tributar. Além disso, contém normas sobre os impostos, taxas e contribuições de melhoria, dispondo sobre suas respectivas hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes.

No que diz respeito às espécies tributárias, nota-se que a redação original da Lei nº 5.172/1966 adotava um sistema fechado de tributos. Conforme prescreve seu art. 5º, havia somente três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Desconsideravam-se a denominação do tributo e a destinação legal de sua arrecadação (art. 4º), não havendo, portanto, motivos para conceber como uma quarta espécie os empréstimos compulsórios (art. 15). Imperava a crença de que bastaria dispor em lei o fato gerador para que fosse suficiente delimitar a espécie tributária. Tanto é assim que o art. 17 era explícito ao excluir qualquer outro imposto que não aqueles previstos no CTN. Resultado: várias exações ficavam com seus dias contados.

Todavia, ainda durante a *vacatio legis* do CTN, foi editado o Decreto-Lei nº 27, de 14.11.1966, que fez inserir no Código o art. 217, segundo o qual as disposições do CTN “não excluem a incidência e a exigibilidade” de diversos outros tributos. Assim, nem mesmo em 1º.1.1967, data em que o CTN entrou em vigor, o sistema tributário brasileiro limitou-se a um sistema fechado de tributos.

Afastadas as considerações sobre o Livro I, assume ainda maior relevância o Livro II (arts. 96 ao 218), intitulado “Normas Gerais de Direito Tributário”, pois proporciona “uma ampla visão das normas gerais”.²² Nessa seção, abrangem-se desde a legislação tributária (objeto, vigência, aplicação, interpretação e integração), passando pela obrigação tributária (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade) e pelo crédito tributário (constituição, suspensão, extensão, exclusão, garantias e privilégios) compreendendo até normas sobre a administração tributária (fiscalização, dívida ativa e certidão negativa), típicas de direito administrativo.²³

²² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5-10-1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 27. v. 6. t. 1.

²³ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5-10-1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 28. v. 6. t. 1.

Em poucas palavras, o Código Tributário Nacional, além de constituir “voz de comando para a ação do legislador ordinário dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios)”,²⁴ também representa um Estatuto do Contribuinte:²⁵ enquanto para o poder tributante “nada é permitido senão o que estiver na lei”, para o contribuinte “tudo é permitido, exceção feita ao que a lei expressamente proibir ou colocar como imposição”.²⁶

3 Código Tributário Nacional após a Constituição Federal de 1988

Para que seja entendido o papel do Código Tributário Nacional no Sistema Tributário Brasileiro, não basta apenas averiguar a razão pela qual ele foi criado. Concebido enquanto lei complementar tributária desde a Constituição de 1967, é preciso também verificar as funções atribuídas a este tipo de lei na Constituição Federal de 1988.

Ainda que a breve exposição da estrutura do Código denuncie quais dessas incumbências são por ele exercidas, vale investigar a ideia de uma lei complementar, suas funções centrais e tópicas presentes na Constituição de 1988. Como se verá, as três funções centrais atribuídas à lei complementar tributária estão relacionadas com a necessidade de explicitar os dispositivos constitucionais e também com o motivo pelo qual o Código Tributário Nacional foi criado: instrumento para a unificação do Brasil.

3.1 Lei complementar tributária na Constituição Federal de 1988: da sustentação de uma ordem jurídica nacional

Desde os primórdios da República, já se percebia que os dispositivos constitucionais careciam da edição de leis para sua complementação. Naquela época, não se cogitava uma lei formalmente complementar, com quórum diferenciado. Em seu aspecto material, todavia, a concepção da lei complementar não pode ser considerada

²⁴ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 163. v. 1.

²⁵ A origem da expressão encontra-se em TROTABAS, Louis. *Précis de science et législation financières*. 11. ed. Paris: Dalloz, 1953. p. 264-265.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5-10-1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 28. v. 6. t. 1.

uma novidade. A primeira constituição republicana, de 1891, já previa, em seu art. 34, competir privativamente ao Congresso Nacional “[d]ecretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição”.

Ruy Barbosa tinha clara noção do papel de tais leis orgânicas como veras leis complementares. Dizia o jurista que “[a]s Constituições não têm o caracter analytic das codificações legislativas”, exigindo-se, assim, outras leis a fim de garantir a efetividade dos dispositivos constitucionais. Dessa forma, cabe ao legislador, a partir do “substractum de cada instituição” nas normas constitucionais dominantes, “ revesti-lhes a ossatura delineada, impor-lhes o organismo adequado, e lhes dar capacidade real de acção”. Segundo Ruy Barbosa, as leis que teriam por objeto “regular o modo e a acção das instituições ou estabelecimentos, cujo principio foi consagrado por uma lei precedente” seriam as leis orgânicas.²⁷

No regime democrático após Getúlio, o desaparecimento da referência constitucional expressa a leis que complementassem a Constituição não afastou seu reconhecimento pela voz autorizada de Victor Nunes Leal, segundo quem, embora a Constituição de 1946 não aludisse “especialmente às leis complementares, como o faziam as Constituições de 24 de fevereiro (art. 34, §34) e de 16 de julho (art. 39, n. I)”, ainda assim seria “evidente absurdo” afirmar que “o texto constitucional, que deve ser sucinto e genérico, pudesse esgotar toda a matéria da legislação”.²⁸

No mesmo sentido, conquanto não houvesse menção explícita no texto constitucional às leis complementares (materiais), referia-se Oswaldo Aranha Bandeira de Mello²⁹ ao explicar que “leis orgânicas são as que dão organização às pessoas jurídicas, dispõem sobre os seus órgãos estruturais e sobre as respectivas atribuições”, esclarecendo que, “outrossim, recebem essa designação as leis que desenvolvem os textos constitucionais, a fim de lhes permitir a sua aplicação”. E, confirmando o uso corrente da expressão, conclui: “constituem suas leis complementares”.³⁰

²⁷ BARBOSA, Ruy. *Comentários à Constituição Federal brasileira*: coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & Cia., 1933. v. 2, p. 477.

²⁸ LEAL, Victor Nunes. Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*, v. 7, jan./mar., p. 381, 1947.

²⁹ No seu BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio (Org.). *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1, p. 258.

³⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 259.

Não obstante a doutrina há muito teorizasse sobre leis complementares, eram, até então, leis comuns. Seguia, nesse sentido, o precedente estrangeiro, fornecido pela *loi organique*, empregada no direito francês desde 1875, que, até 1958, eram meras leis ordinárias, que podiam ser votadas e mesmo modificadas em condições idênticas a outras leis. Em 1958, porém, passou-se a prever, no art. 46, uma *loi organique* com elaboração mais solene e mais difícil que a lei ordinária.

Acompanhando o exemplo francês, o art. 22 da Emenda Constitucional nº 3, de 1961, o ato adicional que instituiu o parlamentarismo efêmero, inovou ao possibilitar a edição de lei complementar com superioridade formal relativamente às outras leis, num *status* intermédio entre leis constitucionais e leis ordinárias. Segundo o dispositivo: “[p]oder-se-á complementar a organização do sistema parlamentarista de governo ora instituído, mediante leis votadas nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”.

Na Emenda Constitucional nº 18, que modificou o sistema tributário nacional, voltou-se a tratar das leis complementares. A Comissão de Reforma, designada pelo Presidente da República para elaborar o anteprojeto de Emenda Constitucional, apresentou dois anteprojetos A e B; o primeiro sobre *normas legislativas* criava a figura das leis complementares, com rigidez maior que a das leis ordinárias (art. 5º).³¹ No fim, porém, apenas o projeto B, reformulado, sem dar às leis complementares a situação hierárquica prevista inicialmente, foi submetido ao Congresso Nacional. Transformado o projeto na Emenda nº 18, as leis complementares apareceram em vários de seus dispositivos, sem distinção em relação às demais leis ali citadas, salvo quanto à denominação. Todavia, afirma José Afonso da Silva: “foi por aí que elas entraram na Constituição vigente, que aproveitou a ideia lançada no art. 22 da Emenda parlamentarista, conferindo-lhes eficácia superior à das demais leis do País”.³²

O mesmo José Afonso conceitua as leis complementares como “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”.³³

³¹ Cf. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto), 1965.

³² SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1, p. 226.

³³ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1, p. 235.

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1969 fizeram menção expressa à lei complementar, inserindo-a no processo legislativo. A Constituição atual também a contempla, desta feita, em seu art. 59 (processo legislativo), sendo o quórum (maioria absoluta) previsto pelo art. 69.

Desse modo, da gênese da lei complementar à Constituição de 1988, houve uma crescente diferenciação entre a lei complementar e a lei ordinária, distinção essa marcada principalmente pela imposição de mais formalidades e de campos materiais particulares de atuação da lei complementar.

Na perspectiva de um sistema tributário federal, porém, não havia, na gênese da lei complementar, a ideia de se construir uma ordem jurídica nacional. Somente a partir de 1946, i.e., após a vivência de diversos “sistemas tributários locais” e da constatação da necessidade de uniformização, é que surgiu o debate sobre a elaboração de um código tributário. Ainda assim, houve a dificuldade de se conceber uma lei (tributária) distinta da lei ordinária que valesse para todos os entes federativos. Conforme narra Gilberto Ulhôa Canto, o instituto da lei complementar, em sua gênese, “encontrou injusta oposição por parte de alguns juristas”, uma vez que estes, por não compreenderem a sua relevância, consideraram-na, além de “afrontosa à autonomia dos Estados e Municípios”, “um indevido instrumento de autoritarismo da União em todo o campo impositivo”.³⁴ Isso, todavia, parte de uma noção imprecisa, pois a lei complementar deve ser entendida como parte da ordem jurídica nacional, cuja fundamentação se encontra na própria Constituição Federal, e não na ordem jurídica parcial federal.

3.1.1 Funções centrais da lei complementar tributária e a consagração da teoria tricotômica na Constituição de 1988

Para adentrar no exame das funções genéricas da lei complementar tributária, é necessário abordar tema que por muito tempo suscitou debates entre os tributaristas a respeito das matérias que estariam reservadas à lei complementar, dos quais surgiram as correntes dicotômica e tricotômica.

³⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Lei complementar tributária*. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. v. 15, p. 2.

A origem da discussão residia no teor do §1º do art. 18 da Emenda Constitucional nº 1/1969: “[l]ei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Enquanto a corrente dicotômica sustentava que não haveria espaço para “normas gerais” que não se esgotasse nos conflitos de competência e na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, a visão tricotômica, por sua vez, enxergava no dispositivo três funções que não se confundiam: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência; e (iii) regular as limitações ao poder de tributar.

Embora à primeira vista essa discussão possa ser considerada de pouca valia, a controvérsia era especialmente relevante quando se debatia o papel do Código Tributário Nacional. Afinal, como se apontou acima, este havia sido aprovado na forma de mera lei ordinária (Lei nº 5.172/66), em período em que não se cogitava, formalmente, lei complementar. Quando o texto constitucional subsequente previu a existência da lei complementar em matéria tributária, importava saber se seria necessária a edição de tal diploma ou se o Código Tributário Nacional, materialmente, lhe fazia às vezes. Conforme já mencionado, pacificou-se o entendimento de que ele foi recepcionado como lei complementar seja pela Constituição de 1967, seja pela Emenda Constitucional nº 1/1969, a qual editou novo texto da Constituição de 1967. Ressalta-se que o CTN também “sobreviveu à Carta de 1988, em seus aspectos essenciais”, em virtude do “princípio geral da continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis”³⁵ (art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Quando legislação anterior regula matéria de modo que não contraria o novo texto constitucional, ocorre o fenômeno da recepção: examina-se a legislação anterior em seu aspecto material, validando (ou não) a disciplina conforme as normas constitucionais da nova ordem e, a partir de então, a legislação anterior é recepcionada pela nova ordem, com o *status* que esta lhe confere. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, do ponto de vista material, tem eficácia de lei complementar.

De todo modo, a polêmica da controvérsia entre as teorias dicotômica e tricotômica parece resolvida com a redação do art. 146 do texto

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 40.

constitucional. Ao dividir as funções genéricas da Lei Complementar Tributária em três incisos distintos, a própria dicção constitucional demonstra que existe, sim, um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária, que não se confunde com as questões de conflito de competência ou de regular limitações ao poder de tributar.

Como o conceito de normas gerais é de difícil determinação,³⁶ o constituinte brasileiro foi feliz ao arrolar, exemplificativamente, uma série de matérias que, *por decisão constitucional*, ali se compreendem. Descabe, daí, qualquer discussão, por exemplo, se a norma geral alcançaria o tema da obrigação tributária, já que a matéria está no rol do art. 146, III, da Constituição Federal.

Contudo, ainda que explicitamente presente em um dispositivo à parte, a ideia de "normas gerais" suscita alguns questionamentos: haveria uma hierarquia entre aquelas e as "normas específicas" editadas pelos legisladores federal, estadual e municipal? Estas não poderiam contrariar as normas gerais previstas na lei complementar?

José Afonso da Silva inclui-se entre aqueles que situaram hierarquicamente a lei complementar entre a Constituição e a lei ordinária.³⁷ Evidência de que tal era o entendimento corrente na época pode ser encontrada na obra de Geraldo Ataliba, o qual já explicitava que a "hierarquia ideal" corresponde à seguinte gradação: leis constitucionais, leis complementares e leis ordinárias.³⁸

Mais tarde, essa teoria foi ultrapassada, pois somente caberia cogitar hierarquia em caso de antinomia, i.e., se duas normas versassem sobre o mesmo tema. Como a própria Constituição Federal já reservara alguns campos para a lei complementar e outros para a lei ordinária, não haveria espaço para tal conflito, uma vez que essas leis não versavam sobre a mesma matéria.

Esse entendimento teve contribuição determinante de José Souto Maior Borges. A partir do princípio da isonomia das pessoas jurídicas de direito público, esse autor explicava que tal igualdade não implica identidade de atribuições, reservando o próprio texto constitucional matérias à alçada de cada uma daquelas pessoas. Desse modo, refuta-se a existência de hierarquia entre leis federais, estaduais ou municipais,

³⁶ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 115. Com outras referências.

³⁷ Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1, p. 237.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 29.

já que, cada qual em sua competência, extraía seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional. Ou seja, havendo uma decorrência de ordem material na distribuição constitucional de competências legislativas, "não passa de um falso problema" a revogação de lei complementar por lei ordinária (e vice-versa), pois "estamos diante de campos legislativos distintos".³⁹

No entanto, a aceitação da falta de hierarquia não há de servir para que se admita que uma lei ordinária possa contrariar o que dispôs, em caráter geral, a lei complementar. Mesmo porque a própria ideia de uma norma geral já implica dever de ela ser seguida por todos os entes da federação. De modo mais claro: se a lei complementar fosse apenas hierarquicamente superior à lei ordinária, então, na hipótese de conflito normativo, seria aplicada a lei complementar e afastada a lei ordinária. Se, entretanto, a lei ordinária versa sobre assunto de sua seara, então a lei complementar que pretenda regulá-lo é que será afastada, porque ultrapassa sua competência. Assim, por exemplo, a instituição de um tributo é matéria de regra reservada à lei ordinária. Se um município, dentro de sua competência, fixa a alíquota de um imposto, não poderia uma lei complementar dispor sobre a matéria, exigindo alíquota mais alta.

Ademais, se a lei complementar é editada dentro de seus limites constitucionais, então será ela instrumento para a conformação da ordem jurídica nacional e, enquanto tal, observada pelas ordens jurídicas parciais. Conforme explica o próprio Souto Maior Borges, apoiado nas lições de Kelsen e a partir do pensamento de Geraldo Ataliba: num Estado Federal, como no Estado brasileiro, ao lado de ordens jurídicas parciais, há uma ordem jurídica total.⁴⁰ Assim é que a Constituição Federal se faz observar por todas as ordens jurídicas parciais (federal, estaduais, distrital e municipais), porque integra a ordem jurídica nacional. Igual importância deve ser emprestada à lei complementar, já que também esta integra a ordem jurídica nacional. Daí ser comum a referência à lei complementar como *lei nacional*.

Na perspectiva do direito tributário brasileiro, não é nova a ideia de uma lei nacional entendida como uma ordem jurídica nacional, i.e., válida para todas as demais ordens jurídicas parciais. Essa ideia já estava

³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 308.

⁴⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 308.

presente na gênese do Código Tributário Nacional. Editado em época na qual não se previa, ainda, uma categoria de lei complementar, a comissão encarregada de sua elaboração tinha em mente o caráter nacional do texto, não obstante editado como lei federal. O seguinte trecho do relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator-geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional é elucidativo:

7. Uma peculiaridade do Código Tributário brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente da sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação. Essa característica é fundamental, porquanto a sua influência não se restringe aos aspectos imediatamente decorrentes da implantação constitucional no que se refere à competência legislativa, mas evidentemente se estende a toda a sistemática do Direito Tributário substantivo regulado no Código. Por outras palavras, a Comissão teve presente que o Código, embora atribuído à competência federal, por uma razão óbvia de hierarquia legislativa, não será lei “federal” mas “nacional”, e ainda, que as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário, afetando o contribuinte, na maioria dos casos, apenas indiretamente, através da sua aplicação por parte daquele.

Nesta ordem de ideias, a Comissão não descurou a circunstância de que o Código, embora fazendo necessariamente parte do complexo das leis complementares da Constituição, e embora colocado, por isso e pelo caráter normativo de suas disposições, em uma posição intermediária entre a Constituição e a lei ordinária, entretanto será, ele próprio, lei ordinária, e como tal sujeito a modificação por qualquer lei federal da mesma natureza, inclusive pelas leis específicas a cada tributo. Na ausência de reconhecimento formal de uma gradação hierárquica dos atos legislativos em razão de seu conteúdo, a situação de igualdade entre os códigos e as leis ordinárias implica numa contingência que somente pode ser obviada mediante uma cautela particular na formulação daqueles, de modo a preservá-los, quanto possível, de alterações parciais que lhes venham prejudicar a unidade sistemática.⁴¹

Como se nota do trecho citado, Rubens Gomes de Sousa aponta como particularidade do Código Tributário Nacional justamente sua aplicação perante as ordens jurídicas parciais dos entes federativos. Todavia, não cabe cogitar hierarquia entre a lei complementar

⁴¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. p. 89-90.

e a lei ordinária, já que versam sobre matérias diferentes e (agora se compreende) pertencem a ordens jurídicas diversas. Dessa forma, os legisladores federal, estaduais, distrital e municipais, por constituírem ordens jurídicas parciais, devem conformar-se à ordem jurídica nacional na qual se inserem. Se a lei complementar inova na ordem jurídica nacional, então cabe às leis ordinárias conformarem-se àquela ordem.

Aliás, é exatamente para esta ideia de uma ordem jurídica nacional, harmônica, que se insere o papel desempenhado pelo Código Tributário Nacional. A partir de sua edição, tornou-se possível uniformizarem-se critérios básicos de tributação no país de modo que todos os entes federativos tenham que observar as mesmas regras tributárias gerais.

Sobre esse ponto, depois de examinar documentos históricos da edição do Código Tributário Nacional, Eurico Marcos Diniz de Santi enfatiza que normas “gerais” não são apenas as “genéricas”, mas sim normas que valem para todos: “estabelecer normas gerais sobre legislação tributária implica definir em lei complementar os parâmetros nacionais das respectivas materialidades, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal”.⁴²

Assim, entre as funções centrais da lei complementar tributária está a veiculação de normas gerais, as quais integram a ordem jurídica nacional, valendo para todos entes federativos. Afastou-se, com isso, a teoria dicotômica, apontando-se campo para a atuação de “normas gerais” que não servem apenas para delimitação de competências e para a regulação das limitações ao poder de tributar. Contudo, isso não afasta o reconhecimento de que elas também podem servir para as outras duas finalidades.

De todo o modo, da mesma maneira que na edição de normas gerais, nas outras funções centrais que o art. 146 da Constituição Federal designa à lei complementar tributária também estão presentes o caráter nacional e a validade perante as ordens jurídicas parciais. Uma dessas funções é a delimitação de competências, a qual serve para balizar de modo mais detalhado a divisão esboçada pela Constituição Federal.

Como o tema das competências e de seus conflitos é extremamente caro ao constituinte, cuidou ele de disciplinar com bastante rigor

⁴² Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 322-329.

as esferas de tributação de cada pessoa jurídica de direito público, encarregando o legislador complementar de concretizar a divisão. Assim, ao definir, por exemplo, a hipótese tributária e a base de cálculo de tributos (art. 146, III, "a"), a lei complementar acaba por estabelecer até onde as pessoas jurídicas de direito público titulares das respectivas competências poderão atuar. Dispõe, pois, positivamente, sobre a competência tributária, em complemento de (ou mesmo no lugar de) normas que versem sobre os casos limítrofes potencialmente geradores de conflito.⁴³

Desse modo, conquanto a repartição das competências tributárias tenha sido rígida, não eximiu o constituinte de a lei complementar tributária melhor delimitá-las. Enquanto formadora da ordem jurídica nacional, cabe à lei complementar e não à lei ordinária demarcar os parâmetros os quais as ordens jurídicas parciais deverão observar ao instituírem seus respectivos tributos. Fosse possível a edição de normas delimitando a competência tributária pelos legisladores dos diversos entes federativos, de nada serviria a rígida repartição de competência tributária.

Da mesma forma, muito embora a Constituição Federal tenha arrolado em seus arts. 150 a 152 uma série de limitações ao exercício do poder de tributar, em diversos casos caberá à lei complementar tributária regulamentar tais limites. Assim, ao lado da edição de normas gerais e da delimitação de competências, há a terceira função central estabelecida pelo art. 146 da Constituição Federal, qual seja, regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Nessa função, percebe-se que há diferentes formas de atuação por parte da lei complementar. Há casos em que o constituinte apenas indicou a limitação, deixando para momento posterior sua regulação. Em outros, por outro lado, o constituinte não exigiu, ele mesmo, uma lei complementar, mas são situações em que a limitação ao poder de tributar é aplicável imediatamente. Todavia, ainda assim, poderá o aplicador da lei ter dúvidas quanto à sua extensão, a qual poderá ser balizada pela lei complementar. Além disso, a partir da leitura do texto constitucional, há situações nas quais mais de uma interpretação surja como razoável, podendo a lei complementar escolher entre elas

⁴³ Cf. o voto do Ministro Carlos Velloso no RE nº 136.215-RJ, acima reproduzido. A mesma passagem se encontra em VELLOSO, Carlos Mário. Lei complementar tributária. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 181; 205-206.

a interpretação que deva prevalecer. Por fim, à lei complementar cabe dispor quando houver conflito entre as limitações ao poder de tributar, regulando o alcance de uma limitação em função de outra.

Em síntese, o art. 146 da Constituição Federal consagrou a teoria tricotômica ao dispor em três incisos três funções centrais da lei complementar tributária: (i) a edição de normas gerais em matéria de legislação tributária; (ii) a delimitação das competências tributárias; e (iii) a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Conforme se verá abaixo, não é de outra maneira que o Código Tributário Nacional preenche, ainda que não completamente, essas três funções, de modo a garantir a unidade do direito tributário brasileiro, pois integra a ordem jurídica nacional que deve ser observada por todos os entes federativos.

3.1.2 Funções tópicas da lei complementar tributária: lei federal com quórum qualificado

Além das funções centrais estabelecidas pelo constituinte de 1988, houve por bem valer-se da lei complementar para temas que não guardam a característica de lei nacional, integrante da ordem jurídica total. São circunstâncias em que o mesmo veículo é utilizado para inovar na ordem jurídica parcial federal. Assim é, especificamente, o caso do art. 148 (empréstimos compulsórios), do art. 153, VII (imposto sobre grandes fortunas), e do §11 do art. 195 (limites dos débitos para os quais se admitirá a concessão de anistia ou remissão de determinadas contribuições sociais): são tributos federais cuja instituição (nos dois primeiros casos) ou benefício (último caso) se dá por meio de lei complementar. Evidencia-se a preocupação do constituinte em exigir quórum qualificado para sua disciplina, como modo de impedir que lei ordinária tratasse do assunto. Nesse sentido, a lei complementar surge antes como instrumento de controle da atuação do legislador ordinário federal, nada tendo a ver com a questão nacional, acima analisada.

3.2 Código Tributário Nacional enquanto lei complementar tributária à luz da Constituição Federal de 1988

Explicadas a origem da concepção da lei complementar, suas funções centrais e tópicas, cabe averiguar qual o papel exercido pelo Código Tributário Nacional à luz da Constituição Federal de 1988.

Atualmente, o Código Tributário Nacional exerce as vezes da lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição Federal, cumprindo (ainda que não completamente) com as funções expostas nesse dispositivo. Ademais, conforme se verificou acima, a teoria dicotômica deve ser afastada, uma vez que o campo para a atuação de "normas gerais" não se restringe apenas à delimitação de competências e à regulação das limitações ao poder de tributar, havendo, portanto, três funções dispostas no art. 146 para a lei complementar: (i) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Aliás, o fato de haver uma terceira função distinta, "normas gerais", não afasta a possibilidade de que elas também podem servir para as outras duas finalidades.

Feitas tais considerações, adentra-se nas funções prescritas no art. 146 da Constituição Federal que são exercidas pelo Código Tributário Nacional para depois abordar sua relação com as finalidades tópicas da lei complementar tributária.

Em seu Livro I, no fragmento cujo título é "Competência Tributária", o Código Tributário Nacional (i) dispõe sobre conflitos de competência (art. 146, I, da Constituição). Todavia, os dispositivos que compõem esta seção, arts. 6º, 7º e 8º, apenas prescrevem (poucas) regras sobre competência tributária. Apenas se diferencia competência tributária de capacidade tributária ativa, explicitando que enquanto a primeira é indelegável, a segunda é delegável até mesmo para pessoas jurídicas de direito privado (art. 7º, §3º).

Contudo, a relevância do Código Tributário Nacional para a delimitação dos conflitos de competência não se esgota aí. Mais relevantes nesta função são os dispositivos específicos sobre determinados tributos que estão previstos no mesmo Livro I. Somente por meio dessas regras, o CTN firma os limites até onde podem andar os legisladores federal, estaduais, distrital e municipais na instituição dos tributos que lhes tenham sido atribuídos pela própria Constituição, esclarecendo, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência. Em outras palavras, ao definir a hipótese tributária e a base de cálculo de tributos (art. 146, III, "a"), o CTN acaba por delimitar até onde os entes federativos poderão atuar, garantindo-se, assim, a unidade da incidência tributária em todo o território brasileiro.

Por outro lado, o CTN não esgota essa função, uma vez que existem leis complementares específicas para determinados tributos, sejam eles novos (*e.g.* PIS e Cofins) ou cujas disposições no CTN tenham

sido revogadas (*e.g.* ICMS e ISS). Nesse sentido, vale mencionar a Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, e a Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003, as quais versam, respectivamente, sobre o ICMS e o ISS. O próprio art. 156, III, da Constituição Federal prescreve que os serviços de qualquer natureza serão definidos por lei complementar de modo que não estejam também compreendidos pelo art. 155, II. Encontrase, portanto, na Lei Complementar nº 116/2003, uma lista anexa, definindo as situações potencialmente geradoras do ISS. Não fosse essa providência, então seriam inúmeros os casos em que haveria o conflito entre o ISS e o ICMS. De todo o modo, a resolução desse embate é resolvida por lei complementar outra que não o CTN. Portanto, não necessariamente todos os conflitos de competência serão solucionados pelo CTN, pois há casos em que outras leis complementares específicas para determinados tributos assim o fazem.

Já no que diz respeito à (ii) regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), o Código Tributário Nacional apresenta os arts. 9 ao 14 dentro do capítulo denominado "Limitações da Competência Tributária". Como mencionado acima, torna-se de especial relevância essa função em algumas situações, por exemplo: (a) quando dispositivos constitucionais exijam algum tipo de esclarecimento ou complementação para sua própria eficácia; e (b) também para a solução de casos conflituosos entre dispositivos constitucionais.

Como exemplo da primeira situação (a), vale citar a regra do art. 150, VI, "c". Ao vedar a instituição de impostos sobre determinadas entidades (a chamada "imunidade subjetiva"), o constituinte proibiu a cobrança de impostos sobre "c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei". Assim, vê-se que o constituinte previu que uma lei fosse baixada para impor requisitos para que as referidas entidades gozassem da imunidade. É bem verdade, porém, que esses requisitos já estavam no art. 14 do Código Tributário Nacional. Ou seja, o constituinte condicionou a imunidade para tais entidades desde que atendidas certas condições, as quais, à época, já se encontravam estabelecidas pelo CTN.

Já no que concerne à segunda situação (b), vale destacar o conflito entre legalidade e igualdade no âmbito dos limites do emprego da analogia. Afinal, há casos em que o contribuinte, firme na legalidade, incorre em situação não prevista pelo legislador e, portanto, entende não dever qualquer tributo; o Fisco, por sua vez, poderá, baseando-se

na igualdade, sustentar ser inaceitável que aquele contribuinte fuja da carga a que se sujeitam seus concidadãos, tendo em vista estar em situação economicamente equivalente aos últimos. Esse conflito será resolvido pela lei complementar, no caso o CTN. Segundo o art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional, é vedado que o raciocínio analógico implique a exigência de tributo não previsto em lei. Prevalecerá, destarte, a legalidade.

Da mesma forma que nos casos de conflito de competência, na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar também são relevantes as normas gerais presentes no CTN.

Nesse sentido, um exemplo está relacionado ao princípio da legalidade (art. 150, I da CF). Segundo esse dispositivo: nenhum tributo será instituído ou aumentado sem lei que o estabeleça. Entretanto, se não há dúvida de que uma norma que incrementasse a alíquota de um tributo estaria dentro da abrangência do dispositivo, outras situações poderiam ser questionadas. Por exemplo, num período inflacionário, surgiria a dúvida se a mera atualização da base de cálculo seria, por si, um aumento sujeito àquele mandamento. Para tais situações é que vem o papel da lei complementar. Nesse caso, o art. 97, §2º, do Código Tributário Nacional esclarece não ser essa uma hipótese de majoração de tributo sujeita à anterioridade.

Verificou-se, assim, que tanto o Código Tributário Nacional dispõe sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos como regula as limitações constitucionais ao poder de tributar. Resta ainda quanto ao art. 146 da Constituição tratar da terceira função genérica da lei complementar: estabelecer "normas gerais" em matéria de legislação tributária.

Em relação ao (iii) estabelecimento de "normas gerais" em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da Constituição), o Código Tributário Nacional assegura uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público, as quais devem dobrar-se ao que for previsto pela lei complementar. Em outras palavras, apenas uma lei complementar poderia inovar em tais matérias.

Conforme se verifica no teor do art. 146, III, da CF, o rol previsto não é exaustivo. Ou seja, o constituinte optou por um discurso meramente exemplificativo, de *numerus apertus*, cujo efeito é tornar normas gerais os assuntos do Livro II do Código Tributário Nacional.⁴⁴

⁴⁴ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 117.

Temas como prescrição e decadência ganham, em caráter geral, regulação em lei complementar. Assim, não mais subsiste um dos grandes obstáculos do sistema tributário anterior ao CTN, que consistia no fato de os mais de 2.000 entes federativos, à época, possuírem prazos distintos de prescrição e decadência. Desse modo, sobre tais matérias, vedase que o legislador ordinário venha a disciplinar de modo diverso.

É esse o sentido da decisão do Supremo Tribunal Federal, que deu nascimento à Súmula Vinculante nº 8,⁴⁵ declarando inconstitucionais os dispositivos da Lei (federal) nº 8.212/91 que previram prazo decadencial para o lançamento de créditos previdenciários, ao arrepio do que sobre o assunto previra o Código Tributário Nacional.

Veja-se, mais uma vez, que é da própria dicção constitucional a leitura de que existe, sim, um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária, que não se confunde com as questões de conflito de competência ou de regulação de limitações ao poder tributário, ainda que as "normas gerais" ajudem tais assuntos.

É bem verdade, porém, que o Código Tributário Nacional atende apenas em parte ao art. 146, III, da Constituição, destacando-se as alíneas "a" e "b" desse dispositivo. Há normas gerais sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Ao mesmo tempo, o CTN abrange a definição de tributo, suas espécies tributárias, bem como seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Entretanto, como se viu acima, em virtude de novas exações e da edição de leis complementares específicas para alguns tributos, nem todos os tributos contêm suas normas gerais ali presentes. ICMS, ISS, PIS e Cofins estão regulados em outras leis complementares. Ademais, até por razões de cronologia, o Código Tributário Nacional não contempla normas gerais conferindo "tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte" (art. 146, III, "d", da Constituição, incluído pela Emenda nº 42/2003).

Assim, constata-se que o Código Tributário Nacional preenche (ainda que não completamente) as funções centrais da Lei Complementar Tributária estabelecidas no art. 146 da Constituição Federal. Ou seja, inobstante alguns tributos não sejam mais regulados pelo CTN e outros tenham sido criados, o Código Tributário Nacional ainda permanece essencial enquanto instrumento de unificação do

⁴⁵ Súmula Vinculante nº 8: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

direito tributário brasileiro, servindo também como explicitador dos dispositivos constitucionais.

Finalmente, importa ver que não é no CTN que se encontrarão normas desempenhando as funções tópicas da lei complementar tributária instituídas pelo constituinte de 1988.

Destacou-se no tópico 3.1.2 que a Constituição Federal de 1988 valeu-se da lei complementar não para temas relacionados à ordem jurídica nacional, mas para assuntos em que se entendeu mais adequado impossibilitar o tratamento por lei ordinária, exigindo, assim, quórum qualificado para sua aprovação.

Destarte, seria até mesmo inusitado o Código Tributário Nacional – criado como instrumento para a unificação do direito brasileiro – exercer finalidades outras que não aquelas que integram o núcleo pelo qual a ordem jurídica nacional se manifesta frente às ordens jurídicas parciais. Por isso, não é de se estranhar que o CTN não exerça nenhuma delas, cabendo a outras leis complementares disporem sobre temas que não constituem instrumento de controle da atuação dos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais.

4 Conclusão

A codificação tributária pode ser vista sob diversas perspectivas, seja à luz do próprio desenvolvimento da ciência do direito tributário,⁴⁶ seja sob a óptica puramente econômica. A gênese do Código Tributário Nacional esteve vinculada à necessidade de unificar o direito tributário brasileiro. Atualmente, conforme explica Ives Gandra da Silva Martins, o Brasil só não tem o mesmo número de sistemas tributários correspondentes à exata quantidade de entidades federativas, mais de 5.500, pois o CTN, enquanto “grande instrumento de integração legislativa”, permitiu que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios se adequassem a uma lei nacional.⁴⁷

⁴⁶ Cf. TEODOROVICZ, Jeferson. A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino-americanos e os modelos de códigos tributários para a América Latina. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 23, p. 216; e BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 27, v. 6, t. 1.

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Gilberto de Ulhôa Canto e o CTN. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário: em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 188.

Ademais, sob a perspectiva das funções da lei complementar tributária dispostas na Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional preenche (ainda que não completamente) as funções centrais da lei complementar tributária estabelecidas no art. 146 da Constituição Federal. Dessa forma, o Código Tributário Nacional deve ser entendido como lei complementar tributária que explicita a Constituição,⁴⁸ de modo a manter um núcleo comum, o qual todos os entes federativos precisam observar. Assim, o CTN não constitui uma mera sistematização racional de temas correlatos. Como cada ente federativo tem competência para instituir os seus respectivos tributos, a codificação das leis federais, estaduais, distritais e municipais não formaria um conjunto de regras coerentes e consistentes entre si, mas um emaranhado de normas sem qualquer ordenação.

Ao relatar o surgimento do primeiro código tributário na Alemanha, Ruy Barbosa Nogueira explica que “a idéia foi codificar normas gerais, normas sobre leis tributárias, e não diretamente sobre os tributos, de modo a poder, por mais tempo, dar orientação ao legislador federal como aos entes menores e aos contribuintes”. Por isso, o Código Tributário se distingue do conteúdo que se apresenta em outros códigos, como no Código Civil, no Código Penal, no Código Comercial, no Código de Processo Civil e no Código de Processo Penal, pois, nestes, sistematizam-se “todas as disposições gerais e especiais, regulando *diretamente* as relações entre as partes”.⁴⁹

Vê-se que o mesmo se aplica ao Código Tributário Nacional do Brasil. Diante de três ordens competentes para instituir tributos, foi necessário conceber um novo tipo de lei, cuja atribuição, diferente da lei federal, desse “à codificação tributária o necessário caráter de obrigatoriedade nas três esferas de governo”.⁵⁰ Dentro de suas funções centrais, não serve ela como instituidora de tributos, mas como instrumento de unificação do direito brasileiro, estabelecendo normas que devem ser observadas por todos os entes, já que são normas sobre normas de instituição de tributos.

⁴⁸ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Gilberto de Ulhôa Canto e o CTN. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário: em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 187.

⁴⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil. *Revista de Direito Mercantil: Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, v. 15, n. 24, p. 15, 1976. Nova série.

⁵⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 84.

Ao mesmo tempo, era necessária uma lei que explicitasse as regras constitucionais. De um lado, para delinear os limites da competência tributária das entidades estatais, dispondo sobre seus conflitos. De outro, para regular os limites constitucionais ao poder de tributar, delimitando o alcance e até mesmo eventuais conflitos entre limitações ao poder tributário, muito embora tenha havido uma crescente extensão dos dispositivos constitucionais tratando desses óbices.

Por conseguinte, o papel do Código Tributário Nacional no sistema tributário brasileiro está intrinsecamente ligado com o propósito de unificar o direito tributário brasileiro por meio da normalização de normas instituidoras de tributos. Cumpre, assim, com a delimitação dos conflitos de competência entre os entes federativos, com a regulação dos limites ao poder de tributar e com o estabelecimento de normas gerais sobre temas caros à tributação. Desde sua criação, o Código Tributário Nacional mantém-se como um “elemento de estabilização do direito tributário”, vez que “serve de ‘colchão-legislativo aparador’ entre a Constituição e a legislação ordinária”,⁵¹ unificando o direito tributário brasileiro.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHOUER, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a unificação do direito tributário brasileiro. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 349-374. ISBN 978-85-450-0171-3.

⁵¹ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5-10-1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 23. v. 6. t. 1.

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO

Introdução

O Código Tributário Nacional completa 50 anos de existência. Nesse período, os mais brilhantes tributaristas do Brasil se debruçaram sobre os 218 artigos do Código com o objetivo de entender, interpretar e aplicar os mais diversos conceitos e institutos lá contidos com o objetivo de ensinar as novas gerações a resolver litígios e harmonizar o sistema tributário nacional.

Apesar das cinco décadas de esforço e do imenso material de estudo já produzido até agora, temos que os institutos da decadência e da prescrição no direito tributário brasileiro ainda provocam discussão nos tribunais administrativos e judiciais brasileiros, e a conclusão definitiva sobre a forma de aplicação desses institutos nas variadas vertentes e hipóteses que se apresentam está longe de ser alcançada.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) deu um passo importante no julgamento do RE nº 973.733/SC, julgado em sede de recurso repetitivo, vinculando os julgadores das instâncias inferiores na esfera judicial e dos tribunais administrativos, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Contudo, conforme será abordado mais adiante, ainda restam pontos importantes sem uma conclusão definitiva, o que dá espaço para interpretações distintas e decisões absolutamente destoantes entre si.