



CODIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA: A INFLUÊNCIA ESTRANGEIRA E IMPACTOS NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

Jeferson Teodorovicz¹

RESUMO

Este trabalho busca, a partir de uma análise hipotético-dedutiva e possuindo como principal recurso metodológico o levantamento bibliográfico, realizar análise sobre o processo de codificação do direito tributário, considerando a experiência estrangeira, sobretudo europeia (alemã) e latino-americana, bem como os impactos desse processo na experiência tributária brasileira. Observou-se que a codificação tributária brasileira, não obstante ter herdado muitos elementos observáveis na experiência anterior (e estrangeira), acabou seguindo caminho próprio, fruto de suas próprias peculiaridades nacionais (literárias e legislativas).

PALAVRAS-CHAVE: Código Tributário; Direito Tributário; Europa; América Latina; Brasil.

TAX CODIFICATION: FOREIGN INFLUENCE AND IMPACTS ON THE BRAZILIAN EXPERIENCE

ABSTRACT

This paper seeks, from a hypothetical-deductive analysis and having the bibliographical survey as its main methodological resource, to carry out an analysis of the tax law codification process, considering the foreign experience, mainly European (German) and Latin American, as well as the impacts of this process on the Brazilian tax experience. It was observed that the Brazilian tax codification, despite having inherited many observable elements in the previous (and foreign) experience, ended up following its own path, as a result of its own national peculiarities (literary and legislative).

KEYWORDS: Tax Code; Tax Law; Europe; Latin America; Brazil.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar o processo histórico de construção da codificação tributária brasileira, considerando primeiramente a contribuição estrangeira (europeia e latino-americana) e suas contribuições ao processo de codificação tributária no Brasil.

Adotando-se uma abordagem metodológica que beira ao raciocínio hipotético-dedutivo, mas que prioriza o levantamento bibliográfico e documental como instrumentos metodológicos de análise, parte-se da hipótese de que a experiência estrangeira

¹ Professor do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da FGV EPPG, em Brasília Brasília. E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br.

foi fundamental para a consolidação do processo de codificação jurídica tributária no Brasil, mas, que, por outro lado, a experiência brasileira – fruto das peculiaridades do país – levou a uma construção distinta, inclusive favorecendo a um perfil legislativo (e até doutrinário) diferenciado da experiência estrangeira, pois desde o início constitucionalizado e, após, devidamente codificado.

Assim, iniciaremos o trabalho apresentando algumas informações históricas sobre a experiência codificadora germânica, para, após, apresentar os impactos da codificação na experiência latino-americana e, finalmente, desaguar na experiência brasileira e seus impactos na legislação e na literatura especializada, com especial atenção ao período que antecede a entrada em vigor da Constituição de 1988.

1. CODIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA ALEMÃ E SUAS CONTRIBUIÇÕES AO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, é importante lembrar que o processo de codificação do direito tributário apresenta aspectos de semelhança ao que já ocorreu em outros campos do conhecimento. Geralmente, o processo de organização e de consolidação de dispositivos em um único corpo de normas gerais serve para melhor organizar a interpretação e a aplicação daquele ramo do direito, e, consequentemente, facilitar a racionalização dos estudos relativos àquele conteúdo, e, portanto, no século XIX, viabilizar maior estabilidade no objeto de estudo do jurista (GIL, 1981, p. 17-31), pois viabilizaria melhor sistematização e organização de seu próprio objeto de conhecimento (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

Em verdade, a codificação é um processo legislativo que se vincula diretamente ao fenômeno do positivismo jurídico, e é consequência dos próprios eventos atinentes ao Estado Moderno, caracteristicamente centralizador da organização administrativa estatal e monopolizador do direito.

Na prática, a codificação também antevia maior impulso ao desenvolvimento de estudos sobre aquele corpo de regras codificado, o que também atraía esforços codificadores. Os códigos napoleônicos, por exemplo, impulsionaram rapidamente o desenvolvimento de diversos ramos do direito privado na França, incluindo-se até a codificação penal. O positivismo jurídico francês, impulsionado pelo fenômeno codificador, chegou ao extremismo exegético, no qual só importaria o exato conteúdo das leis, e nada mais (BOBBIO, 1995, p. 45-122).

Na cultura germânica oitocentista, por outro lado, a recepção da codificação foi atrasada especialmente pela prevalência de outros pontos de vista, não necessariamente harmônicos com o positivismo jurídico. Cite-se como exemplo o historicismo jurídico, ramo jus-filosófico da Filosofia do Direito, por sua vez desenvolvido por Savigny, para quem a ciência legislativa deveria ser histórica e filosófica (SAVIGNY, 1994, p. 06 e ss), e Puchta, que não necessariamente reconhecia no positivismo (e sua codificação) os únicos caminhos para o desenvolvimento da ciência jurídica.

A codificação germânica, naturalmente, passando também por elementos culturais, econômicos, sociais e políticos da região, atrasou-se em relação ao exemplo francês, e somente nas décadas finais do século XIX logrou êxito pela codificação do direito penal (1871), seguida pela codificação do direito civil (BGB), em 1901. Em outras

palavras, a codificação germânica ocorreu de forma distinta do que na realidade francesa (LARENZ, 1997, p.10 e ss; BOBBIO, 1995, p. 45-122).

No processo de codificação tributária germânica, contudo, a situação se fazia de forma ligeiramente diferente do fenômeno análogo ocorrido nos outros ramos do direito.

Isso porque, nos anos iniciais do século XX, especialmente após a Primeira Guerra Mundial, novos fenômenos políticos, sociais, econômicos e legislativos do período aproximaram a tributação no caminho da codificação, especialmente com as reestruturações constitucionais da época, a exemplo da Constituição de Weimar, em 1919, e do México, em 1917 (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

Contudo, as duas Constituições Sociais (Weimar², de 1919 e México, de 1917), não representavam grandes avanços na tributação, limitando-se a compreender alguns “princípios gerais” e elementos delimitadores da competência tributária.

Não obstante, tais Constituições favoreceram o reconhecimento dos chamados direitos fundamentais positivos (2ª Geração ou 2ª Dimensão), que consagrariam os chamados “direitos econômicos e sociais”³, em contraposição aos direitos negativos ou de 1ª Geração ou 1ª Dimensão, referentes à limitação da atuação estatal na vida do cidadão, e que foram prevalecentes no Liberalismo Clássico do século XIX até a Primeira Guerra Mundial⁴.

Contudo, tais dispositivos também, por dificuldades políticas, econômicas e sociais, acabaram perdendo em muito sua efetividade, o que gerou espaço para que o direito tributário fosse legislado com maior eficácia na esfera infraconstitucional (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

É justamente esse contexto que leva à entrada em vigor, no dia 23 de dezembro de 2019, do Código Tributário Alemão, (RAO – Reichsadgabenordnung -, ou Ordenação Tributária do Reich).

Naturalmente, interessa também o fato de que a codificação tributária alemã ocorreu no contexto histórico da consolidação do “Estado Social Fiscal”, o que levou a uma

² Nesse mesmo sentido, Hensel defende que Weimar tece limites previstos a serem respeitados pelos legisladores em matéria tributária, lembrando também do art.109, que destaca a igualdade dos cidadãos alemães frente à lei, e o dever geral de que os cidadãos contribuam às cargas públicas em proporções aos seus meios e estabelecidos em lei, na Constituição de Weimar (HENSEL, 1956, p. 52-54).

³ Segundo Paulo Bonavides “(...) são os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal deste século. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula” (BONAVIDES, 2006, p. 517).

⁴ Sobre os direitos fundamentais de primeira geração, Paulo Bonavides assevera: “os direitos fundamentais de primeira dimensão representam exatamente os direitos civis e políticos, que correspondem à fase inicial do constitucionalismo ocidental, mas que continuam a integrar os catálogos das Constituições atuais (apesar de contar com alguma variação de conteúdo), o que demonstra a cumulatividade das dimensões” (BONAVIDES, 2006, p. 500 e ss).

perspectiva de intervenção estatal direta (ou indireta) na economia e na sociedade alemã.⁵

E isso também porque a Alemanha, vencida em guerra, encontrava-se em flagrante situação de escassez econômica, política e social. Era preciso, no entanto, seja para reconstruir o país, seja para atender aos pesados compromissos financeiros firmados pelo Pacto de Versalhes, restabelecer-se financeiramente (o que foi feito através do Programa de Reforma Administrativa e Financeira, de 1918), e enfrentar os diversos problemas que contribuíram para a desestruturação de uma organização tributária, dentre os quais: a) a complexidade e a desorganização da legislação infraconstitucional tributária; b) a confusão decorrente da existência de diversas organizações administrativas destinadas à fiscalização e à arrecadação dos tributos; c) a dificuldade de reprimir abusos e fraudes fiscais; d) a crescente pressão fiscal; e) a incerteza de princípios tributários aplicáveis aos tributos alemães; f) a divergência entre a aplicação da lei por parte dos órgãos dos vários Estados; g) abusos, arbitrariedades e injustiças derivadas dessa confusão; h) e a impossibilidade de julgar adequadamente a matéria tributária sem um instrumento-base para interpretação e aplicação da lei (HENSEL, 1956, p. 01 e ss; TEODOROVICZ, 2017a, p.212 e ss).

Esses problemas contribuíram enormemente para as medidas radicais adotadas pelo Ministério do Tesouro do Reich, que, no verão de 1918, iniciou seus trabalhos para alcançar uma profunda reforma na organização formal do sistema tributário através da codificação dos princípios que regeriam a administração tributária⁶, convidando Enno Becker, já na época jurista e juiz fiscal reconhecido, que foi incumbido de elaborar um projeto de codificação tributária, destinado a suprir tais dificuldades.

Após alguns meses de elaboração, o Projeto foi convertido em lei e publicado em 13 de dezembro de 1919, entrando em vigor em 23 de dezembro do mesmo ano

⁵ “O Estado Social Fiscal corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-Estar Social, ou Estado Pós-liberal, ou Estado da Sociedade Industrial), que floresce no Ocidente no curso século XX (de 1919 a 1989, aproximadamente). Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios. O orçamento público se expande exageradamente e o Estado Social Fiscal entra em crise financeira e orçamentária a contar do final da década de 70” (TORRES, 2005, p. 8-9). Ricardo Lobo Torres também afirmou que a expressão “Estado Fiscal” ganhou força somente a partir do período que sucedeu à Primeira Guerra Mundial (TORRES, 1991, p. 127 e ss). Sobre o “Estado Fiscal” também se sugere a leitura de José Casalta Nabais (1998, p. 191-192).

⁶ Dessa forma, podem ser elencadas como uma das causas determinantes para o desenvolvimento efetivo do direito tributário alemão (*Steuerrecht*) a Reforma da Administração Financeira do Reich, promovida logo após o final da Primeira Guerra, e que originou no mesmo ano a criação do Tribunal Financeiro do Reich (*Reichsfinanzhof-RFH*), por sua vez dedicado às lides financeiras (inclusive tributárias), além de incutir a necessidade de que os juízes e fiscais tivessem uma fonte adequada de interpretação e de aplicação da lei tributária (1962, p. 383 e ss).

(BECKER; RIEWALD; KOCH, 1963, pp. v-vi; 01-06). Criava-se assim oficialmente o Código Tributário Alemão (*Reichsgabenordnung* - RAO).⁷⁻⁸

A princípio, como destacou Ezio Vanoni (1962, p. 383 e ss), o objetivo era apenas reunir em um único texto legislativo as normas, de caráter geral, contidas nas várias leis tributárias do Reich e dos Estados, para eliminar lacunas e contradições, e de oferecer à Administração Financeira instrumento idôneo para obter ingressos tributários enquanto meios necessários para superar a crise.

Mas a dificuldade financeira na qual se encontrava o Reich tinha como necessidade urgente a missão de que esse sistema alcançasse maior otimização arrecadatória, e, ao mesmo tempo, guardasse maior harmonia na Administração Financeira do Reich, estabelecendo normas gerais de interpretação e aplicação de leis fiscais, e, ao mesmo tempo “(...) evitando que os cidadãos fossem sacrificados mais do que o necessário, qual seja, combatendo a injusta distribuição de oneração e à facilidade de evasão (...)”, contribuiu para que o trabalho de codificação alcançasse patamares que superavam as suas previsões iniciais (VANONI, 1962, p. 383 e ss), influenciando o desenvolvimento da então emergente literatura tributária, que passou a amadurecer-se pelas reflexões ao Código, consolidando de vez o processo disciplinar do direito tributário germânico frente aos demais ramos do conhecimento, já que, ao fornecer normas para interpretação e aplicação de juízes e autoridades fiscais, também impulsionou instrumento de reflexão – e de críticas – aos primeiros estudiosos da época (HENSEL, 1956, p. 10 e ss; TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss)⁹.

Em outras palavras, a importância histórica do Código Tributário Alemão (*Reichsgabenordnung* – RAO)¹⁰ é tamanha que Fernando Sainz de Bujanda (1975, p. 58-59) e Heinrich Wilhelm Kruse (1973, p. 01-05), indicaram que a entrada em vigor do CTA, no ano de 1919, foi o fator decisivo que impulsionaria a construção científica (e

⁷ Neste aspecto pode-se afirmar que o Código Tributário Alemão apresentou uma estrutura de codificação geral, já que esse tratamento jurídico unitário de relação tributária foi possibilitado através de um ordenamento de princípios gerais sobre tributação, comuns à toda classe de impostos, e que constituiriam o embasamento jurídico do sistema fiscal. Os objetivos da Codificação Tributária Alemã, na lição de Sainz de Bujanda, eram: 1) fortalecer a independência financeira do Reich frente aos países (*Länder*); 2) reformar a estrutura do sistema fiscal alemão, introduzindo o imposto pessoal sobre a renda em suas duas modalidades (pessoas físicas e jurídicas) e de seu desenvolvimento. Em análise sobre à opção de política legislativa adotada pela Administração Financeira do Reich, Fernando Sainz de Bujanda fixou alguns métodos de codificação, aplicáveis à codificação tributária: 1) redação de um código geral de princípios tributários; 2) redação de códigos especiais para cada grupo de impostos ou; 3) redação de leis gerais para os distintos aspectos da imposição. Naturalmente, a opção germânica deu-se pelo sistema de código geral de princípios tributários – ainda que não tenha se limitado a eles (BUJANDA, 1975, p. 58-59).

⁸ Foi consultada também a edição alemã do Código Tributário Alemão de 1919, mas já atualizada até o ano de 1941 (publicada pelo Ministério das Finanças do Reich), pois submetida às importantes alterações legislativas ocorridas em maio de 1931 e em outubro de 1934 (*Steueranpassungsgesetz*) (*Reichsgabenordnung, Steueranpassungsgesetz*. Herausgegeben im Reichsfinanzministerium. Berlin: 1941).

⁹ A Alemanha gradualmente procurou estabelecer um sistema cada vez mais coerente e centralizado em matéria tributária, e que lentamente, através de reformas fiscais, ocorridas, entre outras na Reforma, com a inserção de novos impostos, como o de sucessões (Reforma de Stengel de 1905-1906) e a Reforma Financeira de 1909, dedicada ao estabelecimento de um sistema de tributação indireta. Já em 1913 o Reich foi autorizado para estabelecer um imposto direto, o “tributo extraordinário para as despesas do exército” (*Wehrbeitrag*), o tributo ordinário incidente sobre posses (*Besitzsteuer*), assim como de alguns tributos sobre acréscimo de valores patrimoniais (*Zuwachssteuern*) (VANONI, 1962, p. 383 e ss).

¹⁰ O Código Tributário Alemão de 1919 foi traduzido na língua portuguesa por Souza Diniz (1965).

sua especialização) disciplinar do direito tributário na Europa (VANONI, 1962, p. 383 e ss).¹¹

Ademais, a missão de Enno Becker, conforme atesta Ottmar Bühler (1940, p. 43-46), ao elaborar do Código Tributário Alemão, centrava-se a construir um código cuja matéria exclusivamente tributária permitisse pôr fim às confusões ocasionadas pelo “choque” com preceitos de outros ramos do direito, sobretudo, com as regras de direito privado (sobretudo decorrentes do abuso de formas do direito privado)¹², em especial de interpretação, que prejudicavam largamente as metas de arrecadação alemãs (HENSEL, 1956, p. 63-69). A inexistência de corpo único e organizado de regras tributárias dificultava sobremaneira a interpretação e a aplicação de leis tributárias por aqueles juízes, que, diante dos empecilhos fiscais proporcionados pelo conhecido “abuso de formas de direito privado”, elevavam a necessidade de que se criasse corpo de normas que combatesse tais práticas e, consequentemente, viabilizasse mais recursos tributários para o Estado Alemão¹³⁻¹⁴.

É importante mencionar também que o próprio Enno Becker foi influenciado por importantes doutrinadores na elaboração de seu Projeto de Código Tributário Alemão, conforme informa Kruse (1973, p. 01-05). Becker levou em consideração as exposições de Otto Mayer (1950, p. 195; 1895, p. 378 e ss), Fritz Fleiner (1933, p. 252 e ss), bem como a obra *System der Rechtsgeschäftlichen Staatsakte* (Berlim, 1910), de Karl Kormann (1910, p. v e ss) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

Neste aspecto pode afirmar-se o CTA (Código Tributário Alemão) constituiu uma estrutura de codificação geral¹⁵, já que esse tratamento jurídico unitário de relação

¹¹ A Alemanha, após perder a Primeira Guerra Mundial, submeteu-se a pesados encargos financeiros, sobretudo vinculados ao Tratado de Versalhes, somando-se a essa dívida a destruição econômica, social e política alemã proporcionada pela Guerra. Portanto, a Alemanha posterior à Primeira Guerra era país em Estado de Emergência, e altamente necessidade de recursos financeiros (e tributários) (BUJANDA, 1975, p. 58-59).

¹² Para uma contextualização acerca das peculiaridades ocasionadas pelas doutrinas da interpretação das leis tributárias e o combate ao abuso de formas do direito privado que impulsionou a criação do CTA (Código Tributário Alemão), sugere-se a leitura de Brandão Machado (1993, p. 05-31).

¹³ Conforme anota Hensel, no relato da evolução das reformas fiscais germânicas, é possível observar que mesmo após a criação do Código Tributário do Reich, sucessivas reformas fiscais foram impostas ao povo alemão, sempre majorando as imposições fiscais. Como assevera Hensel (1956, p. 16-25), o desenvolvimento da legislação tributária alemã passa por períodos de estabilidade alternados por instabilidade, situação que apesar dos planos otimistas de Hensel, mudaria nos anos seguintes.

¹⁴ Nesse período também se elevam os “Comentários ao Código Tributário Alemão (*Kommentar zur Reichsabgabenordnung*)”, de Enno Becker, constituindo uma das principais referências ao desenvolvimento literário alemão (seja pelo apoio ou pela crítica, como se observa em Kurt Ball e Hans Nawiasky, respectivamente), fornecendo também importante suporte interpretativo para a jurisprudência fiscal da época. Em verdade, Enno Becker editou, em vida, e sucessivamente (com atualizações, revisões e ampliações), sete edições de seus Comentários ao Código Tributário Alemão, até o ano de seu falecimento (1940). Posteriormente, os Comentários foram republicados, mas atualizados e ampliados por outros autores (mantendo, em boa parte, o conteúdo das últimas edições publicadas em vida por Becker, mas incluindo comentários próprios dos autores, sobretudo sobre inovações legislativas posteriores à morte de Becker). Consultou-se, no presente estudo, a nona edição, já a cargo também de Alfred Riewald e Carl Koch, finalizada em 1962, mas publicada em 1963, já sob a égide da Lei Básica de Bonn (1949) e, portanto, em outro contexto histórico do processo disciplinar do Direito Tributário Germânico (BECKER, RIEWALD; KOCH, 1941, pp. v-vi; 01-06). Sobre as posições doutrinárias (favoráveis ou não) sobre alguns dispositivos do Código Tributário Alemão, também se recomenda a leitura de Hans Nawiasky (1982, p. 01 e ss) e Kurt Ball (1924, p. 01-12; 98-130; 142 e ss).

¹⁵ Em síntese, o Código tributário alemão seguiu a seguinte estrutura geral: nas disposições introdutórias (Seção I) o parágrafo 1º (itens, I, II e III) estabelece o núcleo tributário fundamental: Impostos (Steuern); “direitos aduaneiros” (Zölle), as taxas (Gebühren) por serviços particulares de administração, bem como as contribuições (encargos privilegiados – Vorzugslasten). A lei, para o Código Tributário Alemão (§2) é toda norma de direito, bem como suas leis tributárias específicas. A Seção II das Disposições introdutórias estabeleceu o âmbito de aplicação do RAO e de outras leis tributárias (§§3 a 16). Passando pelas disposições introdutórias, encontra-se a “Primeira Parte” do CTA, intitulada como “Autoridades Administrativas”, e referindo-se às disposições fundamentais relativas às principais instituições administrativo-fiscais da época. Já a Segunda Parte do CTA (Imposição), na

tributária foi possibilitado através de um ordenamento de princípios gerais sobre tributação, comuns à toda classe de impostos, e que constituiriam o embasamento jurídico do sistema fiscal, contribuindo para a centralização administrativa no que tange também à fiscalização, à administração e à arrecadação dos tributos (BUJANDA, 1975, p. 58-59; VANONI, 1962, p. 383 e ss).

Posteriormente, o CTA sofreu modificações em 1931, ao passo que, em 1934, entrou em vigor a Lei de Adaptação Fiscal (*SteuerAnpassungsGesetz*), com o objetivo de esclarecer, especificar ou mesmo afastar determinados dispositivos considerados “problemáticos” pela doutrina e jurisprudência alemã¹⁶.

Tanto a RAO como a Lei de Adaptação Fiscal, que modificou a primeira, influenciaram o fenômeno codificador em outros países, seja na Europa ou na América Latina, que seguiram em maior ou menor parte a estrutura metodológica daquelas Leis (com adaptações) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

Além disso, os debates doutrinários e jurisprudenciais sobre determinados assuntos versados sobre a RAO e a Lei de Adaptação Fiscal também repercutiram e impulsionaram o desenvolvimento da literatura tributária e da legislação europeia posterior (BECKER; RIEWALD; KOCH, 1963, p. 01-06)¹⁷, a exemplo das tentativas codificadoras na Itália (que não se concretizaram), assim como na França, que originalmente organizou-se por códigos tributários parciais, a partir de 1934, que, posteriormente reunidos levaram à promulgação do “Código Geral dos Impostos”, em 1950 (BALEIRO, 1973, p. 29-30), bem como na Espanha, com a criação da Lei Geral de Impostos, em 1963.

2. A CONTRIBUIÇÃO LATINO-AMERICANA À CODIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os sistemas tributários latino-americanos conservaram entre si algumas peculiaridades comuns, fruto de uma evolução em grande parte coordenada pela codificação tributária dos países latino-americanos. Aliados a essa circunstância, somaram-se os esforços e estudos integrativos incentivados por organizações internacionais latino-americanas, tais como ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio, BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento, OEA – Organização dos Estados Americanos, e CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e Caribe, especialmente a partir da Segunda Guerra Mundial (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250;

Seção I (Disposições Gerais) previu as normas referentes ao “Processamento da Imposição” no Território Alemão. Já na Seção II da Segunda Parte, estavam previstas as disposições sobre matéria de fato (pressuposto de fato), qual seja, tratando de temas como a pretensão fiscal, ao nascimento e o vencimento dessa pretensão, ao passo que na Seção III estão previstos os dispositivos relativos à determinação e fixação do imposto. Na Seção IV – temos disposições sobre o procedimento relativo à Execução de obrigação fiscal não paga (§§ 325 a 381). A Seção V trata do Processo de Repartição (§§ 382 a 389) e de Atribuição (§§390) dos valores de impostos pagos. A terceira – e última parte – trata do Direito Penal e Processo Penal – aplicável ao CTA (§§391 a §§ 420 e ss), na parte I, referente ao Processo Administrativo (§§ 421 a 460), e ao Processo Judiciário – Subseção III – (§§ 461 a 477). Por fim, as disposições transitórias e finais estão previstas nos §§ 478 a 488). Em suma, esta é a estrutura geral do Código Tributário de 1919 traduzido em língua portuguesa por Souza Diniz (1965).

¹⁶ Lei de Adaptação Fiscal de 1934, traduzida em língua portuguesa por Souza Diniz (1965).

¹⁷ Posteriormente, o Código Tributário do Reich foi retirado do ordenamento jurídico e, substituído pelo Código Tributário Alemão (*AbgabenOrdnung*), em 1977 (Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977), 1978)., que apresentava redação melhor ordenada e sistematizada. A codificação alemã influenciou o movimento codificador em países europeus, sobretudo, mas também impulsionou semelhante efeito na América Latina.

TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss; TEODOROVICZ, 2012, p. 97 e ss; TEODOROVICZ, 2017b, p. 342-370).

Tanto o movimento codificador dos sistemas tributários latino-americanos, como a integração econômica regional, inspiram-se na experiência codificadora europeia (VALDÉS COSTA, 1984, p. 241-242), que influenciou largamente as primeiras tentativas de codificação na América Latina, que teve no México - 1938 -, Argentina -1942 -, 1953 no Brasil, e em 1957 no Uruguai, seus primeiros exemplos (VALDÉS COSTA, 1984, p. 241-242).

A primeira codificação latino-americana entrou em vigor no México¹⁸, no ano de 1938, fruto de compilação de legislações anteriores bem como da ideia de reordená-las e apresentá-las como uma estrutura harmônica e simplificada.

O Código Tributário Mexicano também foi influenciado pelo autor italiano Mário Puglièse, cuja obra “Instituições de Direito Financeiro” (PUGLIÈSE, 1939) teve grande repercussão naquele país, e influenciou diretamente a estrutura do Código e de legislações posteriores. Basicamente, suas principais influências, além das doutrinárias, foram o Código Tributário Alemão de 1919 e a Lei de Adaptação Fiscal alemã.

Na Argentina, na década de quarenta, Giuliani Fonrouge elabora seu Anteprojeto de Código Fiscal para a Argentina¹⁹, fruto do convencimento do autor sobre a necessidade de criação de um Tribunal Fiscal para julgar as lides tributárias. Perceba-se que a criação de tribunais especializados em matéria fiscal era sempre um dos pilares da consolidação codificadora. O objetivo de Fonrouge, nesse sentido, foi o de positivar um guia de princípios e regras gerais para a interpretação dos magistrados que eventualmente formariam o Tribunal Fiscal argentino especializado²⁰.

Em 1958, no Uruguai, uma comissão mista de professores, funcionários e profissionais, presidida por Ramón Valdés Costa, recebeu a tarefa de elaborar um Anteprojeto de Código Tributário Uruguai (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss; TEODOROVICZ, 2012, p. 97 e ss; TEODOROVICZ, 2017b, p. 342-370).

Na sequência, foi criado o Modelo de Código Tributário para a América Latina, em 1970, representando o esforço integrativo latino-americano, para viabilizar maior harmonização tributária entre seus membros.²¹

¹⁸ O Código Tributário Mexicano de 1938 foi traduzido na língua portuguesa por Souza Diniz (1965).

¹⁹ Ademais, o Código Fiscal argentino foi influenciado tanto pelo Código Tributário do Reich, e alterações posteriores, como pelo Código Tributário Mexicano, muito embora tenha ocorrido expressa preferência pelo primeiro. Porém, adianta-se que o Anteprojeto nunca foi aprovado, tornando o trabalho de Fonrouge apenas referência doutrinária, ainda que de grande valor, e ainda assim influenciando diversos movimentos codificadores na América Latina, inclusive a codificação tributária brasileira (FONROUGE, 1942).

²⁰ Sobre a influência do Modelo de Código Tributário para a América Latina, bem como do Anteprojeto de Giuliani Fonrouge na elaboração do Anteprojeto de Código Tributário Nacional (1953), base para o Projeto de Código Tributário Nacional (1954), do qual se originaria o Código Tributário Nacional de 1966, sugere-se o testemunho de Rubens Gomes de Sousa sobre a influência de Ramón Valdés Costa e Giuliani Fonrouge em seu trabalho (SOUZA, 1973, p. 09 e ss).

²¹ “Simultaneamente, dá-se na Argentina a aprovação de Códigos Tributários provinciais que seguem o exemplo do Buenos Aires, obra notoriamente influenciada por Dino Jarach. A estes se acrescenta a lei nacional, de caráter geral – e portanto assimilável a um código, como a Lei Geral Tributária Espanhola – que, com modificações não-fundamentais, perdura com a sua numeração original de 11.683, sobre a qual influiu o destacado jurista argentino Jorge Tejerina” (VALDÉS COSTA, 1984, p. 241-243).

Nesse sentido, a Associação Latino-Americana de Livre Comércio, visualizando a necessidade de maior integração econômica regional entre os países latino-americanos, produziu, na década de sessenta, em conjunto com a Organização dos Estados Americanos (OEA) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), o Programa Conjunto de Tributação, cuja meta principal seria a de promover uma planificação ou harmonização legislativa dos sistemas tributários latino-americanos. Dentre várias medidas analisadas pelo Programa Conjunto de Tributação, uma delas em especial mereceu destaque pela sólida contribuição ao aperfeiçoamento dos sistemas tributários latino-americanos, qual seja a criação de um “Modelo de Código Tributário para a América Latina”, que foi organizado por Giuliani Fonrouge, Ramón Valdés Costa e Rubens Gomes de Sousa, estruturado no ano de 1967 (VALDÉS COSTA, 1984, p. 241-242), e buscando servir de referência enquanto norma geral tributária para os países latino-americanos, facilitando assim a maior harmonização dos sistemas tributários nacionais.

Na época da elaboração do Modelo, dois caminhos estratégicos foram traçados, segundo Henry Tilbery: a) a codificação que se limitaria a dispor de conjunto de normas substanciais gerais e processuais de caráter geral; b) elaborar-se-ia uma codificação sobre dispositivos específicos relacionados aos tributos que integram os sistemas tributários (TILBERY, 1971, p. 145).

A primeira opção foi escolhida pelos elaboradores, buscando apenas inicialmente traçar a estrutura de um código de normas tributárias fixadas em princípios e conceitos gerais aplicáveis²², mas comprometendo-se no futuro a traçar um novo modelo, mais específico (embora nunca tenha sido concretizado) (TILBERY, 1971, p. 145-146).

De qualquer forma, a etapa final do Programa de Tributação para a América Latina consistia na elaboração de um estudo comparado entre os Códigos Tributários vigentes à época e as disposições previstas no “Modelo”. Esse estudo comparativo foi publicado pela Associação Latino-Americana de Livre Comércio, por intermédio da Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos – OEA, como parte derradeira do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. O estudo comparado foi idealizado pela 1º Reunião dos Diretores da Tributação nos países da ALALC, no ano de 1969, que entenderam pela necessidade de que os países membros realizassem uma pesquisa comparativa entre seus próprios sistemas tributários e as disposições previstas no Modelo.

O trabalho comparativo foi devidamente executado pelos diversos países membros e publicado em 19 de maio de 1970, sob o título “Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com as dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC” (Associação Latino-Americana de Livre Comércio, 1970, 237-330), sendo publicado no Brasil por Ruy Barbosa Nogueira (1971).

²² O Modelo de Código Tributário para a América Latina foi estruturado em dezessete pontos específicos: 1) Âmbito de Aplicação e Fontes do Direito Tributário (arts 1-12); 2) Conceito e Categorias de Tributos (arts. 13-17); 3) Conceito e Elementos da Obrigação Tributária (arts.18-20); 4) Sujeitos Ativos (art.21); 5) Sujeitos Passivos (arts.22-31); 6) Domicílio Tributário (arts.32-36); 7) Fato Gerador (art.37-40); 8) Meios de Extinção (art. 41); 9) Pagamento (arts. 42-47); 10) Compensação (arts.48-50); 11) Transação (arts.51 e 52); 12) Confusão (art.53); 13) Remissão (art.54); 14) Prescrição (art.55-60); 15) Juros (art.61-62); 16) Privilégios (arts. 63 a 64); 17) Isenção (arts.65-68) (Associação Latino-Americana de Livre Comércio, 1970).

Infelizmente, apesar da intenção expressa de elaboração do Segundo Modelo de Código Tributário voltado especialmente para dispositivos específicos sobre as classificações de espécies tributárias e seus regimes, em uma segunda fase da harmonização tributária latino-americana, nunca chegou a ser concretizada, pelo menos pelo Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss; TEODOROVICZ, 2012, p. 97 e ss; TEODOROVICZ, 2017b, p. 342-370).

Apesar disso, o esforço codificador persistiu dando frutos na experiência latino-americana integrativa, mesmo após o Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID.

O CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), entidade formada pelas administrações tributárias dos países da América Latina, propôs diferentes iniciativas integrativas, a exemplo do Modelo de Acordos para Trocas Recíprocas de Informações Tributárias (2008) e do Modelo de Código de Conduta do CIAT, aprovada em 2005, pretendendo ser um guia geral de conduta para os países membros do CIAT (TEODOROVICZ, 2017b, p. 358-369).

Nessa linha, e também fruto desse esforço integrativo, o CIAT elaborou um Modelo de Código Tributário, em 1997, destinando-se a aprofundar pontos que não haviam sido delimitados pelo Modelo de Código Tributário para a América Latina da OEA/BID, anteriormente mencionado, com a proposta de criar um modelo cujo tratamento em matéria tributária fosse exaustivo, e construindo alicerce seguro para sua inserção gradativa nos países membros (Centro Interamericano de Administrações Tributárias, 1997)²³.

Aspecto interessante das exposições preliminares que integram o documento relativo ao Modelo de Código Tributário está na expressa citação das fontes inspiradoras da sua elaboração (TEODOROVICZ, 2017b, p. 358-369).

Na elaboração do Modelo foram considerados, respectivamente: a) as necessidades normativas verificadas nos países da América Latina através das atividades desenvolvidas pelo CIAT; b) os antecedentes normativos dentre os quais são citados: b.1) os direitos tributários positivos dos países membros; b.2) o Modelo de Código Tributário para América Latina OEA/BID; b.3) A Lei Geral Tributária da Espanha; b.4) Ordenação Tributária Alemã (Centro Interamericano de Administrações Tributárias, 1997, p. 04-05; TEODOROVICZ, 2017b, p. 358-369).

Assim, ao lado das experiências integrativas latino-americanas, pode-se antecipar que esses esforços codificadores estrangeiros influenciaram decisivamente a posterior estruturação do direito tributário brasileiro.

²³ A intenção de elaborar um novo modelo de Código Tributário para servir de orientação aos ordenamentos jurídicos nacionais foi originada pelos intercâmbios entre as diversas administrações tributárias nacionais, a organização de eventos temáticos e a verificação de problemas comuns que atingiam o funcionamento da estrutura tributária de cada país. Certamente a intenção expressa do CIAT foi organizar os dispositivos atinentes à regulação da relação jurídica que envolvia contribuinte e fisco. Essa intenção é manifestada – sobretudo – na verificação de enorme quantidade de dispositivos relativos à temática administrativo-tributária - direito tributário formal – que ganha grande espaço no modelo do CIAT (AYALA, 1997, p. 01 e ss; TEODOROVICZ, 2017b, p. 358-369).

3. O PROCESSO DE CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em 1953, Rubens Gomes de Sousa, no Brasil, elaborou seu Anteprojeto de Código Tributário Nacional, que foi encaminhado e aprovado enquanto Projeto de Código Tributário Nacional em 1954²⁴, por influência de Aliomar Baleeiro, que, tendo notícia de que Rubens havia escrito a próprio punho um Anteprojeto (à semelhança de Fonrouge, na Argentina, em 1942), pediu-o para enviá-lo. Foi o próprio Aliomar Baleeiro que se incumbiu de apresentá-lo à votação do Congresso (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

O Anteprojeto torna-se Projeto de Código Tributário Nacional, e foi encaminhado à Câmara dos Deputados pela Mensagem n.373/54 do Poder Executivo (Diário do Congresso Nacional, seção I, de 7-9-54, página 6071), com clara perspectiva de constituir-se na emanação das normas gerais tão almejada em matéria tributária, e cuja abertura constitucional já havia sido fornecida pela Constituição de 1946, no art. 5º, n. XV, alínea “b”, ao atribuir competência da União para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”.

Tendo em vista esse dispositivo, foi nomeada uma Comissão Especial formada por técnicos e funcionários da Receita para elaborar o Código Tributário Nacional, utilizando como base o Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa e designada pelo então Ministro da Fazenda (Osvaldo Aranha).

Essa Comissão Especial foi composta pelos seguintes nomes: Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson. A Presidência da Comissão Especial foi atribuída ao Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, simbolizando a conscientização e o esforço governamental para viabilizar a codificação de normas gerais de direito tributário, em face das relevantes razões que motivavam a sua elaboração (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Os integrantes da Comissão Especial tiveram a missão de, a partir do Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa (e que também foi incumbido de ser o relator geral do Relatório enviado à Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional) do mesmo ano, e aproveitando a colaboração de entidades e pessoas que não pertenciam aos quadros da administração pública, elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional, encaminhado em 1954 para ser debatido pelo Plenário do Congresso Nacional (SOUZA, 1954, 81-86).²⁵

Recorda-se também que a revisão do Anteprojeto de Código Tributário Nacional teve como característica ser democrático no sentido de aceitar apontamentos oriundos dos diversos setores da sociedade, e absorvendo complementos produzidos por especialistas na época, como é o caso do notável Parecer elaborado pela Comissão Especial do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, composta por Tito Rezende (Presidente), Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Péricles e Gilberto

²⁴ O Projeto de Código Tributário Nacional de 1954 foi republicado por Souza Diniz (1965).

²⁵ “E assim, a metodologia para a conversão do Anteprojeto em Projeto de Código Tributário Nacional passou, na definição de cada imposto, a buscar atentar para o direito positivo vigente “com as adequações rigorosamente indispensáveis do ponto de vista constitucional e sómente em caráter supletivo ou complementar, recorreu ao subsídio da doutrina” (SOUZA, 1954, p. 89).

Ulhôa Canto, sobre o Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

A Comissão Especial recebeu os apontamentos desses experts e deliberaram, uma a uma, todas as sugestões, o que resultou em importantes alterações já na composição do Projeto de Código Tributário Nacional.

Esse esforço, conforme já esboçado por Osvaldo Aranha, no que tange à conceituação dos impostos específicos, seguiu-se à risca a regra geral de estruturá-los, defini-los e diferenciá-los exclusivamente a partir de seus respectivos fatos geradores, com eventual e restrita menção a outros elementos (“únicamente quando essenciais ao conceito ou necessários para impedir sua descaracterização”), como base de cálculo ou a pessoa do contribuinte, por exemplo (SOUSA, 1954, p. 115).

Rubens Gomes de Sousa, ainda, dentre as obras literárias que influenciaram o Anteprojeto, cita expressamente a o trabalho sobre tributação da renda de Quarta (Commento alle leggi sull'imposta di ricchezza Mobile, 2 Ed., 2/109), além do estudo elaborado pelo próprio Rubens Gomes de Sousa em coautoria com Tullio Ascarelli e Pereira de Almeida (Lucros Extraordinários e Imposto de Renda, 1944, p.128), sobre o imposto sobre lucros extraordinários e sobre o Imposto de Renda (SOUSA, 1954, p. 81)²⁶.

O Projeto Código Tributário Brasileiro ou “Projeto de lei n. 4834, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 7-9-1954” (1954, 17-79), ressalve-se, foi severamente modificado no que tange ao conteúdo já delineado no Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953, acrescido das sugestões e das alterações promovidas pela Comissão Especial, bem como pelos debates do Congresso, e a recepção de sugestões enviadas por diversos especialistas na matéria (Projeto de Código Tributário Nacional, 1954, p. 17-79). As alterações submetidas ao Anteprojeto foram feitas em duas fases, que levaram aproximadamente 8 meses de discussões²⁷.

3.1 ANTECEDENTES NACIONAIS E AS INFLUÊNCIAS DO ANTEPROJETO E DO PROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na Exposição de motivos do então Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha (1954, p. 01-17), a influência do Anteprojeto e do Projeto de Código Tributário Brasileiro

²⁶ Conforme relata Rubens Gomes de Sousa: “Das sugestões oferecidas aos arts.137 e 138 do anteprojeto, foi aceita a de n.20, quanto á colocação do dispositivo; e rejeitadas as de números 727, 728, 918 e 920, porque o tratamento dado ao assunto corresponde ao sistema do Projeto quanto à interpretação econômica da lei tributária e dos atos tributados, bem como à natureza própria dos tributos a que se refere. A sugestão 919 ficou atendida em termos na redação adotada para o §2º do art.83” (SOUSA, 1954, p.192-193).

²⁷ Conforme relata Osvaldo Aranha: “Designada a Comissão e definidas suas atribuições por Portaria Ministerial, e divulgado o Anteprojeto no Diário Oficial e em avulso amplamente distribuído em todo o país, iniciou aquela, imediatamente, suas atividades, que se desenvolveram sem interrupção através de 70 reuniões realizadas num período de oito meses. Em uma primeira fase de seus trabalhos, a Comissão, no período de setembro a dezembro de 1953, coincidente com o prazo fixado para a apresentação de sugestões, examinou o texto do Anteprojeto artigo por artigo, confrontando-o com a legislação vigente e analisando-o à luz dos subsídios de doutrina, de jurisprudência de direito comparado de que dispunha. Concomitantemente, procurou a Comissão, através de palestras e reuniões de debates realizadas por seus membros nas diferentes regiões geoeconômicas do país, estreitar contato com as autoridades fazendárias, com as entidades representativas dos contribuintes e com as associações culturais e os estudiosos da matéria, visando, de modo mais direto, sentir suas aspirações e receber sua colaboração. A segunda fase dos trabalhos, de janeiro a abril de 1954, foi ocupada por um novo exame integral do Anteprojeto, já então com as alterações propostas na primeira, para estudo individual de cada uma das 1152 sugestões recebidas, classificadas pelos dispositivos a que se referiam. Concluída essa fase, a Comissão designou como Relator Geral o Professor Rubens Gomes de Sousa e, no decurso do mês de maio de 1954, discutiu e votou o texto definitivo do Projeto e a justificação individual de seus artigos, constante no Relatório anexo a esta Exposição de Motivos” (ARANHA, 1954, pp.1-17; 14-15).

remete-se indiscutivelmente à Reichsabgabenordnung alemã, em seu texto original de 1919 (e, portanto, anterior às alterações promovidas pela influência de ideologias políticas, leia-se o nazismo). Em semelhante patamar Osvaldo Aranha coloca também o Código Fiscal Mexicano, de 1938, e o Código Fiscal da Província de Buenos Aires, de 1948, de autoria de Dino Jarach (SOUSA, 1954, p. 99).

Outros ordenamentos (ainda que com caráter apenas parcial de códigos), mas que consolidaram a legislação vigente, contendo por vezes princípios gerais, e, em outros casos, restrições a aspectos específicos das leis tributárias, foram lembrados: a) o Código Geral de Impostos da França, de 1949; b) o Código de Rendas Internas dos Estados Unidos da América; c) e a Lei Federal Argentina de 1949 sobre normas gerais de arrecadação dos impostos internos (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Naturalmente, o Anteprojeto de Código Fiscal da Argentina, de 1942, embora não vertido em lei, pelo alto valor doutrinário inserido por Giuliani Fonrouge, também serviu de inspiração às modificações do Anteprojeto, além do projeto de codificação do direito fiscal federal suíço, de autoria de Ernst Blumenstein, que permaneceu inédito com o falecimento deste autor; dos trabalhos da Comissão encarregada de codificar e de consolidar a legislação sobre o imposto de renda na Grã-Bretanha, publicados em 1936 e em 1951; bem como de dois trabalhos brasileiros: a) Anteprojeto de Código Tributário e Fiscal para os Municípios, elaborado pela Diretoria das Prefeituras Municipais do Estado do Rio Grande do Sul e; b) o Anteprojeto de Código Tributário do mesmo Estado, de autoria de Gervásio da Luz (Porto Alegre, 1952) (SOUSA, 1954, p. 99).

Interessante mencionar que, embora o esforço codificador tivesse nascimento a partir do hercúleo trabalho de Rubens Gomes de Sousa, a inspiração codificadora já alçava seus primeiros passos na doutrina brasileira (SOUSA, 1954, p. 82-85), conforme se observa no reconhecimento dado por Rubens Gomes de Sousa aos apontamentos antecedentes de Aristides Milton, Barbalho, Rui Barbosa, Amaro Cavalcanti, bem como ao projeto de codificação financeira elaborado em 1902 por Alfredo Varela, seguindo-se, cronologicamente, ao Código de Contabilidade Pública de Dídimó da Veiga, decretado em 1922, ainda que esses se limitassem a aspectos técnicos e administrativos da atividade financeira estatal²⁸.

Isso porque nessa época os trabalhos favoráveis à codificação tributária já passavam a brotar nas revistas especializadas. É o exemplo do trabalho de Paulo Barbosa de Campos Filho (1946, p. 45-69), sobre a “Codificação do Direito Tributário Brasileiro”, e publicada na Revista de Direito Administrativo, que já antevia a necessidade de um Código que conseguisse alcançar a estrutura de um código unitário geral, frente à diversidade de códigos locais, buscando o reconhecimento da necessidade de

²⁸ Os problemas gerados de natureza tributária foram levantados pela Segunda Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, em 1940, que se harmonizou no sentido da necessidade da criação de um conjunto sistemático de normas gerais, (segundo Rubens Gomes Sousa, a primeira vez em que essa expressão foi utilizada em documento oficial (Anais, p.485). Dessa Conferência resultou a convocação da Primeira Conferência Nacional de Legislação Tributária, onde o problema da codificação também foi levantado, com ideias relativas à uma concepção “mais orgânica, suscetível de lhe emprestar influência sobre os estudos posteriores, na tese apresentada pela Delegação de São Paulo” (Subsídios para o Melhor aproveitamento dos Sistemas Tributários dos Estados de São Paulo, 1941) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250; TEODOROVICZ, 2009, p. 214 e ss).

estruturação de princípios comuns e observáveis à todas as legislações tributárias. Para esse autor, segundo também relata Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, 1943, p. 01-08), tratar-se-ia “(...), assim, de uma lei orgânica fiscal, aplicável por igual aos três níveis de governo, que continuaria a legislar sobre os seus próprios tributos, cada qual, porém, com estrita observância daqueles princípios comuns por eles traçados, que imprimiram ao conjunto a desejada uniformidade” (FILHO, 1946, p. 45- 69; SOUSA, 1954, p. 192-193).

Ainda, como se sabe, com o feliz advento da alínea “b” do inciso XV do art. 5^a, da Constituição de 1946, atribuiu-se à União a competência para legislar normas gerais de direito financeiro, ainda que sem prejuízo de competência suplementar ou complementar aos Estados (artigo 6^a da Constituição) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Segundo reconhece o próprio Rubens Gomes de Sousa, recordando afirmação de Aliomar Baleeiro, naquele dispositivo restaria a “gênese” da futura codificação do direito financeiro e tributário²⁹ (inclusive escrevendo o artigo “Codificação do Direito Financeiro”, em Carvalho Santos, Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, 9/103).

Não é por acaso que o sentimento da necessidade de uma futura organização da legislação tributária, ao nível de um corpo de regras e princípios nacionais, já se fazia sentir antes mesmo de 1946, como revela Rubens Gomes de Sousa:

Os apelos ao Governo para sua efetivação, já implícitos, antes mesmo de 1946, nas conclusões da Primeira Conferência Nacional das Classes Produtoras (Therezópolis 1945), multiplicam-se depois da inclusão do seu fundamento constitucional; merecem, por suas origens, especial menção o apresentado pela Segunda Conferência Nacional das Classes Produtoras (Araxá, 1949) e os incluídos nas reivindicações formuladas pelo Primeiro e pelo Segundo Congressos Nacionais formuladas pelo Primeiro e pelo Segundo Congresso Nacionais dos Municípios Brasileiros (Petrópolis 1950 e São Vicente, 1952), sem esquecer os trabalhos da Associação Brasileira de Municípios (Afonso Almíro, “A Constituição e o Código Tributário Nacional”, Revista do serviço público, n.3 de 1946) (SOUSA, 1954, p. 192-193).

Tais apelos mencionados por Gomes de Sousa acabaram obtendo resposta do Governo na época, demonstrando consciência do problema e comprometimento para com sua resolução.

3.2 A ESTRUTURA GERAL DO “ANTEPROJETO” (1953), DE AUTORIA DE RUBENS GOMES DE SOUSA³⁰

O Anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa possuía lista de artigos muito mais extensa que o Projeto que surgiu de sua revisão. Possuindo 454 artigos (mais que o dobro da versão final do Código Tributário Nacional), expressava nítidas influências das experiências codificadoras estrangeiras, notadamente o Código

²⁹ Aliomar Baleeiro, “Codificação do direito financeiro”, em Carvalho Santos, Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, 9/103. Esse trabalho também foi mencionado por SOUSA, 1954, p.192-193.

³⁰ O texto integral do Anteprojeto analisado neste estudo pode ser consultado em: SOUSA, 1954, p.265-405.

Tributário Alemão (1919), a Lei de Adaptação Fiscal (1934), o Código Tributário Mexicano (1938) e o Anteprojeto de Código Fiscal elaborado por Giuliani Fonrouge (1942), lembrando que a estrutura do Anteprojeto apresentava bastante fidelidade à estrutura do Código Tributário Alemão (1919), mas também permeado pela influência dos demais instrumentos acima citados (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Assim, o artigo 1^a, incluiu a disposição preliminar que explicava o fundamento constitucional do Anteprojeto (art.5, VI, b, CF/46). Não é por acaso que o primeiro Livro (Livro I) dispôs no Título I sobre a competência tributária (at.2^a), a indelegabilidade e suas exceções (art.3^a), ao passo que o Título II tratou das limitações da competência tributária (a exemplo dos princípios e das imunidades, previstos nos arts. 4º a 15), e o Título III, previu as “participações na arrecadação” (art.16 a 22), apresentando as discriminações de rendas tributárias entre os entes tributantes.

Já os livros seguintes buscaram seguir o delineamento dos conceitos jurídicos tributários fundamentais, a exemplo do conceito³¹ e classificação de tributos (e suas espécies, como é o caso do Livro II, nos seus títulos I (disposições gerais)³² e II³³, ao tratar dos impostos e outras espécies tributárias. Naturalmente, o tratamento das fontes do direito tributário também foi exposto, conforme se observa no Livro III, ao tratar da legislação tributária³⁴.

Com semelhante atenção ao exemplo exterior, a preocupação com os métodos de interpretação e integração das leis tributárias acabou objeto do Título III, que trouxe os dispositivos atinentes à interpretação e à integração da legislação (art.128 a 138), e naturalmente, o art.129 acabou remetido ao chamado “abuso de formas” e seu combate

³¹ Vale destacar a interessante proposta de conceito de tributo, substancialmente diferente da versão final, e mais prolixa: “art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente das pessoas naturais ou jurídicas a que se refere o art.139, destinada ao custeio de atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em seu caráter de pessoa jurídica de direito público interno.”

³² O Livro II tratou sobre os “Tributos”, e no Título I (disposições gerais) trouxe proposta de conceituação do tributo (art.23), a classificação dos tributos em extraordinários, ordinários e adicionais (art.24), assim como a natureza jurídica do tributo (art.25), o caráter pessoal dos tributos, sempre que possível, conforme a capacidade econômica do contribuinte (art.26), e expressa disposição de aplicação dos dispositivos do Anteprojeto aos “empréstimos de subscrição compulsória” (atuais empréstimos compulsórios) (art.27), e as espécies de tributos, em impostos, taxas e contribuições (art.28).

³³ Já o Título II trouxe as disposições conceituais atinentes aos impostos (art.29 a 30), as competências dos entes tributantes para instituição das respectivas materialidades de impostos (art.31 a 93), recorrendo ainda à classificação dos impostos em diretos, indiretos, reais, pessoais, de competência privativa e de competência concorrente (art.30), ao passo que o Título III trouxe disposições sobre as taxas (art.93 a 94) e o Título IV disponde sobre as Contribuições (tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas, segundo os arts.95 a 97), do qual seria espécie a contribuição de melhoria (art.98 a 103).

³⁴ O Livro III dispôs sobre a legislação tributária, tratando no Título I das leis e decretos (art.104 a 108) e dos atos administrativos de caráter administrativo (art.109 a 112), ao passo que o título II tratou da vigência da legislação tributária no espaço, no tempo e seus respectivos efeitos (art.113 a 127). Note-se que o art.125 a 127 traziam ainda o princípio da anualidade, obrigando a criação ou majoração do tributo somente mediante prévia aprovação orçamentária, em consonância com o princípio da legalidade tributária previsto no art. 104.

através da interpretação econômica, ainda que não o previsse expressamente³⁵, ideia reforçada pelo parágrafo único do art.131³⁶.

Os Livros IV e V mantiveram inerente vinculação, por tratarem da problemática da obrigação tributária³⁷ e do crédito tributário³⁸, desde o nascimento da obrigação tributária (com o fato gerador) até a extinção dessa relação, e adotam, na figura do lançamento, o condão de constituir o crédito tributário.

Aliás, importante consideração deve ser feita. Até aqui o Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa guardou muitas semelhanças com a versão final do Projeto que seria convertida em Código Tributário Nacional. A estrutura segue praticamente idêntica entre o Anteprojeto e o Projeto, apenas variando na numeração dos dispositivos e na redação (mais sintética e simplificada), pois, como alertou Ives Gandra Martins, sobre o Anteprojeto: “A linguagem, todavia, foi revisada, visto que a genialidade de Rubens levava-o, muitas vezes, a um discurso legislativo mais prolixo e menos técnico, na busca de esclarecimentos para o maior número possível de problema que a realidade pudesse suscitar” (MARTINS, 1990, p. 25-29).

As grandes modificações trazidas ao Anteprojeto nos debates pela Comissão (e, sobretudo, a retirada de dispositivos da versão final do Projeto) ocorreram com os dispositivos abaixo listados, sobretudo referentes ao Livro VII (que trazia verdadeira codificação do direito penal tributário)³⁹, assim como o Livro VIII (que, por sua vez, trouxe, à semelhança do anterior, a proposta de codificação do direito tributário administrativo)⁴⁰ e o Livro IX, que simbolizava desejo antigo de Rubens Gomes de Sousa, ao ver

³⁵ “Art.129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

³⁶ “Art.131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária. Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, forma e institutos do direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art.129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam ao legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar”.

³⁷ Já o Livro IV trouxe os dispositivos relativos à obrigação tributária (art.139 a 142), do fato gerador (art.141), dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária (art.143 a 163), domicílio fiscal (art.153) e hipóteses de responsabilidade (art.159 a 163) e capacidade jurídica tributária (art.149 a 152).

³⁸ O Livro V dispôs sobre o Crédito Tributário (art.164 e ss), sua constituição mediante o lançamento e suas modalidades (art. 168 a 176), as hipóteses de suspensão de exigibilidade (art.177 a 183), extinção (art.184 a 186) e suas modalidades (art.187 a 217), bem como as hipóteses de exclusão do crédito tributário (art.219 a 227, dispondo sobre isenção e anistia), assim como das garantias do crédito tributário (art. 228 a 247) ao passo que o Livro VI tratou da Administração Tributária, e, mais especificamente, sobre a fiscalização, nos artigos 248 a 259, sobre a dívida ativa, nos artigos 260 a 263, e sobre as certidões negativas, nos artigos 264 a 269.

³⁹ O Livro VII tratou exaustivamente de infrações e penalidades, dispondo sobre a legislação tributária punitiva (art.270 e ss), tratando das infrações (art.274 a 281), incluindo disposições sobre situações agravantes e atenuantes, além de dispor, no título III, sobre os infratores (art.282), condições de imputabilidade (art.285 a 287), punibilidade (art.288 a 290), responsabilidade penal (art.291), além das penalidades (Título IV), e suas espécies art.292), e aplicação e graduações de penalidades (art.293 a 301). Este Livro acabou severamente reduzido a poucos artigos na versão final do Código Tributário Nacional, excluindo-se quase a totalidade desses dispositivos.

⁴⁰ O Título III trouxe ainda, nos art.302 e seguintes princípios próprios (art.305), com previsão dos órgãos de processamento e julgamento (“autoridades processuais”, art.306 e ss), dentre os quais, a previsão de Conselhos Regionais de Justiça Tributária (art.310 a 315), do Conselho Superior de Justiça Tributária (art.316 e 317), das atribuições do representante da Fazenda Nacional (art.318 a 319), assim como, no Título III, todo o trâmite

criada no Brasil autêntica justiça tributária (embora não tenha incluído proposta de criação de Tribunal Judicial Fiscal nesses dispositivos), inclusive prevendo exaustivamente o rito do processo de execução fiscal⁴¹.

Por fim é importante lembrar que Rubens Gomes de Sousa chegou a propor, ao final de seu Anteprojeto, “Texto Alternativo” ao Livro VIII (do Processo Tributário Administrativo), ao Livro IX (do Processo Tributário Administrativo), visando provavelmente aumentar as chances da aprovação de uma das alternativas.

Infelizmente, na época nenhuma delas foi incorporada ao Projeto, que não manteve os Livros sobre Direito Tributário Administrativo (incluindo-se Processo Administrativo Tributário), Direito Tributário Penal, e Direito Tributário Processual Judicial.

3.3 A ESTRUTURA GERAL DO PROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO (1954)⁴²

O Projeto de Código Tributário Nacional originado das revisões e discussões sobre o Anteprojeto, e que daria origem ao Código Tribunal Nacional de 1966 também merece algumas considerações pontuais. Em 1954, uma Comissão para elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional utilizando como ponto de partida o Anteprojeto redigido por Rubens Gomes de Sousa, em 1953. Assim, o Projeto foi encaminhado à Câmara dos Deputados, no ano de 1954, e submetido a diversas revisões⁴³.

Naturalmente, conforme já foi informado no item anterior, o Anteprojeto acabou recebendo série de revisões e exclusões de alguns de seus livros, com o objetivo de torná-lo mais sintético, e favorecer as chances de sua aprovação (e sua efetividade após sua eventual entrada em vigor) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Os livros iniciais, no entanto, não sofreram substanciais alterações, mas sobretudo às alterações da ordem de dispositivos e revisões na estrutura dos artigos, para torná-los mais objetivos. Dessa forma, à semelhança do Anteprojeto, o Livro I manteve-se tratado das disposições relativas ao direito constitucional tributário (competências,

processual em primeira instância – e respectivas garantias (arts 320 a 344) à instância superior (art.345 a 373). Naturalmente, apesar de extensiva e detalhada estruturação da codificação do Processo Administrativo Tributário, tais dispositivos acabaram excluídos da versão final do Projeto.

⁴¹ O Livro IX dispôs sobre o Processo Tributário Judicial (art.374 a 447), trazia em detalhes as garantias ao funcionamento do processo tributário judicial (art. 374 a 380), as modalidades processuais (ação executiva tributária, ação anulatória, ação de repetição de indébito, ação declaratória, ação rescisória, mandado de segurança, e medidas preparatórias ou preventivas, todas estabelecidas em detalhes nos artigos 382 a 399). Finalmente, no Título III, dispôs sobre a “ação executiva tributária” (art.400 a 447), prevendo, exaustivamente, todas as garantias, ritos e medidas de proteção ao contribuinte (a exemplo dos embargos de terceiro), assim como dos recursos (nos quais incluiu o agravo de petição, agravo de instrumento, recurso de ofício, revista, embargos de declaração e recurso extraordinário, nos artigos 434 a 447), seguindo então para as disposições finais (Livro X, art.448 a 454).

⁴² O Projeto de Código Tributário Nacional de 1954 que foi objeto de análise deste tópico foi publicado também por Souza Diniz (1965, p.469-530).

⁴³ A disposição Preliminar trata: 1º: “Este código determina, com fundamento no art.5, VI, letra b da Constituição, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar.”

princípios, imunidades e distribuição de rendas tributárias)⁴⁴, ao passo que o livro II dispôs sobre os Tributos⁴⁵ e demais espécies tributárias⁴⁶.

Seguindo a mesma linha apresentada no Anteprojeto, o Livro III traz disposições referentes à legislação tributária, à vigência e à aplicação da lei tributária⁴⁷, assim como de sua interpretação e integração da mesma.

Mas no Título V do mesmo Livro, inclui-se, além das regras de interpretação (e integração) da lei tributária (arts.73-78), polêmico dispositivo: “art.74. a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzem ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”. Este dispositivo representava expressamente a influência da “interpretação econômica” e o combate ao “abuso de formas”, que tantas discussões trouxeram ao direito tributário europeu.

Os Livros seguintes seguem o mesmo caminho trilhado no Anteprojeto, ao prever, no Livro IV, as regras relativas à obrigação tributária⁴⁸, e, no Livro V, dos dispositivos referentes ao crédito tributário⁴⁹.

Note-se que, no Livro VI, limitaram-se a constituir verdadeiros resquícios da previsão original de Rubens Gomes de Sousa, pois referidos especificamente ao direito administrativo fiscal, dispondo sobre a administração tributária. Nesse aspecto, o Título

⁴⁴ O livro I trata da competência tributária, em que no título I, estão as disposições, fixando as atribuições gerais de competência tributária entre os entes tributantes (art2^a), a indelegabilidade (art.3^a), ao passo que o Título II trata das Limitações da Competência Tributária, sobretudo dos princípios e imunidades (arts.4-10). O Título III trata dos participantes na Arrecadação (arts.11-16).

⁴⁵ No Título I (disposições gerais) temos o conceito de tributo: “art.17 – tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público (art.17). Art.18: a natureza jurídica, específica de cada tributo, determina-se pelo respectivo fato gerador, sendo irrelevantes para sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei que o tenha instituído. Art.19 – os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art.202, Const.). Curiosamente, embora o artigo 20 previsse expressamente o empréstimo compulsório, o artigo 21 apenas trazia como espécies tributárias os impostos, taxas e contribuições de melhoria: “Art.20 – a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios só poderão instituir empréstimos compulsórios dentro da esfera de suas competências tributárias privativas, sendo-lhes aplicável o disposto neste Código e nas leis tributárias relativas aos tributos que lhes sirvam de base”. Art.21. Os tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria”.

⁴⁶ No Título II, há a previsão do conceito de imposto (art.22), sua divisão em reais e pessoais (art.23), o adicional do imposto (art.24). Já o Capítulo II trata dos impostos de competência privativa da União (arts.25-30) e o Capítulo III trata dos impostos de competência privativa dos Estados (art.31-36) e o Capítulo IV, dos impostos de competência privativa dos municípios (arts.37-42). Os arts.43 e 44 tratam dos impostos de competência concorrente (Capítulo V), e o Capítulo VI dos impostos de competência do Distrito Federal e da União nos Territórios (art.45-46), ao passo que o Título III (arts.47-48) dispõe sobre as taxas, e o Título IV (art.49-50), sobre as contribuições de melhoria.

⁴⁷ No Livro III temos os dispositivos referentes à legislação tributária, em que no título I (disposições gerais) há a previsão das regras e conceitos atinentes às leis e decretos em matéria tributária (art.51-56), e, nesse passo, o Capítulo II trata dos atos administrativos de caráter normativo (art.57-58), assim como o Título dois trata das regras atinentes à vigência da legislação tributária, no espaço (arts.59-60) e no tempo (art.62-64), ao passo que o Título III trata da aplicação da legislação tributária, nas suas disposições gerais (arts.65-69) e na cobrança de tributos (art.70-72).

⁴⁸ O Livro IV dispõe sobre as regras referidas à obrigação tributária (disposições gerais – art.79-86), o sujeito ativo (arts.87-89), sujeito passivo (art.90-92), da capacidade jurídica tributária (art.93-95), do domicílio tributário (art.96-101).

⁴⁹ Por sua vez, o Livro V trata dos dispositivos referentes ao crédito tributário (art.102 e ss), sua constituição através do lançamento (art.105-112), a suspensão do crédito tributário (arts.113) e suas hipóteses, como a moratória (art.114-117), entre outros dispositivos atinentes ao assunto. Ainda, o Título IV trata das hipóteses de extinção do crédito tributário (art.118-139). Já o Título V dispõe sobre as hipóteses de exclusão do crédito tributário (arts.140-149). Por sua vez, o Título VI dispõe sobre as garantias do crédito tributário (arts.150-163), e o Título VII, das hipóteses de responsabilidade tributária (arts.164-174).

I apresenta os procedimentos de fiscalização (arts.175-183), ao passo que o Título II dispõe sobre o processo administrativo (art.184-190).

Por fim, note-se que, originalmente no Anteprojeto, os dispositivos relativos à dívida ativa e às certidões mantinham-se previstas no Livro correspondente ao crédito tributário (Livro V). No Projeto, por outro lado, tais dispositivos acabaram incluídos no Livro da administração tributária⁵⁰.

Para Aliomar Baleeiro, em Parecer sobre o Projeto do CTN acima descrito, sua conclusão foi o seguinte:

Pela excelência da notável obra o Prof. Rubens Gomes de Sousa, reputamos valioso e inestimável serviço ao progresso do direito positivo brasileiro e a aprovação do Projeto de Código Tributário Nacional. Ele honrará a cultura jurídica do país e o dotará de um Código Fiscal que não teme confronto com qualquer dos que vigoram nas mais civilizadas nações. Em conclusão, somos do parecer que: 1^a o projeto é constitucional; 2. Observa os melhores princípios e estilos de técnica legislativa; 3. Deve ser recomendado à aprovação do plenário com as emendas anexas, que submetemos à consideração da douta Comissão de Justiça (BALEIRO, 1973, p. 41).

De qualquer forma, frente aos elogios de Baleeiro, entre o Anteprojeto e o Projeto, pode-se perceber nítida tendência a afastar a necessidade de uma codificação exaustiva sobre a matéria tributária, ao contrário do que acontecera no Código Tributário Alemão.

3.4 A CONSOLIDAÇÃO DA CODIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL ATRAVÉS DA DECRETO-LEI N. 5172 DE 1966: A ESTRUTURA GERAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Após as sucessivas revisões e edições ao texto do Anteprojeto, e subsequentemente ao texto do Projeto, a partir de 1954, este permaneceu suspenso durante quase doze anos, quando, com a entrada do Regime Militar, e impulsionada também pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965, o Projeto acaba aprovado no Congresso, tornando-se, no ano de 1966, o Decreto-Lei n.5172 de 1966 (“Código Tributário Nacional”), e buscando estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art.1º).

Observa-se que a estrutura do Código Tributário Nacional difere substancialmente da estrutura original do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro (1953), na forma como foi originalmente apresentado, este mais prolixo e guardando maior identidade com sua influência germânica (cuja estrutura era adotada com maior fidelidade) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Ao invés do Anteprojeto e do Projeto, o CTN prevê em seus primeiros dispositivos as disposições gerais do Sistema Tributário Nacional (art.2 a 5º), trazendo, no art.3^a, o

⁵⁰ O Título III dispõe sobre a constituição da dívida ativa (art.191-194) e o Título IV trata das certidões negativas (art.195-199). Finalmente, nos arts.200 a 203 estão previstas as disposições finais e transitórias.

conceito de tributo⁵¹, definindo a natureza jurídica do mesmo (art.4^a)⁵², assim como suas espécies (art.5^a⁵³), para só então trazer, no Título II, os dispositivos atinentes ao direito constitucional tributário, como a competência tributária, os princípios e as imunidades⁵⁴. Note-se que, dissociado das disposições gerais (diferente do que ocorria no Anteprojeto e Projeto), as espécies tributárias acabaram previstas nos Títulos III (impostos)⁵⁵, IV(taxas) e V(contribuições de melhoria)⁵⁶, incluindo-se apenas no Título VI as regras de distribuição de receitas tributárias entre entes tributantes (diferente do que ocorria no Anteprojeto e no Projeto), nos artigos 83 a 95, encerrando o primeiro livro do CTN.

Já o Livro Segundo dispõe sobre as “normas gerais de direito tributário”, contendo importantes dispositivos sobre fontes do direito tributário, normas de interpretação e de integração, e dispositivos relativos à relação jurídica tributária e seus componentes.

No Título I (legislação tributária) encontra-se o Capítulo I, onde estão previstas disposições gerais sobre o uso da expressão “legislação tributária” (art.96), e as fontes identificadas como tais (Seção II – Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos), nos arts. 97 a 99, bem como normas complementares (art.100).

No Capítulo II – tem-se as regras atinentes à vigência e à aplicação da legislação tributária (arts.101 a 106), e sobre a interpretação e a integração das leis tributárias (art.107-112), de essencial importância para o labor do intérprete.

Vale lembrar que, no âmbito da interpretação, a princípio, foi excluído dispositivo (previsto no Projeto de Código) que remetia à interpretação econômica (refutação motivada por Rubens Gomes de Sousa), e outros dispositivos expressos conectados ao abuso de formas do direito privado⁵⁷.

O Título II do Livro II apresenta as regras relativas à obrigação tributária, ou, em melhores termos, sobre a relação jurídica tributária obrigatoria e seus desdobramentos⁵⁸, ao passo que o Título III prevê as regras acerca do “crédito tributário”, que decorre

⁵¹ “Art. 3º 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”.

⁵² “Art. 4º 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”

⁵³ Mantém-se, portanto, a estrutura original do artigo 21 do Projeto: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

⁵⁴ O Título II trata dos dispositivos atinentes à competência tributária (arts.6º a 8, que contém suas disposições gerais, assim regras de atribuições de fiscalização e arrecadação entre pessoas de direito público ou privado), e, especificamente, as chamadas limitações ao poder de tributar (Capítulo II), em harmonia com o teor constitucional da época, contendo os respectivos princípios e imunidades já estabelecidos na Constituição, dentre os quais os art.9º, 10 e 11 (dispondo sobre princípios tributários e imunidades), com suas disposições especiais, previstas nos arts.12 a15.

⁵⁵ O Capítulo II trata dos impostos sobre o comércio exterior, de competência da União (art.19-28), ao passo que os arts. 29 a 45 (Capítulo III) dos impostos sobre o patrimônio e a renda. O Capítulo IV trata dos Impostos sobre a Produção e Circulação (arts.46-73). O Capítulo V, por sua vez, dos “impostos especiais” (arts.74-75), com destaque para o art. 76, que dispõe sobre o imposto extraordinário.

⁵⁶ O Título III trata especificamente dos impostos (Capítulo I em que constam suas disposições gerais), suas conceituações gerais (art.16 e 17), atribuições de competências entre a União nos Territórios Federais e ao Distrito Federal e aos Estados (art.18). Já o Título IV traz as disposições sobre as taxas (art.77-80), ao passo que o Título V, sobre as contribuições de melhoria. (arts.81-82).

⁵⁷ Não obstante, tal restrição não impediu que, no século XXI, fosse introduzido, pela LC 104/201, para muitos, norma antielisiva, prevista no art.116, par. único.

⁵⁸ Nesse contexto, o Capítulo I, nas suas disposições gerais, abriga os conceitos básicos relativos à obrigação tributária (art.113), ao fato gerador (arts.114-118), ao sujeito ativo (arts.119-120) e ao sujeito passivo, sua

da obrigação principal e com a mesma natureza desta (art.139), com previsão do procedimento de constituição do crédito (lançamento), da exigibilidade deste e formas de suspensão, exclusão e extinção⁵⁹, dispondo ainda, sobre as garantias e privilégios (incluindo preferência) atribuídos ao crédito tributário⁶⁰.

Por fim, o Código Tributário Nacional trouxe disposições gerais (no Título IV), prevendo regras aplicáveis ao funcionamento da Administração Tributária e sua atividade de fiscalização, constituição da dívida ativa, bem como sobre as certidões negativas e positivas (arts.194 a 208), para, finalmente, incluir as disposições finais e transitórias, nos arts. 209 a 218 do CTN.

Note-se que o resultado final do Código Tributário Nacional registrou notável restrição material frente ao Anteprojeto original. A uma, pois o Anteprojeto seguia com certa fidelidade a estrutura do Código Tributário Alemão, que não se limitava a trazer dois livros apenas, mas tratava, em detalhes, do direito tributário processual, do direito penal tributário, e do direito processual penal tributário.

Provavelmente por questões de política legislativa, entendeu-se ser mais adequado levar a expressão “normas gerais” a sério, quando se dispôs de um código de normas gerais (mas não exaustivo) destinado a organizar e a harmonizar a legislação tributária dos entes tributantes da federação brasileira⁶¹.

Para Ives Gandra Martins, dentre os muitos méritos inseridos no Código, este permitiu, pela previsão dos (...) princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, fossem consagrados pela doutrina e jurisprudência, transformando-se muito mais em um estatuto do contribuinte que em manual de exigência impositiva” (MARTINS, 1990, p. 34-35).

Naturalmente, o Código Tributário Nacional sofreu sucessivas modificações e revisões, e pontuais exclusões, frutos da necessidade de adaptação legislativa à diferentes contextos históricos (BALEIRO, 1973, p. 57 e ss). De qualquer forma, praticamente a integralidade dos dispositivos do CTN ainda se mantém em vigor, demonstrando a qualidade inequívoca representada para o direito tributário brasileiro.

Ademais, importante lembrar que o esforço codificador brasileiro alcançou outras searas no direito tributário brasileiro, conforme se observa no esforço de Gilberto Ulhôa Canto, que propôs um Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário, em

diferenciação entre contribuinte e responsável (arts.121-123), dentre outros dispositivos que tocavam o tema da sujeição passiva e da responsabilidade. Já os arts.124 e 125 tratam da responsabilidade solidária, ao passo que os arts.126 e 127 dispõe, respectivamente, sobre a capacidade tributária passiva, e as regras de determinação do domicílio tributário. Por outro lado, o Capítulo V explora novamente a temática “responsabilidade tributária”, destacando alguns casos específicos de responsabilidade para fins tributários (arts.128-138), dentre os quais a responsabilidade dos sucessores; a responsabilidade de terceiros, a responsabilidade por Infrações e os dispositivos aplicáveis a essas hipóteses.

⁵⁹ Após as disposições gerais (art.139-141) previstas no Capítulo I, encontramos as regras do Capítulo II relativas à constituição do crédito tributário, o lançamento, suas modalidades (art.142-150). Já no Capítulo III, temos as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art.151-155, acrescentado posteriormente pelo art.155-A). No Capítulo IV temos as regras sobre extinção do crédito tributário e suas hipóteses (arts. 156-174). Já o Capítulo V traz as modalidades de exclusão do crédito tributário (arts.175-182).

⁶⁰ O Capítulo VI, por outro lado, dispõe sobre as garantias e privilégios atribuídos ao crédito tributário (arts.183-193).

⁶¹ (...) É portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de “colchão legislativo” entre a Constituição e a legislação ordinária” (MARTINS, 1990, p. 28).

1965 e 1966 (CANTO, 1969a, p. 168 e ss; CANTO, 1969b, p. 138 e ss), e que também foi posteriormente revisto por uma comissão de especialistas, onde, conforme o relato de Paulo Celso Bergstrom Bonilha (1997, p. 31-32), também incluiu-se a proposição de reforma do próprio Poder Judiciário (com a criação de “tribunais tributários”). Nesse aspecto, a proposta adicionava, na composição do Poder Judiciário, três tribunais federais, denominados Tribunais Federais Tributários, dotados de competência para processar e julgar, originalmente, mandados de segurança, *“habeas corpus”* e conflitos de jurisdição em matéria fiscal da União e, nos casos previstos em lei, as ações de revisão dos atos decisórios administrativos. Além disso, também houve a propositura, na lei orgânica de processo tributário pretendida, da instituição de processo administrativo tributário contraditório, que seria desdobrado em duas instâncias de julgamento⁶². No entanto, o anteprojeto de Gilberto Ulhôa Canto não obteve o sucesso almejado (BONILHA, 1997, p. 31-32).

Nada obstante, a consolidação da codificação tributária brasileira simboliza momento em que o direito tributário já se encontrava plenamente especializado do direito financeiro e de outros ramos do conhecimento, e agora já possuía instrumento de interpretação e de aplicação com a mesma utilidade a que serviria a codificação germânica (TEODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

Mas com uma importante diferença: quando a codificação germânica surgiu, praticamente inexistia doutrina tributária na Alemanha, contando com pouquíssimas contribuições. O efetivo desenvolvimento da literatura tributária germânica (e europeia, por sinal) girou em torno dessa codificação.

Por outro lado, no Brasil, quando houve a consolidação legislativa do Código Tributário Nacional, já havia no mínimo vinte anos de estudos sobre o tema, e com a autonomia institucionalizada praticamente consolidada nas faculdades de direito.

De forma que, se na Europa (leia-se Alemanha) o processo disciplinar do Direito Tributário deveu-se, sobretudo, à Codificação do direito tributário alemão, no Brasil, o contrário ocorreu, pois foi a própria formação disciplinar brasileira que impulsionou à posterior criação do Código Tributário Nacional. Neste ponto registra-se importante e imprescindível diferença entre no processo de construção disciplinar do direito tributário brasileiro frente ao exemplo histórico alemão.

4. A LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A INFLUÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO (CONSTITUCIONALIZADO E CODIFICADO)

É imprescindível, para a adequada compreensão das diferenças vivenciadas entre a literatura estrangeira (notadamente europeia) e a literatura tributária brasileira, de que a literatura tributária estrangeira no período fundacional (sobretudo de língua germânica), impressionou-se pelo fenômeno legislativo infraconstitucional, e, mais precisamente, pelo fenômeno codificador.

Seja pela crítica ou pela elevação do Código Tributário Alemão, a literatura passou a se desenvolver e a se especializar com fundamento nesta. A parca previsão

⁶² Sobre o assunto, recomenda-se a leitura do texto de Gilberto Ulhôa Canto, dividido em duas partes, publicado na *Revista de Direito Público*, que explica os fundamentos para a estrutura de seu Anteprojeto. O Anteprojeto também foi publicado na segunda parte do estudo (CANTO, 1969a, p. 168 e ss; CANTO, 1969b, p. 138 e ss).

constitucional em matéria tributária em Weimar, facilitou a concentração da literatura da época nas disposições do Código, ainda que autores como Blumenstein, e notadamente, Albert Hensel já tratassem do chamado “direito constitucional tributário” (TE-ODOROVICZ, 2017a, p. 209-250).

A realidade tributária brasileira, no que tange à consolidação da codificação e sua relação com a doutrina, emergiu de forma diferente. Isso porque não foi a partir do Código Tributário que se poderia reconhecer a autonomia disciplinar do direito tributário brasileiro. Nem teve o Brasil a criação do Tribunal Fiscal especializado, como aconteceu na Alemanha. Foi na verdade, o próprio Código - e o processo de codificação - fruto de esforço doutrinário que o levou à sua criação, apoiado pela sociedade civil e levada ao Congresso com o apoio do Poder Público, com fundamento na própria Constituição de 1946, e com a perspectiva de viabilizar melhor harmonia entre as legislações tributárias dos entes tributantes em um país federado de dimensões continentais.

A arrecadação, que já vinha de margem ascendente desde a década de quarenta, seguiu elevação progressiva, mas não se pode afirmar que o principal motivo para sua criação fosse unicamente a elevação da arrecadação (ainda que sempre o seja, mesmo implicitamente).

Note-se que o Código Tributário Nacional foi promulgado em 25 de outubro de 1966, antes da entrada em vigor da Reforma Constitucional promovida pela E.C 18/65, que entrou em vigor em primeiro de janeiro de 1967 (AMED; NEGREIROS, s/d, p. 284 e ss).

Existiam motivos maiores para sua entrada em vigor, que abaixo são listados: a) criação de normas gerais em matéria tributária para aumentar a coesão e a harmonia entre as competências legislativas tributárias dos entes políticos de um país federado com dimensões continentais; b) fornecer um impulso à autonomia disciplinar – e científica – do direito tributário nacional, que agora teria seu próprio instrumento de interpretação e de aplicação do direito tributário, à semelhança do direito civil e do direito penal; c) organizar a legislação tributária infraconstitucional (consequência inerente do primeiro item) facilitando assim a interpretação e aplicação do direito tributário pelas autoridades administrativas e judiciais, assim como fornecer instrumento de suporte aos direitos e garantias dos contribuintes e responsáveis pela relação tributária; d) sedimentar conceitos e institutos tributários oriundos da literatura estrangeira, mas adaptados à realidade tributária brasileira (ex: art.3^a, ao prever o conceito de tributo), a obrigação tributária, seus elementos e o crédito tributário; e) estabelecer com nitidez as normas gerais relativas às atribuições, garantias e privilégios do fisco; f) marcar posição oficial da legislação tributária brasileira sobre determinados temas controversos na literatura (e na legislação estrangeira), como é o caso da noção e efeitos do lançamento, por exemplo, ou da interpretação e da integração da lei tributária; g) trazer normas gerais sobre as espécies tributárias, assim como da administração tributária e, f) naturalmente, a partir de corpo mais organizado de normas tributárias, maximizar a arrecadação, especialmente em momento de profunda mudança política conjectural (já que o Regime Militar foi iniciado em 1964); g) facilitar a organização tributária alterada pela Emenda Constitucional n.18 de 1965, que transformou substancialmente o direito

constitucional tributário da época, conferindo racionalidade infraconstitucional ao Sistema Tributário Nacional trazido pela Emenda n. 18 à federação brasileira (TEODO-ROVICZ, 2017a, p. 209-250).

De fato, a literatura tributária brasileira, surgida em meados dos anos quarenta, recebe influências da realidade tributária estrangeira, notadamente europeia, mas, naquele momento, a literatura europeia já passava por profundas transformações, especialmente porque a partir da década de vinte do século XX essa literatura era centrada notadamente na legislação codificadora infraconstitucional. Por exemplo, somente a partir da Segunda Guerra, é que a literatura tributária germânica passa a estruturar-se com maior intensidade no âmbito constitucional (também por influência da Lei Fundamental de Bonn, de 1949).

A literatura tributária brasileira, diferentemente, seja pela ausência de um Tribunal Judicial Fiscal (que nunca se concretizou, a não ser no âmbito administrativo), seja pela ausência de um Código de Normas Gerais (que só ocorreria em 1966, e, em grande parte, por influência da própria literatura especializada), forçou-se à adaptação, recorrendo ao extensivo rol de normas tributárias, que até então dificultavam sobremaneira a interpretação e a aplicação do direito tributário.

Por outro lado, as Constituições brasileiras, ainda que até a de 1946 não constituíssem uma organização sistemática do direito tributário, sempre geraram reflexões por parte da literatura da época, que se manteve desde o início com especial atenção às estruturas de discriminação de rendas em matéria tributária.

Pode-se observar, assim, que a evolução da literatura tributária brasileira manteve-se também maior atenção inicial aos aspectos constitucionais tributários da matéria (especialmente a partir de 1946)⁶³, diferentemente da literatura europeia que se inicia centrada na codificação, e passa a conservar maior preocupação constitucional a partir da Segunda Guerra. É claro que, sob o contexto temporal, é praticamente contemporânea a preocupação constitucional do direito tributário na Europa, e o surgimento das primeiras produções doutrinárias brasileiras no campo do direito tributário (ambas em meados da década de quarenta).

Não por acaso, especialmente a partir da década de cinquenta do século XX, inicia-se período com progressiva atenção ao chamado “direito tributário constitucional” na experiência brasileira (especialmente voltada ao estudo das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”), ao passo que a literatura europeia passava a elevar os aspectos constitucionais do direito tributário e do direito financeiro, conectando-os aos direitos fundamentais (e ao “Estatuto do Contribuinte”), já em momento posterior à priorização codificadora, o que também impactou a produção brasileira, em anos posteriores.

Portanto, pode-se afirmar que a literatura tributária brasileira, por constituir-se com posteridade à europeia, acabou absorvendo ambos os períodos de formação da literatura tributária europeia (codificada e constitucionalizada, mas com adaptações), em sua formação inicial, que se fundiram na literatura tributária brasileira a partir da

⁶³ Por exemplo, Aliomar Baleeiro, então deputado constituinte, foi diretamente responsável pela inserção da expressão “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, na Constituição de 1946. Não por acaso, logo surgiu primeira edição de sua obra de mesmo nome, cuja primeira edição data de 1951. Consultou-se a segunda edição: BALEIRO, 1959, p.01 e ss.

década de cinquenta, quando surgem as primeiras obras sobre direito tributário constitucional no Brasil, e o esforço codificador tem início (efetivado através do Anteprojeto de Gomes de Sousa).

Nessa linha, quando ocorre a efetiva institucionalização do ensino do direito tributário brasileiro (com a criação das primeiras cadeiras sobre a disciplina em São Paulo e no Rio), a literatura tributária já está suficientemente voltada à codificação e à constitucionalização do direito tributário brasileiro, acompanhando com atraso a tendência codificadora, mas com certa velocidade à tendência constitucional do direito tributário europeu, e, naturalmente, adaptando ambas as tendências às peculiaridades históricas do direito tributário brasileiro.

Portanto, a tendência à literatura jurídica tributária brasileira, diferente da europeia (apenas em primeiro momento) é codificada, mas também constitucionalizada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo apresentar algumas informações iniciais sobre o processo de codificação do direito tributário, com especial atenção à experiência estrangeira, com o objetivo de explorar a construção gradual da codificação tributária no Brasil (e suas influências).

Pode-se perceber que a experiência brasileira, ainda que absorvendo muitas lições da experiência europeia e latino-americana, consolidou processo próprio e peculiar. Diferente da experiência germânica, que foi fruto da genialidade de Enno Becker, mas logo em vigor por decorrência dos fatores políticos, sociais e econômicos da época, a experiência brasileira registrou maior espaço para amadurecimento, pois já herdeira de toda uma experiência bem-sucedida na Europa e, também conhecendo os esforços codificadores na América Latina. A partir do esforço codificador de Rubens Gomes de Sousa, as versões do Anteprojeto e do Projeto de Código Tributário Brasileiro foram submetidas a importantes discussões por parte do Poder Legislativo e da própria sociedade (através de especialistas convocados aos debates e ao aperfeiçoamento do documento que viria a se tornar o Código Tributário Nacional). É claro que fatores políticos também atrasaram o avanço do tema, na década de cinquenta e sessenta do século XX, mas, por outro lado, propiciaram rápida aprovação (no formato de Decreto-Lei), já sob a égide da Emenda à Constituição n. 18 de 1965, que alteraria a Constituição de 1946.

O regime de “exceção democrática”, favoreceu a consolidação do “Sistema Tributário Nacional”, cujos pilares passam a ser o Direito Constitucional Tributário previsto na Constituição de 1946 (mas profundamente modificado pela Emenda 18) e o Código Tributário Nacional (que consolida o Sistema Tributário Nacional na esfera infraconstitucional), tornando-se essencial fonte do direito tributário a ser observada pelos entes tributantes.

Por outro lado, a experiência literária brasileira, emergindo efetivamente a partir da década de quarenta do século XX, absorve essas experiências, garantindo um perfil, especialmente impulsionado a partir das décadas de cinquenta e sessenta do século XX,

constitucionalista e codificador, pois já sob a égide de um Estado Constitucional de Direito (ainda que não necessariamente democrático).

O Código Tributário Nacional (e não “Brasileiro”, pois remetia-se à concepção – de “Sistema Tributário Nacional”, destinado a orientar a Federação), sobreviveu aos desafios do tempo e à redemocratização.

Recebida enquanto “Lei Complementar” (materialmente, pelo menos), o Código Tributário Nacional segue ainda vigente (alguns poucos artigos não foram recepcionados pela CRF, a exemplo do então art. 28 e do art. 67), com poucas alterações estruturais e atualizações, ainda que algumas representem importantes mudanças na legislação tributária (como ocorreu com as Leis Complementares n. 104 e n. 105 de 2001, por exemplo).

De qualquer forma, com a redemocratização brasileira tardia, que se consolida através da entrada em vigor da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (mas cujos trabalhos preparatórios se iniciam em 1985), avança-se para um Direito Tributário Brasileiro Sistematizado, Constitucionalizado e Codificado, agora suportado por um Estado Constitucional Democrático de Direito.

E, naturalmente, esse processo complexo e multifacetado também repercute na produção literária e no amadurecimento legislativo e jurisprudencial na experiência brasileira.

Finalmente, a Codificação Tributária no Brasil, para além das forças políticas que regiam o período em que foi concebida e quando entrou em vigor no Brasil, é, indiscutivelmente, importante legado jurídico concebido, adaptado e aperfeiçoado por expoentes da literatura tributária pátria, que, com expertise técnica, garantiram que essa importante fonte legislativa no direito tributário seguisse perene no amadurecimento jurídico tributário do Brasil, para além de críticas ou necessários aperfeiçoamentos e atualizações.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil.** 2^a Ed. São Paulo: Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo – Sinafresp, s/d.

Associação Latino-Americana de Livre Comércio. **Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC.** Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C., 1970. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

ARANHA, Osvaldo. **Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhado ao Sr. Presidente da República, o Projeto de Código Tributário Nacional (Exposição n.1250, de 21-7-1954. Projeto de Código Tributário Nacional).** In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

AYALA, Jorge Cosulich. **Apresentação**. In: **Modelo de Código Tributário – CIAT**. Primeira Edição. Panamá – Secretaria executiva, 1997, 143 p. CIAT Model Tax Code / Inter-American Center of Tax Administrations. -- First edition. -- Panama : Executive Secretariat, 1997. 143 p. Disponível em: <http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307.TITN>. (último acesso em 19.11.22).

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 1959.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BALEIRO, Aliomar. **Parecer sobre o Projeto do C.T.N.** In: BALEIRO, Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BALL, Kurt. **Steurrecht und Privatrecht. (Theorie des selbständigen Steuerrechtsystems)**. J. Bensheimer/Mannheim, Berlin, Leipzig, 1924.

BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; KOCH, Carl. **Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I**. Köln – Berlin – Bonn – München: Carl Heymanns Verlag K.G., 1963.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico. Lições de Filosofia do Direito**. Coleção Elementos de Direito. São Paulo: Ícone Editora, 1995, p.45-57, 78-83, 119-122.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da Prova no Processo Administrativo Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 1997.

BRANDÃO MACHADO. **Prefácio do Tradutor**. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da Lei Tributária. Conteúdo e Limites do Critério Econômico**. Tradução, Prefácio e Notas de Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.

BÜHLER, Ottmar. **La Importanza di Enno Becker per Lo Sviluppo del Diritto Tributario Tedesco dal 1918**. In: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze. Volume IV. XVIII, Parte I. Padova: 1940 CEDAM – CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI, 1940.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho**. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1975.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Processo Tributário – Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação**. In: Revista de Direito Público n. 7. Janeiro/março, São Paulo: Rt, 1969^a.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Processo Tributário – Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação**. In: Revista de Direito Público. n. 8. Abril/Junho, São Paulo: Rt, 1969b.

DINIZ, Souza. **Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro**. 1º edição. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

FILHO, Paulo Barbosa de Campos. **Codificação do Direito Tributário Brasileiro**. In: Revista de Direito Administrativo, Vol. III. Rio de Janeiro: Seção II da Revista do Serviço Público – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas, janeiro de 1946, p. 44-59.

FLEINER, Fritz. **Les Principes Généraux Du Droit Administratif Allemand**. Traduction de Ch. Eisemann. Paris: Librairie Delagrave, 1933.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Anteproyecto de Código Fiscal**. Facultad del Derecho y Ciencias Sociales. Investigaciones del Seminário de Ciências Jurídicas y Sociales. XXXVIII. Buenos Aires: Sección publicaciones del seminário de ciências jurídicas y sociales, 1942.

GIL, Antonio Hernández. **Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica**. Madrid: Civitas, 1981.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.

KORMANN, Karl. **System der Rechtsgeschäftlichen Staatsakte**. Verwaltungs- und prozeßrechtliche Untersuchungen zum allgemeinen Teil des öffentlichen Rechts. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1910.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Steuerrecht**. I. Allgemeiner Teil. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3º Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

Lei de Adaptação Fiscal de 1934, traduzida em língua portuguesa por Souza Diniz. Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro. 1º edição. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán**. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policia y Poder Tributário. Depalma: Buenos Aires, 1950.

MAYER, Otto. **Deutsches Verwaltungsrecht**. Bd. 1. Leipzig: Duncker & Humblot, 1895.

Modelo de Código Tributário – CIAT. Primeira Edição. Panamá – Secretaria executiva, 1997, 143 p. CIAT Model Tax Code / Inter-American Center of Tax Administrations. -- First edition. - - Panama : Executive Secretariat, 1997. 143 p. Disponível em: <http://biblioteca.ciat.org/CGIBIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307.TITN>. (último acesso em 19.11.22).

]Nabais, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributário**. Obras Básicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estúdios Fiscales, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário Comparado**. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977). Tradução de Alfred J. Schimid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilvery, Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Co-edição: Companhia Editora Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

PROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. (Projeto de lei n.4834, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 7-9-1954). In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

PUGLIÈSE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Traducción Española de México: 1939.

Reichsabgabenordnung, Steueranpassungsgesetz. Herausgegeben im Reichsfinanzministerium. Berlin: 1941.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Metodología Jurídica**. Traducción de J.J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1994.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal no Brasil**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional**. 1953. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes de. **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**. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Prefácio**. In: FONROUGE, C.M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: LAEL, 1973.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária. Volume XXI. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2017a.

TEODOROVICZ, Jeferson. **A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino-americanos e os modelos de Códigos Tributários para a América Latina**. In: Revista Direito Tributário Atual. Coordenação dos Professores Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. n. 23. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. São Paulo: Dialética, 2009.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História da Harmonização Tributária Internacional: Entre a Doutrina e a Política**. In: Revista Direito Tributário Atual. Coordenação: Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. Número 28. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2012.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017b.

TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo: José Bushatshky, 1971.

Torres, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

Torres, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12^a. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

VALDÉS COSTA, Ramón. **A Codificação Tributária na América Latina**. Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. COORDENADOR: MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984.

VANONI, Ezio. **L'Esperienza della Codificazione Tributaria In Germania**. In: Opere Giuridiche. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano – Dott.A. Giuffrè Editore, 1962.