

Chegou a hora de elaborar um novo Código Tributário nacional



Igor Mauler Santiago
Advogado

Escrevo esta coluna sumamente gratificado pela inclusão de meu nome —

ao lado de 11 admiráveis colegas — na lista dos candidatos ao prêmio Tributarista de Destaque de 2015 e 2016 da Associação Paulista de Estudos Tributários (Apet). Para conhecer os candidatos e votar, clique [aqui](#).

E o tema não poderia ser mais oportuno, por versar uma das duas ferramentas maiores — a outra é a Constituição — de todos os que labutamos profissional ou academicamente com o Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) completa este ano cinco décadas de inestimáveis serviços prestados ao Direito brasileiro. Monumento legislativo de cuja elaboração participaram, entre outros, Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Gilberto de Ulhôa Canto, o CTN será, ao lado da Emenda Constitucional 18/65, para sempre reconhecido como um marco na racionalização da produção e da interpretação do Direito Tributário no país.

Redigido de forma precisa e tersa, rarissimamente contestado em sua validade, o CTN faz por merecer a reverência que lhe prestam os nossos melhores juristas e a centralidade que mantém nos debates tributários acadêmicos e jurisdicionais.

Reconhecê-lo não significa, entretanto, negar a ação do tempo. Mesmo o *Code Napoléon* — quintessência da codificação, que um dia mereceu tratamento quase sagrado — acaba de sofrer radical reforma quanto ao Direito dos Contratos e das Obrigações, por força da *Ordonnance* de 10 de fevereiro de 2016.

Também o CTN, moderno para a sua época, desatualizou-se, não tendo bastado para impedi-lo as intervenções que lhe fizeram, principalmente, as leis complementares 104/2001 e 118/2005.

Alguns exemplos o demonstram. Inicie-se pelo Livro I, intitulado Sistema Tributário Nacional:

- o conceito de tributo do artigo 3º, de cunho universalizante (“*tributo é toda prestação...*”), negligencia o caráter não tributário de exigências como os *royalties* do petróleo, da mineração e da geração de energia hidrelétrica, entre outras;
- as disposições sobre a natureza jurídica específica dos tributos (artigos 4º e 5º) deixam de fora as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, que o STF erige em espécies autônomas — com isso, cumprindo de modo deficiente a disposição do artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição de 1988;
- os comandos relativos aos princípios e às imunidades tributárias (artigos 9º a 15), além de majoritariamente despiciendos — por tratarem de questões que se esgotam no nível constitucional — e defasados em relação à redação atual da Carta, revelam-se incompletos naquilo que deveriam disciplinar, como os requisitos para o gozo da imunidade de contribuições para a seguridade social (artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição);
- as regras sobre os impostos individualmente considerados (artigos 19 a 76) (i) não abrangem aqueles tratados em leis extravagantes (como o ICMS — Lei Complementar 87/96, e o ISS — Lei Complementar 116/2003) e os não tratados em lei alguma (caso do IPVA); (ii) regulam impostos hoje inexistentes (como os impostos federais sobre transportes e comunicações — artigos 68 a 70, e sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais — artigos 74 e 75) ou cindidos entre diversos entes (como o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis e direitos a eles relativos — artigos 35 a 42) — o que representa um cumprimento incompleto do comando do artigo 146, inciso III, alínea *a*, *in fine*, da Constituição;
- todo o Título VI do Livro I (Distribuição das Receitas Tributárias — artigos 83 a 95) cuida de matéria financeira, e não tributária, que estaria melhor em outros diplomas normativos.

Deficiências ainda mais severas, devido à maior abrangência das regras que traz, encontram-se no Livro II – Normas Gerais de Direito Tributário:

- inteira omissão quanto aos critérios estabelecidos nos artigos 146, inciso III, alínea *c* (adequado tratamento tributário ao ato cooperativo) e 146-A da Constituição (prevenção de desequilíbrios concorrenciais);
- inexistência de regras gerais sobre processo tributário administrativo e sanções fiscais, o que dá ensejo a uma verdadeira babel federativa quanto a esses temas, com a complexificação do sistema para contribuintes que atuam em escala nacional e a multiplicação de disposições abusivas. Basta lembrar que hoje existem quatro recursos extraordinários com repercussão geral sobre multas tributárias aguardando julgamento no STF^[1];
- incerteza em relação ao alcance do parágrafo único do artigo 116 — que permite a desconsideração dos atos praticados para dissimular o fato gerador — e, de toda forma, ausência de um tratamento mais detalhado da elisão tributária, em linha com a tendência internacional;
- insuficiência da disciplina da responsabilidade tributária na modalidade substituição tributária para a frente e para trás: critérios para a fixação da base de cálculo, tratamento das diferenças entre a base presumida e a real, efeitos sobre o direito de crédito nos tributos não cumulativos etc.;
- insuficiência da disciplina da responsabilidade tributária na modalidade transferência. Cuida-se de um dos pontos a merecer maiores intervenções. Basta lembrar que o CTN não trata dos efeitos da cisão de empresas (artigo 132) e que não enumera pessoas jurídicas entre os terceiros responsáveis dos artigos 134 e 135, estando toda a construção da desconsideração da responsabilidade jurídica

no campo fiscal baseada no artigo 50 do Código Civil. Tema correlato também negligenciado pelo código, e objeto de elaboração jurisprudencial autônoma, é o das formas e prazos para o redirecionamento da execução fiscal para terceiros;

- instauração de responsabilidade pretensamente objetiva por infrações fiscais (artigo 136), em franca desarmonia com a Constituição de 1988;
- falta de uma regulamentação suficiente da compensação tributária, que a tornasse invocável diretamente pelo contribuinte, mesmo à falta de lei do ente político interessado;
- tratamento contraditório da imputação e da consignação do pagamento, e laconismo da disciplina desta última. Já tratamos do tema em nossa [coluna](#) e em [artigo](#) específico;
- invalidade do artigo 169, parágrafo único, que determina a fluência da prescrição no curso de ação anulatória movida pelo contribuinte, sem desídia deste;
- caráter assistemático do capítulo da Fiscalização (artigos 194 a 200), com regência em lei extravagante (a Lei Complementar 105/2001) do tema central relativo à quebra administrativa de sigilo bancário;
- anacronismo do capítulo sobre as Certidões Negativas (artigos 205 a 208), há muito superado pela jurisprudência do STJ que permite ao particular a antecipação da garantia em ação preparatória, sem suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Os pontos acima — não isentos de polêmica, decerto — dão uma ideia da amplitude das modificações que se fazem necessárias, a recomendar a elaboração de um novo código ou, no mínimo, uma amplíssima reforma Lei 5.162/66.

Bons nomes para uma comissão encarregada desse anteprojeto de lei não faltariam, entre ministros ativos ou aposentados do STF e do STJ, advogados públicos e privados com notória experiência na área tributária, acadêmicos, julgadores administrativos, autoridades fiscais e *experts* de outras áreas que guardem afinidade com o fenômeno tributário, como a Teoria Geral do Direito, o processo civil, o Direito Administrativo e o Direito Falimentar.

[\[1\] Tema 487. Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.](#)

[Tema 736. Constitucionalidade da multa prevista no artigo 74, parágrafos 15 e 17, da Lei 9.430/96 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.](#)

[Tema 863. Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.](#)

[Tema 872. Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.](#)

Date Created

06/07/2016