

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO ELEMENTO DE ESTABILIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

CLÁUDIO SANTOS

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Antes de ingressar no tema central, creio serem indispensáveis algumas considerações acerca da natureza da lei sobre a qual pretendo discorrer, bem assim das funções que a ordem constitucional atribui ao Código Tributário Nacional.

A Constituição anterior, com a Emenda Nº1, de 1969, dispunha que lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência entre os entes tributantes e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ao tempo, o espaço normativo estava preenchido, eis que a lei ordinária reguladora do Sistema Tributário Nacional, fundada nos princípios e regras introduzidas no direito brasileiro pela Emenda Constitucional Nº 18, de 1 de dezembro de 1965, existia e vigorava com a denominação de Código Tributário Nacional, atribuída pelo Ato Complementar Nº 36, de 1967. Assim, com as modificações impostas pelo novo ordenamento básico, o CTN foi recepcionado.

A Constituição da República de 5 de outubro de 1988, que, além de extensa e analítica, fez largo uso da lei complementar para a atuação de muitos de seus preceitos, disciplinou em seu art. 146:

"Cabe à lei complementar:

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

II - Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas."

O vazio legal, em fração, continua ocupado pelo Código Tributário Nacional, parcialmente desatualizado, modificado, alterado e a carecer de

ampla reforma ou total substituição, diante do novo Sistema Tributário Nacional. Substituído, porém, sem desprezo dos valiosos ensinamentos nele contidos e absorvidos, ao longo dos anos, pela administração fazendária e pela justiça.

Mas o que significa essa lei complementar de que se cuida ou, previamente, o que é a lei complementar?

Historicamente, de conformidade com estudo sobre "O Processo Legislativo", feito pelo Procurador da República Arthur de Castilho Neto, editado pela Fundação Petrônio Portela (2a. ed., Brasília, 1983, p. 43), a lei complementar tem seus antecedentes na Constituição de 1891, cujo art. 34, N° 34, previa a competência do Congresso para editar leis orgânicas: "de execução completa da Constituição". A Constituição de 1934, por igual, estabelecia a competência do Poder Legislativo para elaborar esse tipo de lei (art. 39, N° 1).

O memorável jurista Victor Nunes Leal, em trabalho sempre referenciado, observou: "A Constituição atual (reporta-se à Constituição de 1946), à semelhança da de 1937, não alude especialmente às leis complementares, como o faziam as Constituições de 24 de fevereiro (art. 34, N° 34) e de 16 de julho (art. 39, N° 1)" ("Leis Complementares na Constituição", RDA vol. VII, p. 381).

Doutrinariamente, dá-se relevância à lei que deveria complementar o ordenamento constitucional do regime parlamentar de 1961, como o embrião das modernas leis complementares. Souto Maior Borges, o douto jurista pernambucano, no início de sua conhecida obra "Lei Complementar Tributária", lembra:

"... a lei complementar, com a eficácia característica de superioridade formal relativamente às outras leis, dada pelo quorum especial e qualificado de votação insinuou-se no direito brasileiro por meio da Emenda Constitucional N° 4/61, que instituiu o efêmero regime parlamentarista de governo cujo art.22 dispunha:

"Poder-se-á completar a organização do sistema parlamentarista de governo ora instituído mediante leis votadas nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros." (São Paulo, RT-EDUC, 1975, p. 1).

Realmente, foi a partir da Emenda Parlamentarista que a Lei Complementar, como veículo regrador, formal e materialmente diferente da lei ordinária, teve ingresso no processo legislativo, pois, levando-se em conta a exigência de **quorum** especial ou qualificado e o conteúdo da lei desenhado pela Constituição, não seria mais possível proclamar como o fez Victor Nunes Leal: "Em princípio, todas as leis são complementares, porque se destinam a

complementar princípios básicos enunciados na Constituição" (ob. cit., p. 381). Principalmente, agora, após a Constituição de 1967, a Emenda Nº 1, de 1969 e a Constituição de 1988, esta pródiga na previsão de leis complementares, pois a situação é outra.

Segundo a lição do constitucionalista Celso Bastos tem a lei complementar um traço individualizante: "...é o fato de só poder tratar das matérias que expressamente a Constituição diz ser própria dessa espécie normativa". ("Curso de Direito Constitucional" - , 11a. ed., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 309). É o seu conceito material. Além disso, lei complementar é aquela votada pela maioria absoluta do Congresso, de conformidade com o art. 69, da Carta Magna. É o seu conceito formal.

Em relação ao Direito Tributário, como é sabido, a Lei Fundamental é exigida para evitar conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular limitações ao poder de tributar, assentar normas gerais de Direito Tributário, dentre as quais aquelas exemplificadas nas alíneas "a", "b", e "c" do inciso III do art. 146 da Lei Suprema e ainda para Regular e fazer atuar vários outros comandos constitucionais.

Nesta oportunidade, interessam apenas os três primeiros temas, aliás, como visto, já cogitados no plano constitucional anterior, contudo, exatamente nesse ponto a doutrina divide-se e forma duas correntes: a dicotômica, da qual são expoentes renomados Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, e a tricotômica, de cujas linhas lembro Rubens Gomes de Souza, pelo menos, de início, Ives Gandra Martins e muitos outros eméritos tributaristas. Os primeiros, ardorosos guardiães do federalismo e da autonomia municipal, os últimos defensores do Código, a evidenciar a exigência constitucional e a mostrar as vantagens da uniformização do sistema no âmbito das ordens jurídicas parciais e de segurança jurídica do contribuinte.

Para Ives Gandra, a Constituição de 1988 afasta as incertezas. Efetivamente, com certa dose de otimismo, assinala:

"O novo texto constitucional elimina, de vez, as dúvidas, que pairavam sobre o espectro de atuação da Lei complementar.

Alguns eminentes juristas pátrios entendiam, em face da redação do art. 18, parágrafo 1º; da Emenda Constitucional Nº 1/69, cuja dicção era a seguinte:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar", que era dupla a função da lei complementar, devendo ser lido o discurso constitucional da seguinte forma:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, dispondo sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulando as limitações constitucionais do poder de tributar."

A maioria da doutrina e a jurisprudência, todavia, encamparam a tríplice função, ou seja, a de estabelecer normas gerais, eliminar conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar." ("Sistema Tributário na Constituição de 1988", São Paulo, Saraiva, 1989, ps. 83/84).

Na sustentação dessa tese, o Professor Ives Gandra Martins tem inúmeros aliados.

Em Cadernos de Pesquisas Tributárias, vol. 15, com o título de "Lei Complementar Tributária", Co-edição Ed. Res. Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária (São Paulo, 1990), encontramos as opiniões de vários tributaristas favoráveis àquela posição. Dentre eles, trago a manifestação do mestre Gilberto de Ulhoa Canto:

"1.1. Após a promulgação da Constituição Federal de 05.10.1988, voltou a ser objeto de controvérsia a natureza e a amplitude das leis complementares em matéria de tributos. Sua perfilhação não foi jamais posta em dúvida, pois a Carta Magna a ela aludiu em vários pontos, chegando a haver menções específicas à expedição de normas complementares a propósito de certos tributos, além da previsão de sua expedição para regular conflitos de competência impositivos, proibições e limitações do poder de tributar, e formular normas gerais de legislação tributária.

1.2. Quando prevista pela Emenda Constitucional Nº 18, de 01.12.1965, a figura da lei complementar encontrou injusta oposição por parte de alguns juristas, que, não compreendendo o seu alcance e sua importância, consideraram-na afrontosa à autonomia dos Estados e Municípios, e um indevido instrumento de autoritarismo da União em todo o campo impositivo.

1.3. As objeções improcediam. Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também a autonomia legislativa da própria União, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar

é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os Senadores representam os estados e os deputados os colégios eleitorais dos Estados e Municípios." (ps. 1/3).

O Juiz Federal Sacha Calmon Navarro Coelho, em seus excelentes "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário" (Rio, Forense, 1990), analisa, sem restrições, os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária, segundo a nova Constituição. Sobre os conflitos de competência, diz o autor: "Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso essa função" (p. 124). A respeito das limitações ao poder de tributar, afirma: "A lei complementar na espécie de regulação é quase sempre instrumento de complementação de dispositivos constitucionais de eficácia limitada ou contida" (p. 127). E, tocante às normas gerais, expressa as seguintes conclusões:

"a) a edição das normas gerais de direito tributário são veiculados pela União, através do Congresso Nacional mediante leis complementares (Lei Nacional) que serão observados pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios, salvo sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna (parágrafo 3º.) até e enquanto não sobrevenha a solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, paralisa as legislações locais, no que lhe forem contrárias ou incongruentes (parágrafo 4º.);

b) a lei com estado de complementar sobre normas gerais de Direito Tributário, ora em vigor, é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição de 1988, a teor do artigo 34, parágrafo 5º., do "Ato das Disposições Transitórias"(lex legum habemus);

c) a lei complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário. Como seria possível existir um Código Tributário Nacional sem o instrumento da lei complementar com império incontrastável sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados membros e dos Municípios?" (p. 129).

Mas os adeptos da corrente dicotômica também se manifestam. O Prof. Geraldo Ataliba, em contundente palestra proferida em São Paulo, pós-Constituição de 1988, publicada na RD Tributário, nº 48, ps. 84/97, textualmente declara:

"Enfim os senhores leiam com os olhos críticos de novo e vejam que os dois homens de respeito e competência que inventaram o Código Tributário Nacional não souberam colocar nada dentro dele. E o que puseram ou repete a Constituição, ou desacata

a Constituição, ou é **precepto didático**. Então, vejam que o que sobra para a lei complementar, em matéria tributária no Brasil, é muito pouco. Alguém diria: mas por que fazer todo este esforço? Afinal de contas, há uma cultura que está formada em torno do Código Tributário Nacional, uma literatura, uma jurisprudência etc ...? Cada um tem seu diagnóstico e eu faço o meu. Vivemos em matéria tributária esse clima de insegurança, de instabilidade, de arbítrio, de desgosto, que foi descrito por Alfredo Augusto Becker - e todos vocês conhecem o livro dele sobre Direito: "Teoria Geral de Direito Tributário" - livro suculento, sensacional. Num determinado capítulo encontramos o título "Manicômio Jurídico Tributário". Sabe o que ele fala? Ele conta o que acontece no Brasil; não inventa nada, não faz fantasia, ele conta o que acontece no Brasil - e o capítulo se chama "Manicômio Jurídico Tributário" e é de uma fidelidade total. Não quero que o Brasil seja um manicômio, mas quero que seja civilizado; quero que haja investimentos estrangeiros no Brasil. Desejo isso muito, porque aí o Brasil vai progredir. Não temos capital, precisamos de capital estrangeiro. Mas, sabem o que queria também? Queria que o capital brasileiro fosse investido no Brasil. Gostaria tanto que o brasileiro investisse em produzir aqui no Brasil para dar emprego para os brasileiros, para progredirmos, melhorarmos, ficarmos civilizados. Tenho inveja quando ouço contar que na Inglaterra há 22 anos que não se mexe na Lei do Imposto de Renda. Queria que houvesse segurança jurídica neste país. Queria que o fisco soubesse quais são as suas pautas e tranqüilamente as obedecesse; queria que não houvesse nenhum gênio no Ministério da Fazenda; que ele fosse sempre um cidadão normal; queria que tivéssemos tranqüilidade. Bertrand Russel, que foi um grande filósofo inglês, foi perguntado com o seguinte: o que é um país civilizado? Ele respondeu: "País civilizado é aquele em que, aconteça o que acontecer, em qualquer campo, a gente sabe o que os tribunais vão decidir, sabe antes - "o Tribunal vai dizer isso". Aqui no Brasil nem depois a gente sabe o que o Tribunal decidiu.

Quero que o Brasil seja civilizado e meu diagnóstico é esse: enquanto existir a cultura do Código Tributário Nacional e a novela das leis complementares em matéria tributária não vamos cumprir nem um pouco dessa Constituição e, portanto, não vamos gozar dos benefícios que ela promete, desde que possa ter eficácia; eficácia que vai depender de ser obedecida; obediência essa que vai depender de ser entendida e quem tem que começar a entender somos nós, os juristas".

Roque Antonio Carrazza, no seu bem elaborado "Curso de Direito Constitucional Tributário", é categórico: "...somos de opinião que a lei

complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência em matéria tributária, ou regularão "as limitações constitucionais ao poder de tributar" (p. 359), e em tópico adiante: "Por igual modo; não cabe à lei complementar em análise, determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto magno. Os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões reduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas infraconstitucionais" (p. 361).

Para o mesmo autor: "... os possíveis conflitos de competência, em matéria tributária, já se encontram resolvidos na própria Constituição ... as limitações ao exercício das competências tributárias vêm todas encartadas na Lei Superior não sendo dado ao legislador infraconstitucional (e.g., o lançamento) delas ocupar-se, a não ser no intuito de reafirmá-las. "E, finalmente: ... as normas gerais em matéria de legislação tributária, referidas no art. 146 da Lei Maior, têm caráter meramente declaratório" (p. 365).

As controvérsias, naturalmente, estarão no palco das discussões, nos seminários, nas universidades e, brevemente, no Congresso Nacional, na reformulação do CTN.

Peço vênia, entretanto, aos dois eminentes professores para tentar, ao final, depois de algumas considerações de cunho doutrinário, acentuar e demonstrar a importância do CTN como elemento de estabilização do Direito Tributário, atingindo aquelas finalidades visadas por seus idealizadores e criadores.

Nos idos de 1958, Aliomar Baleeiro, em parecer sobre Projeto de Código Tributário Nacional (Projeto nº 4.834, de 1954), na Câmara dos Deputados, salientava:

"A unificação do Direito Tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação que o Ministro Oswaldo Aranha, em hora inspirada, empreendeu, cometendo-a à competência reconhecida do professor Rubens Gomes de Sousa. A essa luz, o projeto não tem apenas utilidade equiparável à de nosso Código Civil, porque a magistral obra de Clóvis Beviláqua foi edificada sobre fontes de um direito anterior e único em todo o Brasil; revela-se incomparavelmente mais útil e imprescindível, porque corresponde à tarefa jurídica, social e política do Cód. de Napoleão, que pôs termo à simultânea vigência de várias sortes de Direito positivo dentro do mesmo país, naquele quadro ironizado pela vivacidade de Voltaire."

Só após a Emenda Constitucional Nº 18/65, feita a revisão geral daquele projeto para adaptá-lo ao novo sistema tributário nacional, é que surgiu a Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional, lei de extrema necessidade para regular a aplicação dos princípios tributários no País, afastando empecilhos à unidade econômica da Nação e para disciplinar os poderes impositivos das órbitas políticas da Federação Brasileira.

Veio assim o Código - como virá outro remodelado, atualizado - e chegou com a natureza de complemento da Constituição sobreposto ao universo legislativo federal, estadual e municipal impondo-lhe fidelidade à Constituição e respeito ao direito dos contribuintes.

A propósito das normas gerais que o código reúne "são normas sobre como fazer normas, em sede de tributação", sintetiza Sacha Calmon (ob. cit., p. 132).

O estatuto nacional do direito tributário, como o chama Ives Gandra, ou o estatuto do contribuinte, como dizem muitos, permaneceu até nossos dias com poucas modificações no que tange ao sistema e nenhuma naquela parte pertinente às normas gerais.

"É, portanto", assevera o grande tributarista, "... elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de "colchão legislativo aparador entre a Constituição e a legislação ordinária" (ob. cit., p. 28). "Tem-se estudado muito" - continua - "na teoria geral do Direito a função das normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismo de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. De rigor, apenas neste Século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que a legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado" (ob. cit., ps. 28/29).

A Dr^a. Yonne Dolácio de Oliveira, por sua vez, leciona: "As leis complementares desempenham o papel de normas sobre a produção de normas pelos entes do governo, estruturando-as para cumprimento dos princípios e normas constitucionais. Devem exercer a função já assinalada por Hart de propiciar a execução do que agasalhou a Constituição, servindo inclusive para defendê-la contra os atos da legislatura das unidades do governo. Sendo normas de organização, seu conteúdo é o de conferir poderes e atribuições às referidas unidades para que criem novas normas, agora de conduta, determinando-lhes, ainda, a estrutura básica a ser seguida na instalação das mesmas, de modo a não comprometer o modelo nacional acolhido pela Constituição. No direito tributário, como veremos mais adiante,

as leis complementares consubstanciadas no Código Tributário Nacional e outras posteriores, partindo da Constituição Federal, completam a configuração, de modo peculiar e rico na abrangência, do sistema constitucional tributário. "Como normas relativas a normas, para coordenar a produção normativa, compreendendo as três modalidades de Hart, oferecem os modelos para a tipicidade estrutural. Elas não criam os tributos pois não são normas de conduta, mas fornecem, em grau de abstração maior, as diretivas subordinantes para a qualificação tipológica das normas disciplinadoras dos comportamentos na criação dos tributos das três unidades federadas; e, ainda, inclusive especificamente por meio de normas de julgamento, as diretivas para o aplicador do direito"(In "A Tipicidade No Direito Tributário Brasileiro", São Paulo, Saraiva, 1980, ps. 111/112).

Baseiam-se os autores, sobretudo, como vimos, nas lições de Herbert Lionel Adolphus Hart, colhidas de seu conhecido "O conceito do Direito", e, igualmente, do jurista italiano Norberto Bobbio. Do primeiro, lembro a seguinte distinção:

"Por força das regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas ações, quer queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras; porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação" (ob. cit., trad. portuguesa, editada através da Fundação Calouste Gulbenkian, p. 91).

Bobbio, na sua conhecida teorização a respeito das normas primárias e secundárias, classifica as normas sem conteúdo sancionatório ou, mais propriamente, aquelas a dispor sobre a produção jurídica, como normas secundárias, sem que essa denominação contenha a idéia de inferioridade axiológica; ao contrário, Bobbio empresta a estas o caráter de super direito.

No Direito Tributário Brasileiro elas são normas para a produção de normas tributárias federais, estaduais e municipais, para a conduta da administração pública, na execução de qualquer lei tributária, para a exegese da legislação tributária em geral, seja no âmbito do executivo, seja no judiciário, e uma armadura e um escudo para o contribuinte.

Prosseguindo. Além da manifestação da doutrina brasileira sobre o CTN como fator de ordenação do sistema jurídico tributário e de sua "praticidade", é importante saber como a jurisprudência, sobretudo do Colendo Supremo Tribunal Federal, contribuiu para impor as normas codificadas e conferir-lhe a condição de estabilizadoras do Direito Tributário Nacional.

Pouco antes da vigência do CTN tive o ensejo de debutar na advocacia, no ramo, então, pouco estudado do direito de que se cuida, requerendo para empresas que traziam de outros Estados mercadorias tributadas na origem pelo IVC (ainda na vigência dos DLs nrs. 915/38 e 1.061/39, logo revogados pela Lei Nº 4.299, de 23.12.63, uma autêntica lei nacional de normas gerais) mandado de segurança contra a exigência de uma daquelas taxas de "estatística e desenvolvimento econômico", criada pelo Estado do Ceará. Imensa foi a minha decepção ao sofrer revés profissional, unânime, naquele Tribunal, onde, antes de chegar ao Superior Tribunal de Justiça, fui Desembargador, e verificar que os nobres julgadores de então pouca noção tinham do conceito doutrinário de taxa. Felizmente, o Supremo Tribunal Federal concedeu "writ", declarando a inconstitucionalidade daquela taxa, a exemplo da "taxa de eletrificação" de Pernambuco, assunto da Súmula nº 135, idêntica àquela outra. Contraditoriamente, na Súmula nº 136, da mesma Excelsa Corte, está averbada a constitucionalidade de uma "taxa de estatística da Bahia", assemelhada às anteriormente referidas. O fato é bastante expressivo da confusão feita pela justiça quanto à falta de precisão dos conceitos das espécies tributárias e mesmo dos limites de competência de cada ente tributante, isto no limiar da criação do Código Tributário Nacional.

Posteriormente, foram sensíveis as mudanças na jurisprudência. A título exemplificativo, recorro algumas decisões judiciais que expressam a utilidade do CTN, como norma sobre normas, segundo as lições de Hart e Bobbio.

No RE nº 69.784-SP, onde foi discutido no STF um caso de imposto territorial progressivo, criado pelo município de Americana, na ementa lê-se: "Imposto territorial urbano - Seu conceito (art. 33 do C. T. Nacional)", e, no voto do Min. Bilac Pinto, opondo-se a Baleeiro, encontra-se: "Segundo dispõe o C. T. Nacional, três são os elementos da definição do imposto territorial urbano: a) elemento objetivo ou material, também chamado "fato gerador", que é a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel por natureza ou acessão física, situado na zona urbana do Município; b) elemento subjetivo ou pessoal, isto é, o contribuinte, que é a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (C.T.N., art. 121, parágrafo único, Nº 1); no caso o proprietário ou o titular do domínio útil, ou o detentor da posse; c) elemento financeiro, isto é, a base de cálculo: no caso, o valor venal do imóvel. Quando o legislador, a pretexto de instituir um adicional progressivo a esse tributo introduz alteração, em qualquer dos três elementos citados, corre o risco de descaracterizar juridicamente o respectivo adicional, que perderá a natureza de imposto territorial urbano para transformar-se em tributo de outra espécie" (RTJ 77/172). A partir desse raciocínio o tributo foi considerado inconstitucional, e a tese sumulada (Nº 589).

No RE nº 80.045-SP, outro assunto versado no CTN, sobre concurso de preferência de créditos tributários, veio a ser apreciado pelo Supremo e, depois, sumulada a tese abraçada. Está assim redigida sua ementa: "Tributos - Preferência - O crédito previdenciário do INPS, contribuição parafiscal, equiparada legalmente a crédito da união, prefere ao crédito tributário do Estado. A proibição de se criarem preferências entre uma das pessoas de Direito Público Interno contra outra (Constituição Federal, art. 9º., I) não exclui a ordem de preferência, no concurso para cobrança de crédito tributário, estabelecida pelo art. 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Recurso extraordinário não conhecido" (RTJ 80/812). A Súmula a que me referi é a de nº 563.

A Súmula nº 544 consagra a orientação traçada no art. 178 do CTN a propósito das isenções condicionadas e tem sido largamente invocada.

A Súmula nº 546 a respeito da repetição de indébito de tributo indireto também não desborda do regramento contido no art. 166 do CTN.

Mais recentemente, a Suprema Corte veio a introduzir em sua Súmula o conhecido verbete nº 574: "Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimento similar". Em reforço desse entendimento e socorrendo-se do CTN para evidenciar a supremacia do princípio da reserva legal, decidiu o Pretório Excelso: "Não supre a inexistência da lei, para legitimar a cobrança do ICM, pelo fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes e similares simultaneamente com a prestação de serviços, a indicação genérica, pelo preceito estadual, do fato gerador, sem aduzir a base de cálculo, indeclinável à complementação do tributo (art. 97, IV do CTN)" (RE Nº 107.770-SP, RTJ 117/427).

A Súmula nº 557, por outro lado, sumaria invocações dos arts. 105 e 144, II, do CTN e do DL nº 406/68, respeitante ao fato gerador do imposto sobre a circulação na entrada de mercadoria no estabelecimento importador.

Interessantes são os pronunciamentos daquela Corte acerca do conceito de produtos industrializados, formado em consonância com o CTN. De feito, no RE Nº 69.023, rel. o Min. Aliomar Baleeiro, está consignado:

"ICM - Imunidade de produtos industrializados para a exportação.

I - O conceito de "produto industrializado" não é o do art. 611 do C.C., mas o do art. 46, parágrafo único do CTN, aliás desdobrado no art. 1º., parágrafo 2º., do Dec. nº 61.514/67.

II - A madeira serrada, destinada à exportação, goza da imunidade do art. 24, parágrafo 5º da Constituição Federal de 1946" ("O Dir. Trib. no S.T.F., de Igor Tenório, São Paulo, Ed. Res. Trib., 1976, p. 64).

Ainda neste outro da relatoria do Min. Baleeiro.

"ICM - Glândulas de suínos para exportação. Imunidade. Não viola a Constituição Federal, art. 23, parágrafo 7º., mas o interpreta e aplica razoavelmente, nos termos da Súmula 536, e Código Tributário Nacional, art. 46, parágrafo único, 108, I e II, o acórdão que reconhece imunidade às operações de circulação de glândulas supra-renais de suínos destinados ao Exterior" (Agravo de Instrumento nr 58.887-RS, RTJ 70/705).

Do valoroso e fértil Tribunal Federal de Recursos (extinto na Constituição de 1988), destaco também algumas decisões:

Tributário. Imposto de Renda. Doação. CTN. Art. 144.

I - Doação de bens imóveis recebida e incorporada ao capital, como reserva. Apresentada a doação em declaração de renda, em exercício posterior à mesma. Exigência fiscal de lançamento do imposto na forma da lei vigente à declaração.

II - "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada", posto que é imperioso o respeito ao direito adquirido e princípio da anterioridade tributária.

III - Improvimento da apelação e da remessa oficial".

(AC 110.571-RS, 5ª Turma, rel. Min. Pedro Acioli, DJ de 04.02.88)

"As disposições do art. 40 e seus parágrafos, da Lei nº 6.830/80, devem ser interpretadas em consonância com o princípio geral da prescrição previsto no art. 174 do C.T.N."

(AC 114.282-PR, 4ª Turma, rel. Min. José de Jesus Filho, In "Código de Processo Civil e Legislação Processual em vigor", 19ª ed., de Theotônio Negrão).

A interpretação expressada pela última ementa vem de ser ratificada pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 1.942-PR, 1ª Turma, rel. Min. José de Jesus Filho, DJ de 17.12.90.

Poderia ir adiante e ainda registrar vários exemplos de como o Código Tributário Nacional, através da sedimentação de seus conceitos, tem contribuído para a segurança do direito à exação, oferecendo aos contribuintes a certeza quanto à sua participação na esfera financeira do Estado, sem outros entraves, senão os legais, à atividade das ordens jurídicas parciais na arrecadação de tributos.

A segurança jurídica requer a positividade do direito, diz Radbruch.

Quanto à federação, socorro-me das palavras de Sacha Calmon: "...o federalismo brasileiro como talhado na Constituição de 1988 é normativamente centralizado, financeiramente repartido e

administrativamente descentralizado. ... No Brasil, aos menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redivivo e do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo do poder central, em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário, deferidas a lei complementar. Para compreender normas gerais é preciso entender o federalismo brasileiro* (ob. cit., p. 133).

Estou de acordo com o brilhante autor, e estou certo de que sem a centralização normativa partiríamos para balbúrdia total, para o desregramento absoluto em matéria tributária, sem a menor possibilidade de um judiciário, por mais meios materiais que tivesse, dar conta de harmonizar com a Constituição os milhares de ordenamentos parciais espalhados pelo Brasil.

O federalismo e o municipalismo talhados pelo constituinte de 1988 é o que devemos encarar.

