

# A Importância Histórica da Codificação para os Sistemas Tributários Latino-americanos e os Modelos de Códigos Tributários para a América Latina

Jeferson Teodorovicz

*Mestre em Direito pela PUC/PR. Advogado e Pesquisador. Professor de Direito Empresarial na Faculdade Internacional de Curitiba - Facinter. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-PR.*

## *Resumo*

Este estudo tem como objeto principal a análise de um dos fenômenos mais importantes para o desenvolvimento do Direito Tributário contemporâneo: a codificação tributária. Nesse aspecto, o presente trabalho visa apresentar investigação que contextualize historicamente a codificação, desde seus períodos iniciais, especializando a análise para a América Latina, e seus primeiros esforços codificadores. Também foi elaborada descrição sobre instrumento peculiar decorrente do reconhecimento da importância da codificação tributária na América Latina: a criação dos modelos de Código Tributário, exemplo sem precedentes da importância concedida a esse mecanismo legislativo para o desenvolvimento do tratamento legal tributário. Portanto, o objetivo maior deste estudo é lembrar a importância histórica do fenômeno codificador para o desenvolvimento do Direito Tributário contemporâneo, com vistas a fornecer panorama histórico evolutivo destinado a reconhecer sua relevância, não somente para a América Latina, mas para o desenvolvimento do Direito Tributário nos ordenamentos jurídicos contemporâneos.

## *Abstract*

This study aims to analyze one of the most important phenomena related to the modern Tax Law development: the tax law-coding. In this mean, this paper brings a research that contextualizes historically the encoding, since its initial periods, with a special attention to the analysis of the Latin America context, and its first encoder efforts. It was also drawn a description about a peculiar recognition instrument of the tax law-coding importance in Latin America: the creation of tax law-code models, an unprecedented example of the importance granted to the legislative mechanism for the development of legal tax treatment. Therefore, the main objective of this study is recalling the historical importance of the encoder phenomenon for the contemporary Tax Law development, in order to provide a historical background for evolution to recognize its relevance, not only for Latin America, but for the development of Tax Law in contemporary legal systems.

## 1. Introdução

Toda ciência tem, entre seus vários objetivos, a busca pela melhor compreensão e descrição do objeto de conhecimento, a fim de entendê-lo, descrevendo-o, explicando-o, e tornando-o, na medida das limitações cognitivas, o mais esclarecido possível. Assim ocorre na ciência jurídica, ou na dogmática jurídica em sentido estrito, haja vista que, com a utilização de técnicas hermenêuticas, o jurista procura descrever, explicar, construir o discurso sobre o objeto de conhecimento a ser investigado.

Outro grande desafio, porém, é situar historicamente o surgimento de determinada categoria do conhecimento científico, delineando os fatores, sejam eles políticos, jurídicos, econômicos ou sociais, que favoreceram a sua construção. Às vezes, convém ao jurista o exercício histórico para descobrir a importância de certos institutos ou instrumentos para o desenvolvimento de determinado ramo do conhecimento.

Nesse aspecto, Fernando Sainz de Bujanda já advertiu que quase sempre existe uma dificuldade inerente ao se tentar fixar um período exato para o nascimento de determinada disciplina científica<sup>1</sup>. Não é diferente com a tentativa de se precisar qual o período exato para o nascimento do Direito Tributário - como disciplina científica organizada. Na esteira da opinião de Sainz de Bujanda, a dificuldade em se identificar o momento do “nascimento” do Direito Tributário enquanto disciplina científica resulta maximizada em face das disciplinas “empíricas”, ou de outros ramos do conhecimento jurídico que apresentavam estreita ligação com este ramo autônomo (didaticamente) do Direito, sem deixar de considerar também circunstâncias políticas, econômicas e sociais que, sempre, em maior ou menor grau, influenciaram no desenvolvimento científico.

Em primeiro lugar, essa dificuldade é evidenciada quanto à identificação do Direito Tributário enquanto disciplina que se dedica a investigar - para determinados objetivos - através de determinado método (ou métodos), um determinado objeto. Porém, é conveniente lembrar que, mesmo hodiernamente, cada elemento

<sup>1</sup> “No es fácil señalar cuándo se inicia el proceso histórico de formación de una disciplina científica. En rigor, los diversos tipos de realidad están pidiendo al hombre respuesta desde que éste se enfrenta con ellos y, por tanto, desde las más remotas etapas del pensamiento, es posible encontrar, aun cuando sea en embrión, rasgos definidores de los diversos saberes. No obstante, la formación de disciplinas científicas, entendidas como cuerpos sistemáticos de conocimientos, obtenidos y desenvueltos con métodos propios de investigación, suele producirse en determinados niveles históricos, fácilmente reconocibles, e incluso, en ocasiones, cabe señalar fechas muy precisas de nacimiento, que pueden ser las que corresponden a un determinado evento colectivo, a la aparición de una obra cumbre o, en el campo jurídico, a la promulgación de algún cuerpo legal de relevantes perfiles técnicos. Por lo que al Derecho Tributario se refiere, no parece aventurado afirmar que la elaboración y entrada en vigor de la Ordenanza tributaria alemana (Reichsabgabenordnung), de 1919, fue el acontecimiento que, en forma enérgica, desencadenó el proceso de elaboración de esta disciplina, tanto por los problemas teóricos que ese texto llevaba en su entraña, como por su permanente y fértil influencia en el campo de la Jurisprudencia y de la legislación comparada. Aún hoy, la Ordenanza, en su última versión, de 1977, polariza la atención de muchos estudiosos, o reaviva debates surgidos en torno a la interpretación de textos positivos surgidos bajo su influjo (...).” (BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I. Volumen Segundo. “Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del Derecho Público con Sectores Proyectados sobre la Materia Financiera”. Madrid. Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 24)

da atividade investigativa - científica - resultou - e ainda resulta - em grandes disparidades de opiniões. Não é por outro motivo que Sainz de Bujanda descreve o processo evolutivo da doutrina do Direito Tributário como a “trayectoria intelectual del problema”<sup>2</sup>.

Contudo, um instrumento foi - sem sombra de dúvidas - considerado capitular para o impulso do desenvolvimento da Ciência do Direito Tributário, não somente em apenas um ordenamento jurídico nacional determinado, mas em praticamente todos os sistemas tributários contemporâneos ocidentais, com raras exceções.

Estamos tratando da Codificação Tributária, instrumento que favoreceu a intensificação de debates sobre seus dispositivos e impulsionou os estudos científico-sistemáticos destinados a compreender a riqueza do Direito Tributário de cada país.

Reconhecendo a relevância desse instituto jurídico - e de importância histórica inegável - visamos apresentar algumas informações gerais a respeito das principais codificações latino-americanas, e seus antecedentes, partindo para rápido contexto histórico evolutivo que culminou no fenômeno codificador do Direito Tributário.

## 2. As Primeiras Codificações

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a própria Ciência do Direito teve grandes dificuldades para ser reconhecida como uma “ciência” efetiva, chegando a ser considerada como uma disciplina que se aproximaria da “arte”, em meados do século XIX, principalmente pela “instabilidade” do objeto de pesquisa<sup>3</sup>. É claro que esta acusação derivou do preconceito de se atribuir ao rol de ciências apenas a classe das disciplinas científicas “naturais”, relegando às ciências sociais, papel subsidiário, haja vista a “instabilidade” de seu objeto de estudo. Não obstante, o Direito, apesar de também estar incluído nessa dificuldade inicial, passa a apresentar rigorismo científico notável, com o intuito de ver-lhe reconhecido o *status* de ciência, frente aos demais braços do conhecimento científico. E esse rigorismo, acompanhado inevitavelmente da tendência sistematizadora que todo conhecimento cientificamente ordenado almeja, influenciou fortemente o surgimento da disciplina do Direito Financeiro e, em momentos ligeiramente posteriores, do Direito Tributário.

O austríaco Franz Von Myrbach-Rheinfeld - autor do *Compêndio de Direito Financeiro* (primeira edição em 1906 e tradução francesa publicada no ano de

<sup>2</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero*. *Op. cit.*, pp. 24 e ss.

<sup>3</sup> Defendia-se a ideia de que não se poderia considerar o conjunto de normas como objeto de investigação científica, justamente pela possibilidade de sua total alteração - revogação - em pouquíssimo tempo. Posicionamentos dessa natureza contribuíram para dificultar o reconhecimento do teor científico das disciplinas que se dedicavam a estudar o ordenamento jurídico. O pré-conceito dos estudiosos à época, sobretudo para reconhecer o caráter científico das ciências humanas, e por extensão à Ciência do Direito, é representado pelo discurso de Kirchmann, proferido em 1847, em que defendia que “Três palavras retificadoras do legislador, e bibliotecas inteiras se convertem em lixo”. Sobre as polêmicas iniciais que envolveram a aceitação da ciência do direito, como disciplina científica, sugerimos a leitura de GIL, Antonio Hernández. *Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica*. Madrid: Civitas, 1981, pp. 17-31.

1910<sup>4</sup>) -, é considerado um dos pioneiros do tratamento jurídico independente - e de índole sistemática - ao Direito Financeiro. Este, por sua vez, dedicou espaço considerável para o “direito dos tributos”, cuja expressa preocupação com esse campo do conhecimento jurídico poderia - à primeira vista - indicar a anterioridade do nascimento dos estudos jurídico-sistemáticos do Direito Tributário, tendência já manifestada também por Otto Mayer - concedendo, todavia, menor espaço ao “Poder Tributário” no seu “Direito Administrativo alemão”<sup>5</sup>. Nada obstante a observação anterior, vale acrescentar a opinião de Fernando Sainz de Bujanda que, diante das evidentes dificuldades manifestadas na tentativa de indicação de um momento exato para o nascimento de qualquer disciplina científica, preferiu sustentar que a entrada em vigor do RAO (Reichsadgabenordnung)<sup>6</sup>, no ano de 1919, foi o fator decisivo e impulsionador da construção científica e efetivamente sistematizada dos estudos versados em Direito Tributário.

No âmbito da Ciência do Direito, o fenômeno codificador sempre prenunciou o impulso no desenvolvimento dos estudos sobre as matérias por ele versadas, fruto do triunfo do positivismo jurídico que já havia influenciado a criação de codificações anteriores, como as codificações napoleônicas (que favoreceram o estudo renovado do Direito Civil). Devemos lembrar também da importância das codificações do Direito romano, que não eram códigos de regras novas propriamente ditas, mas um Codex no qual se encontrava mais uma compilação de decisões e regras anteriores, em um único documento, do que numa construção nova direcionada a estruturar determinado ramo didático do ordenamento.

Curiosamente, na cultura germânica, o historicismo jurídico, corrente da filosofia do Direito defendida por autores do porte de Savigny e Puchta, aliado a fatores diversos, como aspectos culturais, econômicos, sociais e políticos da região, conseguiu “barrar”, pelo menos no século XIX, qualquer impulso codificador tedesco<sup>7</sup>. O contrário acontecia na França, onde o movimento codificador atingia seu ápice, gerando até o reforço da tendência analítica exegética de interpretação dos dispositivos dos códigos criados<sup>8</sup>.

Porém, na virada do século XX, o fenômeno codificador, também impulsionado pelas reestruturações constitucionais da época (por exemplo, a Constituição de Weimar e do México) acabou atingindo o âmbito da seara tributária, representado pelo Código Tributário Alemão, em 1919, e que é o ponto inicial do nosso estudo.

<sup>4</sup> MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de Droit Financier*. Traduction française par É. Bouche-Leclercq. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.

<sup>5</sup> A majestosa obra de Otto Mayer foi traduzida para a língua francesa em 1904, que utilizou a versão alemã de 1895-1896, que possuía dois volumes. Na versão espanhola, porém, a obra de Mayer foi dividida em três volumes (tomos) (MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Tomo II. Parte Especial. Poder de Policía y Poder Tributario. Buenos Aires: Depalma, 1950, pp. 185 e ss).

<sup>6</sup> O Código Tributário Alemão de 1919 foi traduzido na língua portuguesa por Souza Diniz. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

<sup>7</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª edição. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp.10 e ss.

<sup>8</sup> BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico. Lições de Filosofia do Direito*. Coleção *Elementos de Direito*. São Paulo: Ícone, 1995, pp. 45-57, 78-83, 119-122.

O Código Tributário Alemão foi encomendado pelo Reich à Enno Becker, reconhecido jurista que teve a missão de elaborar, em poucos meses, um projeto de codificação tributária para a Alemanha.

Devemos ter em mente que a situação alemã na época não era das mais favoráveis, pois, saindo derrotada da Primeira Guerra Mundial, com notáveis perdas econômicas e vivendo período de grande crise estrutural, o Reich precisava urgentemente de receitas para satisfazer as necessidades conjunturais. Era preciso encontrar mecanismos que auxiliassem na recuperação financeira do Estado Alemão. Por outro lado, Enno Becker, jurista com experiência no Tribunal Financeiro alemão, e testemunha ocular das dificuldades provocadas pela inexistência de legislação coerente e sistematizada na matéria, viu nesse problema a oportunidade de 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 Civil, em especial de interpretação, que tanto prejudicavam a arrecadação tributária alemã.

O conhecido abuso de formas do Direito Civil era bastante utilizado na época para burlar os anseios arrecadatários do Reich, que pouco tinha como se defender, sem o apoio de legislação clara e coerente que impedisse esses abusos.

Era preciso separar a matéria tributária das dificuldades diretamente ligadas às regras de Direito Civil. Era preciso criar um mecanismo de interpretação que evitasse com que o Tribunal Fiscal ficasse à mercê das regras desorientadoras do campo civil, permitindo que se verificasse a verdadeira natureza das relações em jogo. Criou-se, para tanto, o mecanismo de interpretação conforme a natureza econômica das relações, ou conforme a realidade econômica dos fatos, em prejuízo do abuso de formas do Direito Civil<sup>9</sup>.

Certamente, não é o objetivo deste trabalho a análise das peculiaridades da interpretação econômica, e suas repercussões no direito comparado (até no Brasil), mas não poderíamos deixar de expor esta técnica interpretativa como impulsionadora de estudos tributários na área, e um dos motivos que favoreceu as correntes autonomistas do Direito Tributário na época.

De qualquer forma, o Código Tributário do Reich (*ReichsAbgabenordnung*) entra em vigor no dia 23 de dezembro de 1919, dando origem à primeira codificação sobre matéria tributária, e abrindo precedente que se estenderia por todo mundo ocidental.

Já em 1934, entrou em vigor a Lei de Adaptação Fiscal, com o objetivo de esclarecer, especificar ou mesmo afastar determinados dispositivos considerados “problemáticos” pela doutrina e jurisprudência alemã<sup>10</sup>.

Para a codificação estrangeira influenciada pelo fenômeno codificador tedesco, tanto a estrutura do Código Tributário Alemão, como da Lei de Adaptação Fis-

<sup>9</sup> Para uma contextualização acerca das peculiaridades ocasionadas pelas doutrinas da interpretação das leis tributárias, sugerimos a leitura de: MACHADO, Brandão. “Prefácio do Tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária. Conteúdo e Limites do Critério Econômico*. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993, pp. 5-31).

<sup>10</sup> “Lei de Adaptação Fiscal de 1934”. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

cal, influenciaram a construção e a estrutura metodológica das posteriores codificações, e não somente, mas também os debates doutrinários e jurisprudenciais sobre determinados assuntos versados pelos Códigos Tributários. Logo, o fenômeno codificador guardou reflexos que geralmente se mantiveram coerentes em maior ou menor grau com o Código Tributário do Reich, e da própria Lei de Adaptação Fiscal, respectivamente.

Posteriormente, o Código Tributário do Reich foi retirado do ordenamento jurídico e, substituído pelo Código Tributário Alemão (Abgabenordnung)<sup>11</sup>, em 1977, 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. Veremos especificamente como se deu historicamente o processo de codificação nessa região.

### 3. A Codificação Latino-americana

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, e trataremos de lembrá-las com o objetivo de evidenciar alguns pontos de enlace existentes na evolução histórica dos sistemas tributários latino-americanos. Além disso, 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, a partir da Segunda Guerra Mundial. Tanto o movimento codificador dos sistemas tributários latino-americanos, como a integração econômica regional, inspiraram-se na experiência europeia, sobretudo pelo movimento codificador que foi iniciado a partir do RAO (ReichsAbgabenordnung), o “Código Tributário do Reich”, e a influência de Enno Becker<sup>12</sup>, bem como em legislações posteriores, como a Lei de Adaptação Fiscal alemã.

O esforço da doutrina pela sistematização do ordenamento tributário alemão, e o ineditismo ínsito à legislação alemã, influenciaram 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 mais conhecidos exemplos.

A primeira codificação latino-americana entrou em vigor no México<sup>13</sup>, 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.

<sup>11</sup> *Novo Código Tributário Alemão (AO - 1977)*. Tradução de Alfred J. Schmid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilvery, Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

<sup>12</sup> COSTA, Ramón Valdés. “A Codificação Tributária na América Latina”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coordenador: MACHADO, Brandão. São Paulo: Sarai-va, 1984, pp. 241-242.

<sup>13</sup> O Código Tributário Mexicano de 1938 foi traduzido na língua portuguesa por Souza Diniz. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.

O Código Tributário Mexicano também foi influenciado pelo autor italiano Mário Puglièse, cuja obra *Instituições de Direito Financeiro*<sup>14</sup> teve grande repercussão naquele país, e influenciou diretamente a estrutura do Código e legislações posteriores. Basicamente, suas principais influências, além das doutrinárias, foram o Código Tributário Alemão de 1919 e a Lei de Adaptação Fiscal alemã.

Porém, seguiu-se outra obra de grande influência para o movimento codificador latino-americano: trata-se do Anteprojeto de Código Fiscal para a Argentina<sup>15</sup>, de autoria de Giuliani Fonrouge. Este renomado autor argentino decidiu que era preciso criar um Tribunal Fiscal para julgar as lides fiscais (motivação semelhante à ideia que Enno Becker teve na Alemanha). Em 1942 este autor elaborou Código de leis específicas para a matéria fiscal. A característica principal dessa codificação foi a simplicidade e o cunho procedimental e processual dado ao Código. E essa tendência foi motivada pelo objetivo de Fonrouge: fornecer um guia de princípios e regras gerais para a interpretação dos magistrados que formariam o Tribunal Fiscal argentino (que seria criado na época).

Ademais, o Código Fiscal argentino foi influenciado tanto pelo Código Tributário do Reich como pelo Código Tributário mexicano, muito embora tenha ocorrido expressa preferência pelo primeiro. Infelizmente, o Ante-projeto não chegou a ser aprovado, deixando à obra de Fonrouge papel de relevância doutrinária, e não legislativa. De qualquer forma, curiosamente, muito embora não tenha sido aprovado na Argentina, o estudo apresentado por Fonrouge serviu para influenciar os movimentos codificadores em outros países latino-americanos, inclusive a codificação tributária brasileira.

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 1954<sup>16</sup>.

O Projeto de Código Tributário Nacional foi encaminhado à Câmara dos Deputados pela Mensagem n. 373/54 do Poder Executivo (Diário do Congresso Nacional, seção I, de 7 de setembro de 1954, p. 6.071). Este projeto foi criado para suprir lacuna legislativa, pois a Constituição de 1946, no artigo 5º, n. XV, alínea “b”, atribuiu competência da União para legislar sobre “normas gerais de Direito Financeiro”. Tendo em vista esse dispositivo, foi nomeada em 1953 uma Comissão para elaborar o Código Tributário Nacional, utilizando como base o Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Souza. Posteriormente, alvo de sucessivas modificações, o projeto só vai ser efetivamente incorporado ao ordenamento jurídico no ano de 1966 (Lei n. 5.172, de 1966), entrando em vigor efetivo Código Tributário Brasileiro (Código Tributário Nacional - CTN), que, por sua vez, foi influenciado por todas as codificações acima citadas, sem exceções.

<sup>14</sup> PUGLIÈSE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Traducción Española de México, 1939.

<sup>15</sup> FONROUGE, C. M. Giuliani. *Anteproyecto de Código Fiscal*. Facultad del Derecho y Ciencias Sociales. *Investigaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. XXXVIII. Buenos Aires: Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1942.

<sup>16</sup> O Projeto de Código Tributário Nacional de 1953 foi publicado por Souza Diniz. *Códigos Tributários. Alemão. Mexicano. Brasileiro*. Tradução de Souza Diniz. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1965.



Em 1958, no Uruguai, foi incumbida a tarefa da elaboração de Anteprojeto de Código Tributário uruguaio, por uma comissão mista de professores, funcionários e profissionais, presidida por Ramón Valdés Costa.

Estes Anteprojetos (uruguaio, brasileiro e argentino), bem como as codificações anteriores, exerceram influência direta na elaboração das leis e codificações que se seguiram<sup>17</sup>, bem como no Modelo de Código Tributário para a América Latina, que veremos na sequência.

De qualquer forma, é óbvio que a codificação dos sistemas tributários liderada pelo Código Tributário alemão, e que teve reflexos tanto no Direito Tributário europeu, como no Direito Tributário latino-americano, bem como as teorias e concepções que pulsavam na época, foram adotadas em considerável parcela das legislações tributárias, prova de que o processo de desenvolvimento dos sistemas tributários pertencentes aos Estados Soberanos Europeus e Latino-americanos apresentou certa coerência, pois em maior ou em menor medida acabaram sendo influenciados por circunstâncias jurídicas comuns.

Naturalmente, cada sistema tributário seguiu instituição e evolução específicas. Isto pode ser considerado como fator inerente à própria complexidade que cada ordenamento jurídico apresenta, bem como relacionado às tendências doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais de cada país, não esquecendo de que os fatores sociais, culturais, econômicos e políticos específicos de cada nação também influenciaram na consolidação de seus sistemas jurídicos.

Todos esses esforços resultaram em certa convergência entre os sistemas tributários dos países latino-americanos, notadamente os que foram diretamente influenciados pelas Organizações Internacionais supracitadas, bem como dos próprios esforços de sistematizar o Direito Tributário europeu. Por isso, a aproximação de disposições tributárias entre países diferentes é facilmente verificada, muito embora deva ser feita com as reservas próprias da ciência apta a investigar cada ordenamento jurídico específico. Para fins de análise histórica, a codificação tributária nos países da América Latina merece especial atenção, justamente pela criação de um dos mais importantes projetos de codificação já idealizados, sobre o qual discorreremos no próximo tópico: O Modelo de Código Tributário para a América Latina.

#### **4. O Modelo de Código Tributário para a América Latina. BID-OEA**

A integração latino-americana foi objetivo perseguido insistentemente por diversos organismos internacionais. No processo de integração latino-americana, observamos a utilização de instrumentos pioneiros, que apresentaram peculiaridades e inovações, se levarmos em consideração os processos codificadores europeus.

A OEA - Organização dos Estados Americanos - e o BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento - lançaram o “Programa Conjunto de Tributação OEA-BID”,

<sup>17</sup> “Simultaneamente, dá-se na Argentina a aprovação de Códigos Tributários provinciais que seguem o exemplo do de 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.” (COSTA, Ramón Valdés. *A Codificação Tributária na América Latina*. *Op. cit.*, p. 241-243)



que apresentava diversos mecanismos, pesquisas e iniciativas que propiciaram o incentivo à integração regional dos sistemas tributários nacionais, relacionados especificamente aos países membros da Alalc - Associação Latino-americana de Livre Comércio.

Dentre as metas do Programa citamos especialmente a criação de um “Modelo de Código Tributário para a América Latina”, organizado por Carlos Giuliani Fourotte, Ramon Valdés Costa e Rubens Gomes de Souza, fazendo parte das medidas tomadas no Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID/Cepal, estruturado no ano de 1967<sup>18</sup>.

Este projeto visava fornecer instrumento que servisse como modelo para os países que ainda não haviam vivenciado a experiência codificadora, como também impulsionar adaptações nos países que já possuíam códigos tributários, com o objetivo de aproximar, ou harmonizar, os sistemas tributários latino-americanos, fruto do desejo expresso de integração regional na América Latina.

Como lembra Henry Tilbery, na elaboração do Modelo de Código Tributário, duas possibilidades foram consideradas para sua concretização: (a) a codificação que se limitaria a dispor de conjunto de normas substanciais gerais e processuais de caráter geral; (b) a codificação sobre dispositivos específicos relacionados aos tributos que integram os sistemas tributários<sup>19</sup>.

Os elaboradores do Código decidiram, então, limitarem a construção do código tributário conforme a primeira orientação - princípios e normas substanciais e processuais de caráter geral. Mas expressaram que a elaboração de um “Segundo Modelo” seria concretizada em fase posterior, possivelmente com a introdução das disposições do modelo nos ordenamentos jurídicos nacionais.

Este segundo modelo, a princípio, conteria “(...) as disposições específicas relativas às diversas espécies dos impostos, taxas e contribuições haverá de ser elaborado em uma fase posterior”. Como destacou Tilbery, na época: “(...) Uma vez disponível este Código Tributário Padrão, o que importará então, é que os países da Alalc se aproveitem efetivamente, deste Modelo na reestruturação dos seus sistemas tributários.”<sup>20</sup>

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

<sup>18</sup> COSTA, Ramón Valdés. *A Codificação Tributária na América Latina*. Op. cit., pp. 241-242.

<sup>19</sup> TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatshky, 1971, p. 145. *Ibidem*, pp. 145-146.

<sup>20</sup> *Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC*. Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Secretaria Geral da

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.

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 1ª 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<sup>22</sup>.

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”. Felizmente, a tradução em português dessa obra foi publicada no Brasil, por iniciativa do professor Ruy Barbosa Nogueira<sup>23</sup>. Como o trabalho apresenta expresse interesse comparativo, é possível vislumbrar todos os dispositivos do Modelo de Código Tributário para a América Latina, em comparação com os dispositivos presentes nos códigos tributários nacionais à época.

A metodologia comparativa adotada no trabalho foi a seguinte: (a) com base nos enunciados previstos em cada ponto do Modelo, foi discutido o tratamento

Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C., 1970. A tradução integral do trabalho foi publicada como anexo na obra: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971, pp. 244-245.

<sup>22</sup> *Ibidem*, pp. 237-330.

<sup>23</sup> Transcrevemos trecho inicial do estudo, que parece de extrema importância. Nesse sentido, a reunião considerou necessário levar adiante “(...) os trabalhos do programa de harmonização tributária sem incorrer em dispersão de esforços e evitando a duplicação de trabalhos, se solicite aos organismos internacionais que se dediquem a estudos sobre matérias tributárias e cujos representantes tenham participado desta reunião, toda a cooperação e o material disponível sobre a matéria e acordou iniciar desde já contatos e intercâmbio de informações através das delegações participantes desta primeira reunião, a fim de dar início imediato a estes novos trabalhos da Associação. Consequentemente, com esta recomendação, o Programa Conjunto desejou contribuir com o presente estudo e análise comparativa das normas substantivas do citado Modelo de Código com as vigentes na Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Peru. Este propósito não diz respeito aos demais países - Bolívia, Colômbia, Paraguai, Uruguai e Venezuela - por não existir neles um instrumento legal que tenha consolidado tais normas substantivas. Empreendê-lo seria temerário, por não estar codificada esta parte de sua legislação tributária, e ao mesmo tempo seria difícil dispor dos respectivos textos vigentes. Especificando mais o campo de interesse deste trabalho, a matéria jurídico-tributária contida tanto no modelo como nos códigos dos 6 países, dividiu-se em três grandes setores: normas substantivas, normas repressivas (denominadas penais ou punitivas na maior parte dos países, e que inclui tipificação das infrações e a cominação de sanções), e normas processuais. Dentre estes setores tomou-se o primeiro, para concentrar nele o esforço, com a intenção de realizar igual trabalho em relação aos outros dois setores, posteriormente.” (*Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com as dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC*. Op. cit., pp. 237-330)

dessas matérias nos países que possuíam codificação. Assim, para cada ponto previsto no Modelo, foi demonstrado como a matéria era tratada nos códigos nacionais, suas semelhanças com o modelo e suas diferenças; (b) Ficou registrado estudo comparado sobre determinadas matérias comumente trabalhadas nos Códigos nacionais, referentes aos pontos de omissão do Modelo: (1) Integração da Legislação Tributária; (2) Competência Tributária Ativa e suas Limitações; (3) O Fato Gerador das Taxas; (4) Requisitos da Contribuição de Melhoria; (5) Capacidade Tributária Passiva; (6) Representação Tributária; (7) Crédito Tributário; (8) Modalidades Especiais do Pagamento e sua Imputação. Certamente essa segunda etapa do estudo comparativo remetia-se à orientação para a futura construção do Segundo Modelo; (c) Conclusões da análise comparativa entre os dispositivos do Modelo e dos Códigos Nacionais dos países analisados.

Por exemplo, quanto ao conceito e elementos da obrigação tributária - previstos nos artigos 18 a 20<sup>24</sup> do Modelo -, apenas apresentavam conceituação de obrigação tributária os códigos do Brasil, Equador, México e Peru. Atribuíram-lhe obrigação legal, com preeminência sobre obrigações contratuais. Por outro lado, somente o Modelo apresentava na definição da obrigação tributária, com caráter de vínculo jurídico pessoal, excluindo a possibilidade de obrigações reais, atribuindo-lhes caráter acessório voltada à manutenção da obrigação pessoal, sendo apenas concedida a essa a "(...) índole substantiva". Ademais, "(...) o reconhecimento expresso do fato gerador, como pressuposto da obrigação tributária, existe nos códigos mencionados, exceto no do Peru; mas nos do Equador e México dá-se a este elemento a denominação 'situações jurídicas de fato' (...)", sendo que no Brasil foi adotada a distinção entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória.

Outro ponto interessantíssimo na análise do estudo comparativo foi o tratamento dado às categorias tributárias. No Modelo de Código Tributário, o artigo 13 conceituava o tributo: "(...) tributos são as prestações em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para realização de seus fins".

Já o artigo 14, definia as espécies tributárias: "(...) os tributos são: impostos, taxas e contribuições especiais". Por sua vez, o artigo 15 conceituava o imposto: "(...) imposto é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de toda atividade estatal relativa ao contribuinte". Analisando comparativamente os diversos códigos tributários, verificou o estudo que somente os códigos

<sup>24</sup> *Conceito de Obrigação Tributária*. "Art. 18. A obrigação tributária surge entre o Estado ou outros entes públicos e os sujeitos passivos enquanto ocorre o pressuposto de fato previsto na lei. Constitui um vínculo de caráter pessoal ainda que seu cumprimento se assegure mediante garantia real ou privilégios especiais." *Preeminência da Obrigação Legal sobre a Contratual*. "Art. 19. Os Convênios referentes à matéria tributária celebrados entre particulares não são oponíveis ao fisco." *Juridicidade que não atinge a obrigação tributária*. "Art. 20. A obrigação tributária não será atingida por circunstâncias relativas à validade dos atos ou à natureza do objeto pretendido pelas partes, nem pelos efeitos que os fatos ou atos gravados tenham em outros ramos do direito." ("O Modelo de Código Tributário para a América Latina". *Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC*. Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C., 1970. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, pp. 265-266)

do Brasil<sup>25</sup> e do México<sup>26</sup> apresentavam normas sobre esses assuntos. Apenas o Código Brasileiro conceituava o tributo de maneira análoga ao Modelo. O Código Mexicano não apresentava nenhuma conceituação. Já em matéria de categorias tributárias, o Código Tributário Brasileiro manifestava expressa semelhança<sup>27</sup> e, por outro lado, o Código Mexicano<sup>28</sup> também apresentava definição dos impostos e taxas (direitos), mas, no entanto, denominando-as como “obrigação fiscal”.

Enfim, o estudo comparado elaborado pela Secretaria da OEA pode ser considerado como verdadeiro marco para os estudos da integração em matéria tributária, e certamente serviu de influência para posteriores elaborações legislativas. Lembramos que mantivemos as redações originais apresentadas no Modelo e nos Códigos nacionais à época, com o intuito de preservar o conteúdo histórico contido no trabalho.

Dentre as conclusões do estudo comparativo entre o Modelo de Código Tributário e os preceitos concordantes dos códigos da Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Peru, o estudo concluiu que “(...) em termos gerais, há mais pontos de contato que divergências”<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nele se possa exprimir, que não constitua sanção, de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.” (*Modelo de Código Tributário para a América Latina. Op. cit.*, pp. 265-266)

<sup>26</sup> “T.P. II - Este código rege as relações jurídicas originadas dos tributos. Para estes fins, o termo genérico tributo inclui: impostos, contribuições, taxas, alcavala, pedágios, arbritrios, gabelas, ‘derechos’ e quaisquer outros gravames, nacionais, regionais, municipais ou locais, seja qual for sua denominação assim como o destino do recurso tributário. Os princípios deste código são aplicáveis, no pertinente a outros ingressos públicos diferentes dos tributos.” (*Idem*)

<sup>27</sup> “Art. 16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (*Modelo de Código Tributário para a América Latina. Op. cit.*, pp. 265-266)

<sup>28</sup> “Art. 2º São impostos as prestações em dinheiro ou em espécie que a lei fixe com caráter geral e obrigatório, a cargo de pessoas físicas e jurídicas, para cobrir os gastos públicos.” (*Idem*)

<sup>29</sup> Reproduzimos integralmente as conclusões do estudo a respeito da análise comparativa entre o Modelo e os Códigos Tributários Analisados: “A extensão da análise às normas substantivas tributárias vigentes nos outros países, que ainda não dispõem de codificação, permitiria avaliar se esta primeira conclusão é válida para todos os países-membros da Alalc. A conclusão é de grande interesse, pois o mero reconhecimento da possibilidade de soluções alternativas adotadas em outros países, abre automaticamente novas opções aos funcionários responsáveis pela aplicação, em seus respectivos países, do direito tributário, que se orientaria, sem dúvida, para uma paulatina harmonização. A questão não fica, com isto, desde logo esgotada. Subsistem, as áreas das normas repressivas e das processuais, nas quais um propósito semelhante ao que representa este trabalho abriria, muito possivelmente, amplas perspectivas para sua harmonização. Por conseguinte, foi bem justificado o acordo adotado na I Reunião, no sentido de iniciar trabalhos neste campo. Seria preciso, então, que os trabalhos realizados a respeito dos seis países, continuassem em relação com os cinco restantes e ampliá-los aos campos não alcançados nesta primeira análise. Para tanto, seria necessária a estreita colaboração destes últimos países. Se o resultado obtido já se considera em estado de suficiente elaboração, poderia submeter-se à análise dos assessores jurídicos dos Ministérios da Fazenda dos países-membros em um foro semelhante ao que integram as autoridades tributárias. Uma oportunidade desta natureza seria do maior interesse para os mencionados funcionários, particularmente nos casos de países que, neste momento, enfrentam o preparo de um código tributário, como são os da Bolívia e Paraguai, ou que em alguma ocasião tenham considerado sobre algum projeto desta natureza, ainda que no presente não se encontrem trabalhando ativamente nele.”

Finalmente, acrescentamos as ponderações de Henry Tilbery sobre a diferenciação estratégica entre os métodos de harmonização tributária prevalecentes nos processos de integração, durante as décadas de 1960 e 1970:

“Quero acrescentar que a metodologia de uma harmonização tributária começa pela introdução de princípios básicos idênticos nos países da zona, através da incorporação nas legislações nacionais das normas e da sistemática constantes de um Código Tributário Padrão representa, neste campo, um procedimento pioneiro, e, ao meu ver, do ponto de vista doutrinário, superior a um conjunto de ajustes ‘ad hoc’, implantados em sistemas tributários completamente diferentes, como foi o procedimento (por falta de outras possibilidades) na integração de blocos econômicos em outras partes do mundo.”<sup>30</sup>

O Modelo de Código Tributário influenciou largamente os sistemas tributários na América Latina, como é facilmente perceptível. Rubens Gomes de Souza, um dos mentores do Modelo, e também idealizador do Anteprojeto do Código Tributário Brasileiro, assegurou que o sistema tributário brasileiro mantivesse convergência com as premissas básicas previstas no Modelo para a América Latina.

Nas “VI Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário”, o Instituto Latino-americano de Direito Tributário, através do Comitê de Resoluções composto por Juan Carlos Peirano Facio - Relator Geral -, Dino Jarach - membro informante -, José Tomás Arriola, Geraldo Ataliba, Roberto Oscar Freytes, Oscar García Canseco, Carlos Maria Giuliani Fonrouge, Rafael E. Noboa, José Andrés Octavio, Ítalo Paolinelli Monti e Ramón Valdés Costa, ficou declarado que o Modelo de Código Tributário para a América Latina produzido no Programa Conjunto de Tributação OEA-BID, “(...) constituiu um instrumento de alto valor científico de cumprimento da recomendação aprovada nas Jornadas de México de 1958 (...)”, que apontou a importância da codificação sistemática e ordenada dos princípios gerais de Direito Tributário, incluindo normas processuais que garantissem os direitos individuais, permitindo a adequada aplicação dos mesmos.

Na época, tal circunstância ficou evidenciada nos Códigos Tributários promulgados na Bolívia e Peru, bem como nos posteriores projetos então apresentados pela Costa Rica, Guatemala, Honduras e Uruguai<sup>31</sup>.

Ainda, o Comitê entendeu que as soluções contidas no Modelo recorriam à produção doutrinária latino-americana de Direito Tributário que foi elaborada ao longo das Jornadas Latino-americanas, e que podia ser resumida em “(...) uma ampla consagração dos princípios da legalidade, tutela jurisdicional e igualdade jurídica dos sujeitos da relação tributária”. Por outro lado, ficou verificado que o Modelo afirmava os princípios jurídicos fundamentais essenciais para o fortalecimento dos sistemas tributários nos países latino-americanos, visando seu desenvolvimento econômico-social, os quais não deveriam ser sacrificados sob pretexto de

(*Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da Alalc. Op. cit.*, pp. 253-254).

<sup>30</sup> TILBERY, Henry. *Tributação e Integração da América Latina. Op. cit.*, pp. 145-146.

<sup>31</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. *VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Punta del Este, 1970, p. 9.

constituírem em entraves aos princípios da política fiscal ou à eficiência da administração tributária<sup>32</sup>.

Aprovando por unanimidade os dispositivos previstos no Modelo, o Comitê lançou as seguintes recomendações, aplicáveis aos países latino-americanos: (a) que os princípios fundamentais de Direito Tributário fossem consagrados nos ordenamentos jurídicos com uma hierarquia superior à lei ordinária, de acordo com o sistema constitucional de cada país, visando assegurar sua devida permanência; (b) que o Programa Conjunto de Tributação OEA-BID continuasse promovendo o intercâmbio de ideias e experiências sobre princípios e soluções contidos no citado Modelo, com o objetivo de sua adoção pelos distintos países na forma mais adequada das próprias realidades nacionais. Para esse objetivo e em caráter de cooperação, seriam enviados todos os informes apresentados nas Jornadas sobre os temas de interesse do Programa; (c) que fosse observada a recomendação formulada nas II Jornadas celebradas no México no ano de 1958, no sentido de que as diversas leis tributárias se agrupassem metodicamente em ordenamentos únicos, com a finalidade de simplificar e facilitar sua compreensão e seu cumprimento. Trata-se do expreso reconhecimento da importância da codificação, portanto.

Além disso, foi lembrada a necessidade de, no caso de as leis especiais não se incorporassem diretamente à codificação, deveriam guardar com esta a devida harmonia, evitando divergências e contradições<sup>33</sup>.

Posteriormente, outras propostas de estudos comparativos na América Latina foram sendo construídas, que contribuíram em maior ou menor grau para a compreensão dos problemas integrativos no que diz respeito à tributação.

## **5. O Modelo de Código Tributário do Ciat - Centro Interamericano de Administrações Tributárias**

Após a elaboração do Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID ter sido concretizada, vários acontecimentos contribuíram para a não continuidade do projeto orientado originalmente à construção de um novo modelo de código tributário que avançasse sobre os temas não abordados no modelo original, dentre os quais citamos o próprio desligamento da Alalc, e as dificuldades do processo integrativo latino-americano durante as décadas de 1970 e 1980. É importante destacar que o processo integrativo não foi paralisado durante esse período, mas certamente a velocidade com que se desenvolveu teve impacto muito menor na América Latina.

Somente no último decênio do século XX é que realmente podemos afirmar que os estudos de integração relacionados à tributação na América Latina foram novamente trabalhados com semelhante afinco ao vislumbrado no Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID.

O BID e a OEA seguiram com programas de estudos comparados dos códigos tributários americanos, e legislações específicas, muito embora sem a mesma repercussão alcançada pelo modelo original, voltando seus estudos - e informes - geralmente para aspectos específicos em matéria tributária. Essa afirmação não

<sup>32</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. *VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Op. cit., pp. 9-10.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 10.



afasta o reconhecimento de que o BID atuou de maneira decisiva no desenvolvimento da sistematização tributária na Comunidade Andina das Nações. Já o Ciat - Centro Interamericano das Administrações Tributárias, por sua vez, apresentou intenso trabalho de intercâmbio entre as diversas administrações tributárias na América Latina.

O Ciat - entidade formada pelas administrações tributárias dos países da América Latina - mantém papel de destaque no intercâmbio de informações entre as administrações tributárias e no estudo comparativo dos sistemas tributários nacionais.

Dentre seus estudos mais interessantes, citamos o Modelo de Acordos para Trocas Recíprocas de Informações Tributárias<sup>34</sup>, com o intuito de fornecimento de mecanismos para a melhoria nos sistemas de trocas de informações recíprocas em matéria tributária entre administrações dos países membros. Outro Modelo elaborado pelo Ciat foi o Modelo de Código de Conduta do Ciat<sup>35</sup>, aprovado em Buenos Aires, em 2005, pretendendo ser um guia geral de conduta para os diversos países membros do Ciat, mas respeitando as especificidades de cada país membro.

Mas, sem dúvida, o mais expressivo esforço em matéria de codificação tributária promovido pelo Ciat foi a elaboração do Modelo de Código Tributário, em 1997, que, após 30 anos da elaboração do Modelo produzido pela OEA/BID<sup>36</sup>, destinava-se a aprofundar os pontos que não haviam sido tocados no modelo original, criando um modelo cujo tratamento em matéria tributária fosse exaustivo, e construindo alicerces seguros para sua inserção gradativa nos países membros.

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, 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. Em verdade, o modelo do Ciat foi elaborado através da perspectiva dos administradores da “fazenda pública”, voltado a garantir melhor funcionamento da estrutura arrecadatória e pretendendo apresentar melhorias para o funcionamento das administrações tributárias<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> “Ciat Model Agreement on the Exchange of Tax Information/Inter-American Center of Tax Administrations”. - Ciat. Disponível em: <http://biblioteca.Ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='577'.TITN> (último acesso em 19.09.09).

<sup>35</sup> “Ciat Model Code of Conduct/Inter-American Center of Tax Administrations”. - Ciat. - S.l: Ciat, 2005. Disponível em: <http://biblioteca.Ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='941'.TITN> (último acesso em 19.09.09).

<sup>36</sup> *Modelo de Código Tributário - Ciat*. Panamá - Secretaria Executiva, 1997, p. 143. *CIAT Model Tax Code/ Inter-American Center of Tax Administrations*. Panamá: Executive Secretariat, 1997, p. 143. Disponível em: <http://biblioteca.Ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307'.TITN> (último acesso em 19.09.09).

<sup>37</sup> Essa verificação é comprovada pela introdução elaborada por Jorge Cosulich Ayala, Secretário Executivo do Ciat, na apresentação do Modelo: “O Ciat, através de suas atividades de promoção de intercâmbio de experiências em eventos internacionais e de cooperação técnica, pôde verificar que



Nas considerações preliminares que introduzem o leitor ao Modelo, os elaboradores ressaltaram a importância da atuação da administração tributária frente à aplicação correta das leis em matéria fiscal, em especial, voltadas à garantia do princípio da igualdade na tributação. Tendo o princípio da igualdade da tributação como norte delineador da elaboração do Modelo, foi demonstrada expressa intenção de uma rígida delimitação dos direitos e deveres dos contribuintes e das atribuições e obrigações da Administração, em face das relações tributárias.

Para os elaboradores do Modelo, o princípio da igualdade em matéria tributária estaria diretamente relacionado com a tributação justa, proporcionando tratamento igualitário a todos os contribuintes em situações equivalentes, bem como respeitando as desigualdades existentes entre eles (isonomia). Vincularam a criação do Modelo a um mecanismo que possibilitasse alcançar a melhor utilização da

em grande parte de seus países membros, em especial nos da América Latina, as normas que regulam as relações “fisco-contribuinte” não resultam adequadas para lograr uma aplicação equitativa dos tributos em um ambiente de segurança jurídica. Em diversos países membros do Ciat, os esforços empreendidos para melhorar o desempenho de suas administrações tributárias se confrontam com sérias dificuldades, emergentes da inadequação das normas que regulam o exercício de suas funções. Geralmente, existe uma grande dispersão dessas normas, as quais se encontram estabelecidas nas diferentes leis que estabelecem cada um dos tributos que compõem o sistema tributário e que, muitas vezes, adotam soluções diferentes para situações similares. Também, a estrutura lógica dessas mesmas normas é deficiente, não prevendo as disposições necessárias para o desenvolvimento das atuações administrativas que seriam cabíveis desde o nascimento da obrigação tributária até sua extinção. A falta de uma estrutura lógica acarreta, ademais, a uma extrema complexidade que gera incerteza aos administradores e contribuintes, prejudicando o normal desenvolvimento da relação fisco-contribuinte e que resulta contrária à eficiência da Administração ao produzir as atuais disponibilidades tecnológicas, de maneira que se possibilite um maior aproveitamento do impacto positivo que a moderna tecnologia pode colaborar à eficiência e à eficácia das administrações tributária, e à facilitação do cumprimento das obrigações dos administrados. Por outro lado, entendeu-se que a similaridade de funções que cabe desempenhar a qualquer Administração para aplicação do sistema tributário, permite prever uma seqüência ou etapas a cumprir também similares, que justificaria a elaboração de um modelo do Ciat que sirva para orientar seus países membros, nos esforços que puderem empreender para aperfeiçoar suas legislações. A verificação de todas essas circunstâncias motivou a iniciativa do Ciat de proporcionar, com os auspícios da Missão Alemã neste Centro, o desenvolvimento de um Modelo de Código Tributário para o qual foi constituído um Grupo de Trabalho que, inicialmente e com a colaboração do Chefe daquela Missão, Hans Fuchs, elaborou um projeto de Modelo de Código Tributário. Este Grupo de Trabalho foi integrado por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berríos e Claudino Pita, tendo correspondido a este último a coordenação dos trabalhos em seu caráter de Diretor de Estudos do Ciat. O projeto de Modelo de Código Tributário do Ciat, assim elaborado, foi submetido à consideração de reconhecidos tributaristas que com seus valiosos comentários e observações permitiram seu aperfeiçoamento. Os tributaristas que colaboraram com sua muito valiosa e reconhecida experiência foram: Margarita Lomelí Cerezo, do México, Alba Lucía Orozco de Colômbia, Javier Paramio Fernández, da Espanha, Nikolaus Raub, da Alemanha, Jaime Ross Bravo, do Chile e Ramón Valdés Costa, do Uruguai. Numerosas observações formuladas por esses tributaristas foram levadas em consideração pelo Grupo de Trabalho e, com base nelas a versão preliminar deste projeto foi modificada. Ademais, na revisão final para a colaboração da versão definitiva do presente Modelo de Código Tributário, contou-se com a colaboração do Chefe da Missão Espanhola ante o Ciat, Rafael Salinas. Por último, cabe assinalar que - tratando-se de um Modelo de Código Tributário -, suas normas pretendem constituir uma orientação geral para os processos de reforma legislativa dos países membros, no qual significa que em muitos casos para a adoção dos critérios em que elas se sustentam deverão adaptar essas normas à ordem jurídica, à estrutura administrativa e ao sistema tributário do país que decida aplicá-los.” (AYALA, Jorge Cosulich. “Apresentação”. *Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, pp. 1 e ss.)

técnica da tributação proporcional que respeitasse os ditames da capacidade contributiva que cada contribuinte apresenta.

Como bem destacaram os elaboradores, “(...) em nossos dias, a efetiva vigência do princípio da igualdade da tributação não pode ser considerada esgotada com a verificação de sua consagração no plano legislativo”<sup>38</sup>.

Argumentaram que nenhuma sociedade que pretendesse ser regida por esse princípio poderia se considerar satisfeita somente com a vigência legal do mesmo, sem considerar o que ocorreria no plano da aplicabilidade do sistema tributário, ou seja, no que se referisse à eficácia das normas tributárias que lhe sustentassem.

Por isso, não seria suficiente para a realização da igualdade tributária a existência de um sistema tributário que a observasse adequadamente, mas também seria necessária a coexistência entre instrumentos importantes para efetivá-los, e nesse sentido, ressaltaram a importância das normas que regulassem as relações “fisco-contribuinte” de maneira satisfatória, garantindo os direitos do contribuinte, e, ao mesmo tempo, trazendo exequibilidade para a atuação da Administração para aplicar o sistema tributário de maneira eficaz e que esse fosse devidamente cumprido.

Essas considerações orientaram a elaboração do Modelo, motivações expressadas pelo aprimoramento das normas tributárias tendo em vista a aplicação do princípio da igualdade tributária em cada ordenamento jurídico tributário nacional.

Podemos afirmar que, em suma, o Modelo de Código Tributário do Ciat, na fundamentação de seus elaboradores, visou proporcionar substrato legislativo para a consagração de uma “(...) nova concepção da Administração Tributária e de seus objetivos”. Portanto, “(...) superando a visão fiscalista (...)”, que se limitava à definição da própria Administração como entidade meramente arrecadatória, que representava a execução mecânica e a impessoalidade das normas tributárias como símbolo máximo da ineficiência do sistema tributário, para uma nova visão que “(...) incorpora a noção de serviço como um elemento fundamental nas tarefas das administrações tributárias (...)”<sup>39</sup>, voltadas ao objetivo de superar a visão da Administração como um organismo limitadamente repressor do descumprimento das normas tributárias, mas devendo atuar como promotora do cumprimento dessas normas, orientadas à melhoria da sua imagem perante os contribuintes e garantindo o respeito de direitos e facilitação do cumprimento de suas obrigações fiscais.

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. 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 expressamente citados: (b.1) os direitos tributários positivos dos países membros; (b.2) o Modelo de Código Tributário para América Latina OEA/BID<sup>40</sup>; (b.3) a Lei Geral Tributária da Espanha<sup>41</sup>; (b.4) Ordenação Tributária Alemã<sup>42</sup>.

<sup>38</sup> “Considerações Gerais”. *Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, pp. 1-3.

<sup>39</sup> “Considerações Gerais”. *Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, pp. 1-3.

<sup>40</sup> O Modelo de Código Tributário para América Latina OEA/BID inspirou em grandes linhas a elaboração dos Códigos Tributários vigentes na América Latina, o que determinou certo grau de co-

Quanto ao âmbito geral de aplicação e orientações das matérias compreendidas no Modelo, os elaboradores apresentaram as seguintes considerações: (a) as normas do Código são aplicáveis a todos os tributos, com exclusão de direitos aduaneiros - por exemplo, as tarifas aduaneiras, não impedindo quanto à adaptação de códigos aduaneiros aos preceitos do Modelo - artigo 1º; (b) muito embora o Modelo refira-se ao Direito Tributário em sua estrutura tradicional - Direito Tributário material, formal, processual, penal - com relação ao Direito Tributário Processual, não apresenta qualquer disposição sobre órgãos jurisdicionais, pois entendem que estas normas devem ser elaboradas conforme a estrutura jurisdicional específica de cada país; (c) o Modelo orienta-se, na elaboração das normas que vinculam a atuação da administração tributária, pelas seguintes características: (1) precisão, no sentido de resolver dúvidas sobre soluções consagradas; (2) coerência, no sentido de sempre obedecer a uma sequência lógica não redundante; (3) operacionalidade, no sentido de evitar processos complexos e demorados; (4) economicidade, visando provocar a menor carga tributária indireta possível; e (5) suficiência, para prever soluções que respondam a diversas situações que, por sua vez, manifestem-se nas relações existentes entre o contribuinte e o Fisco.

Com relação às normas de Direito Tributário material, são reconhecidos os princípios gerais que a doutrina consagra na generalidade dos ordenamentos jurídicos positivos, muito embora o Modelo estabeleça também algumas normas que são produtos da evolução demonstrada por esses princípios, tendo em vista a melhor adaptação desses à evolução e à complexidade produzidas em matéria econômica e, por consequência, em matéria tributária.

cidência nas soluções consagradas através de suas normas, na terminologia adotada e até na metodologia em que se encontram estruturados. Em razão da influência do Modelo citado, o Modelo de Código Tributário do Ciat procura manter a terminologia e estrutura do Modelo elaborado pela OEA/BID - no que for possível e não necessitar de atualização -, "(...) por ser predominante no direito positivo latino-americano (...)", garantindo a maior coerência na legislação tributária da região, que já se encontra familiarizada com o Modelo da OEA/BID. Muitos dispositivos previstos no Modelo da OEA/BID - foram simplesmente repetidos no Modelo da Ciat, demonstrando implicitamente o teor complementar que os dois modelos apresentam, pois, se por um lado, o modelo da OEA/BID está voltado ao direito tributário substancial - material -, o Modelo da Ciat está expressamente voltado ao direito tributário procedimental e processual ("Antecedentes e Fontes do Modelo". *Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, p. 4).

<sup>41</sup> Segundo os elaboradores do Modelo, a Lei Geral Tributária Espanhola, especialmente depois da reforma introduzida pela Lei n. 25, de 20 de julho de 1995, constituiu um adequado marco definitivo das relações entre a administração e os contribuintes, no contexto de uma sociedade avançada que demanda progressivamente o melhor cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias pelos contribuintes para tornar realidade o princípio constitucional da generalidade e equitativa contribuição dos cidadãos, visando o sustento dos gastos públicos (*ibidem*, pp. 4-5).

<sup>42</sup> Entendem os elaboradores do Modelo que o Código Tributário da República Federal da Alemanha, em sua versão original, datada do ano de 1919, representa marco histórico na elaboração das codificações europeias e latino-americanas. Em que pese suas numerosas modificações sofridas durante esse tempo, tem sobrevivido em seus anos de existência às múltiplas mudanças, o que pode ser considerado como prova da indiscutível qualidade da lei, politicamente "neutra", segundo os elaboradores do Código. Tendo em vista essas características, o Modelo adotou-as com o objetivo de garantir ao Modelo - em caso de sua adesão - tratamento similar ao conferido ao Código Tributário Alemão ("Antecedentes e Fontes do Modelo". *Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, p. 5).

Por exemplo, o Modelo adota o princípio da legalidade<sup>43</sup>, mantendo certa flexibilidade quanto às suas disposições, em determinadas matérias específicas como no caso da fixação de alíquotas e para a designação de agentes que reterão o montante do tributo - parafiscalidade. Por outro lado, também adota o critério tripartido em relação à definição e classificação dos sujeitos passivos: (a) contribuintes diretos - sujeito que contribui diretamente para a configuração do “fato gerador”; (b) substitutos - aqueles que participam de alguma forma na configuração do fato gerador ou que possam assegurar a arrecadação do tributo gerado por fatos futuros; (c) terceiros responsáveis - aqueles obrigados solidariamente com o contribuinte designados por lei ou em face desta, em razão de seus vínculos com o fato que deu origem à cobrança do tributo, por representação, ou sucessão com o contribuinte<sup>44</sup>.

Já em relação ao Direito Tributário formal - o Modelo integra esse campo material com normas que determinam os direitos e deveres dos sujeitos passivos e terceiros interessados com as normas que delimitam as faculdades e obrigações da administração tributária, existindo relação de grande conexão entre as duas “classes” de normas, sendo possível a compreensão das normas referentes aos sujeitos passivos como corolários para a persecução das normas relativas à administração, e vice-versa.

Podemos destacar que a consagração expressa dos direitos e deveres do contribuinte tem como objetivo explícito a proteção do contribuinte em face de eventuais arbitrariedades por parte da administração, garantindo maior certeza e segurança jurídica nas relações Fisco-contribuinte. Dentre as normas que consagram os direitos e deveres dos sujeitos passivos e terceiros<sup>45</sup>, podemos citar: (a) extensiva previsão do dever de informação por parte do sujeito passivo - que se destina a permitir à administração tributária, o acesso de informação imprescindível para o

<sup>43</sup> “Art. 4º Princípio da legalidade. Somente a lei pode: 1) criar, modificar ou suprimir tributos; definir o fato gerador da obrigação tributária; indicar o sujeito passivo, este último, sem prejuízo das faculdades delegadas à Administração tributária nos termos deste Código, para designar agentes de retenção ou de percepção dos tributos, fixar a base de cálculo e alíquota ou o limite máximo e mínimo da mesma, e estabelecer o rendimento. Não obstante o disposto no primeiro parágrafo deste inciso, o Poder executivo poderá suspender, total ou parcialmente, a aplicação de tributos de qualquer tipo ou espécie eximindo ou diferindo seu pagamento com caráter transitório, em todo o território nacional ou em determinadas regiões, em casos de estado de emergência por ele formalmente declarados; 2) Outorgar isenções, reduções ou benefícios; 3) Estabelecer os procedimentos jurisdicionais; 4) Tipificar as infrações e estabelecer as respectivas sanções; 5) Estabelecer privilégios, preferências e garantias para os créditos tributários; 6) Regular os modos de extinção dos créditos tributários para os meios distintos de pagamento; 7) Perdoar ou remitir o pagamento dos tributos.” (*Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, pp. 5-6)

<sup>44</sup> “Art.18. Conceito de sujeito passivo. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica que deve cumpri-la, seja em qualidade de contribuinte, direto ou substituto, ou terceiro responsável. Terão também a condição de sujeito passivo, nas leis tributárias em que assim se estabeleça, as heranças jacentes, comunidades de bens e demais entidades que, carentes de personalidade jurídica, constituam uma unidade econômica ou um patrimônio separado, suscetíveis de tributação.” (*Ibidem*, p. 6)

<sup>45</sup> “Art. 49. Os contribuintes, diretos, ou substitutos, os terceiros responsáveis e os terceiros, estão obrigados ao cumprimento das obrigações tributárias materiais e dos deveres formais estabelecidos conforme este Código ou em outras normas. A isenção do cumprimento da obrigação tributária material, não libera ao sujeito passivo do cumprimento dos deveres formais a que esteja obrigado, salvo se a lei ou uma norma administrativa o libere expressamente.” (*Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, p. 18)

cumprimento efetivo de seus deveres legalmente previstos, que auxilia no combate a condutas ilícitas, como a evasão tributária, dentre outros delitos - artigos 50 a 53; (b) com relação aos direitos - artigos 56 a 59 -, estabelece-se o recurso de queixa contra a falta de pronunciamento da administração tributária no prazo previsto, sendo instrumento para obrigar os funcionários da administração a manterem a mesma diligência e pontualidade que é exigível aos sujeitos passivos no cumprimento das obrigações tributárias. No caso de negligência, ou omissão do cumprimento por parte da administração, os funcionários se sujeitarão a sanções pelo descumprimento - artigo 58.

Por outro lado, dentre as normas que dispõem sobre as faculdades e obrigações da administração - artigos 60 a 90 - orientadas com o objetivo de estabelecer certo equilíbrio entre as relações Fisco-contribuinte -, podemos citar: (a) conclusão de acordos internacionais de intercâmbio de informação - que, segundo o modelo, serve para cumprir a necessidade crescente de cooperação administrativa internacional, em face da internacionalização da economia - artigo 78; (b) em relação às obrigações da administração, citamos o dever de informar expressa e detalhadamente dos sujeitos passivos para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, afastando a insegurança jurídica, e garantindo maior transparência na sua atuação - artigo 87.

Com relação ao Direito Tributário processual, o Modelo procura consagrar critérios gerais que fundamentam o procedimento tributário, dentre os quais citamos: (a) legalidade objetiva - que garante o procedimento administrativo tributário não limitado somente à proteção dos administrados, mas a defesa da norma jurídica objetiva - artigo 86; (b) flexibilidade, materialidade e ausência de “ritualismos” - que corresponde à garantia de maior eficiência no procedimento administrativo procurando afastar atitudes dos funcionários da administração que se mostrem desnecessariamente burocráticas, “formalistas”, enquanto “apego ao processualismo”, ou “formalismo em excesso”, em prejuízo da efetiva consagração dos fins visados no estabelecimento do procedimento tributário, e da garantia dos interesses perseguidos - artigo 91; (c) economia e celeridade - voltadas à razoável administração do tempo e da atividade procedimental que evite excessiva mora que possa ocorrer em causas de demoras injustificadas, trâmites e formalidades desconexas com os objetivos visados na sua instauração, aumento dos gastos e ineficiência procedimental - artigo 93; (d) devido processo legal, que se relaciona aos direitos do sujeito passivo de ser ouvido para expor razões antes de qualquer decisão que possa ser prejudicial, bem como ao direito de receber decisões fundamentadas e o direito de ampla produção probatória em defesa de ambas as partes. Também se estabelece no Direito Processual Tributário uma extensiva e detalhada regulação do procedimento de cobrança, necessárias para a faculdade de cobrança legalmente autorizada por lei, mas limitada por ela - artigos 94 e seguintes.

Com relação às normas de Direito Tributário penal - artigos 142 e seguintes -, para sua elaboração foram consideradas que nos países com elevado descumprimento das obrigações tributárias, o sistema de infração e sanção deve ser concebido de caráter mais pragmático e menos teorizador. Deve ser estruturado segundo um corpo de normas jurídicas capazes de induzir aos contribuintes um maior nível de cumprimento das obrigações tributárias, a uma melhor identificação dessas

infrações e ao estabelecimento de normas sancionadoras que sirvam de incentivo para o cumprimento das obrigações supracitadas.

Dentre os dispositivos relativos ao Direito Tributário penal, podemos destacar também que o Modelo mantém fidelidade à orientação de tipificar sanções tributárias de maneira autônoma (didaticamente) ao Direito Penal, atendendo às características próprias da tributação, quanto à realização dos indivíduos de conduta positiva que é proibida pela norma tributária, ou deixando de fazer algo que a lei obriga - princípio da tipicidade<sup>46</sup>.

Dentre os principais ilícitos tributários o Modelo estabelece: (a) infração administrativa tributária - “toda ação ou omissão que viole os deveres substanciais dos contribuintes e terceiros responsáveis” - artigo 147; (b) contravenção - “toda ação ou omissão que viole as disposições relativas aos deveres formais dos contribuintes, terceiros responsáveis ou terceiros” - artigo 146; (c) delitos tributários - “a ameaça ou dano ao patrimônio fiscal mediante o descumprimento doloso ou culposo das obrigações tributárias” - artigo 148; (d) ilícitos cometidos pelos funcionários e profissionais - artigos 154 e 155.

Resumidamente, podemos evidenciar que o modelo foi estruturado em cinco grandes títulos: *Título I* - Disposições preliminares - artigos 1 a 48. Referindo-se à norma tributária, definição dos tributos, do domicílio tributário, da obrigação tributária, dos sujeitos da obrigação tributária, da responsabilidade solidária, dos modos de extinção da obrigação tributária, da prescrição da obrigação tributária e do privilégio do crédito tributário; *Título II* - Deveres e direitos dos sujeitos passivos e de terceiros - artigos 49 a 59. A respeito dos deveres de facilitação da fiscalização, dever de inscrição, dever de informação, deveres dos funcionários do setor público e outras entidades, deveres e formalidades para inscrição, liquidação e para o fornecimento de informações, bem como relativo ao direito de repetição e devolução, direito à correção de declarações, direito de interpor perante a omissão ou retardo na resolução e o direito de interpor consultas; *Título III* - Faculdades e Obrigações da Administração Tributária - artigos 60 a 90. Estabelece a faculdade de delegação, complementação legal, arrecadação, fiscalização, determinação dos tributos, provimento de assistência administrativa internacional, solicitação de medidas de instância, imposição de medidas cautelares, cobrança, concessão de prorrogação e arquivamento de atuações. Quanto às obrigações, citamos as de informar e de assistir aos contribuintes, de resolução, de certeza dos atos administrativos e a obrigação de sigilo das informações tributárias; *Título IV* - Procedimentos - artigos 91 a 141. Estabelece normas gerais sobre procedimentos, notificações, provas, procedimentos administrativos específicos, fiscalização externa, determinação, repetição e devolução, denúncia, determinação e aplicação de sanções, cobrança executória, e recurso administrativo de reconsideração contra as decisões da administração tributária; *Título V* - Ilícitos tributários e sanções - artigos 142 a 185. Corresponde às normas gerais sobre ilícitos tributários, responsabilidade, sanções,

<sup>46</sup> “Art. 145. Tipos de ilícito tributário. São ilícitos tributários: 1) A contravenção tributária. 2) A infração administrativa tributária. 3) O delito tributário.” (*Modelo de Código Tributário do CIAT. Op. cit., p. 27*)



contravenções tributárias, infrações administrativas tributárias, delitos tributários e ilícitos cometidos por profissionais e funcionários.

## 6. Considerações sobre o Modelo da OEA/BID e o Modelo do Ciat

O Modelo de Código Tributário elaborado pela OEA/BID e o Modelo do Ciat podem ser considerados como sendo dois dos instrumentos mais notáveis já construídos para viabilizar a melhor compatibilidade entre as ordenações tributárias presentes nos países latino-americanos. Muito embora, aparentemente, o Modelo do Ciat possui objetivos ligeiramente diversos de seu antecessor - já que não se apresenta como instrumento expresso para a integração de um determinado bloco econômico - ao contrário do Modelo de Código Tributário da OEA/BID que expressamente visava possibilitar a melhoria da harmonização fiscal dos países membros da Alalc - podemos evidenciar os objetivos expressos dos dois modelos: Modelo da OEA/BID - (1) melhorar a eficiência dos códigos já existentes; (2) orientar a elaboração dos países membros que ainda não apresentavam codificação do Direito Tributário; (3) introduzir um processo de harmonização fiscal (corolário da integração econômica regional) através desses dispositivos.

O Ciat apresentou objetivos ligeiramente diversos, pois pretendia alcançar melhor eficiência nos ordenamentos jurídicos tributários, sem se vincular expressamente à perspectiva econômica regional da integração (pelo menos expressamente), mas voltado ao aprofundamento da cooperação interestatal destinada a aprimorar as estruturas tributárias nacionais em prol da necessidade de modernização e eficiência da atividade tributária - melhor prescrevendo sobre os direitos e deveres dos sujeitos passivos e da Administração.

Enquanto o Modelo da OEA/BID dispõe de maior espaço para enunciados gerais e substanciais do Direito Tributário material, assumindo o caráter de modelo que deveria apresentar posterior complementação, o Modelo do Ciat possui tratamento extensivo sobre a matéria tributária, destinado a propor as disposições mais eficientes, na visão de seus elaboradores, em matéria tributária - formuladas através das pesquisas elaboradas pelos especialistas do Grupo de Trabalho com revisão de tributaristas renomados, como Ramón Valdés Costa - apresentando extenso tratamento relativo ao Direito Tributário formal, processual e penal.

No âmbito das disposições gerais e materiais, o Modelo do Ciat, em muitas situações, expressou enunciados idênticos aos previstos no Modelo do Código da OEA/BID - como é o caso da definição e classificação dos tributos<sup>47</sup>.

Por outro lado, apresentou largo desenvolvimento no tratamento das normas tributárias formais, processuais e penais. Outro aspecto que merece ser lembrado

<sup>47</sup> “Art. 9º Conceito e classificação dos tributos. Tributos são as prestações em dinheiro que o Estado exige, em razão de uma determinada manifestação de capacidade econômica, mediante o exercício do poder de império, com o objetivo de obter recursos para financiar o gasto público para o cumprimento de outros fins de interesse geral. Os tributos se classificam em: a) Impostos. b) Taxas. c) Contribuições especiais.” (Modelo do Ciat) Esse dispositivo é semelhante ao dispositivo previsto no artigo 13 do Modelo da OEA/BID, com a peculiaridade de que aquele apresenta técnica mais moderna em face da previsão expressa da manifestação da capacidade econômica, como requisito para o surgimento do tributo (*Modelo de Código Tributário do Ciat. Op. cit.*, pp. 5-6).



é o fato de que, se por um lado, o sujeito passivo apresentava diversos deveres, a Administração possuía ampla previsão das suas faculdades. Por outro lado, os direitos dos contribuintes estão expressamente previstos em menos de uma dezena de artigos, ao passo que as obrigações da administração frente ao administrado apresentam tratamento muito restrito, se observarmos a quantidade de dispositivos que regem as faculdades da administração tributária.

Possivelmente, essa opção de política legislativa, ou, em melhor expressão, “pré-legislativa”, ocorreu devido ao fato de o Modelo ter sido elaborado dentro de uma óptica do sujeito ativo, do Fisco, das administrações tributárias, e, por isso, a maior atenção aos dispositivos relativos aos temas que lhes representavam maior pertinência. Porém, seguramente, seria possível adotar um maior número de dispositivos relativos à especificação equilibrada quanto aos direitos dos sujeitos passivos e deveres das Administrações Tributárias.

Ademais, poderíamos considerar a identificação do Modelo do Ciat como sendo o programa que almejava complementar o que não havia sido elaborado pelo modelo anterior, muito embora não haja referências expressas a respeito nas considerações que antecedem aos dispositivos do Código. Não obstante, o próprio Modelo do Ciat faz referência expressa ao Modelo da OEA/BID reconhecendo-o como uma de suas fontes ou antecessoras, que permitiram o aprimoramento na técnica legislativa que culminou na elaboração do citado Modelo.

Enfim, para os estudos de codificação tributária - notadamente o processo latino-americano - os Modelos de Códigos Tributários elaborados pela OEA/BID e pelo Ciat são fontes de estudo de indiscutível importância, e merecem a lembrança e o reconhecimento enquanto manifestação expressa de esforços para o aperfeiçoamento progressivo dos sistemas tributários latino-americanos.

## **7. Considerações Finais**

Pretendíamos apresentar esboço histórico do processo de codificação tributária, que teve início na Europa, com a ordenação tributária do Reich, manifestando expressiva influência para o desenvolvimento do processo codificador latino-americano, passando por México, Brasil, Argentina, Uruguai, Chile e Peru.

Nos últimos anos, o Código Fiscal do México (Código da Federação) apresentou nova redação, publicada em 31 de dezembro de 2000, demonstrando que, contemporaneamente, o fenômeno codificador ainda mantém na América Latina constante renovação, impulsionando debates e estudos por parte da doutrina jurídico-tributária, e, alcançando gradativamente maior importância nos sistemas jurídicos nacionais.

Aliamos a essas considerações de natureza histórica, também remissão expressa a fatos pouco mencionados pela doutrina brasileira contemporânea, no que diz respeito especialmente à elaboração de Modelos de Códigos Tributários, sobretudo na América latina, e que influenciaram de maneira decisiva a produção legislativa ulterior na região. Devemos lembrar também, na evolução do Direito Tributário latino-americano, a importância das Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, além de outros Congressos temáticos, que impulsionaram o intercâmbio das doutrinas jurídico-tributárias, favorecendo o desenvolvimento comum, em muitos assuntos de interesses dos tributaristas.

Não obstante, ainda hoje, a codificação tributária não alcançou igual ímpeto em todos os países latino-americanos. Por exemplo, o Paraguai até hoje não estruturou seu sistema tributário através de codificação, optando por deixá-lo sob a égide de leis ordinárias. Por outro lado, em 1991, este país inseriu Reforma Tributária viabilizada pela Lei n. 125, de 1992, passando a possuir um dos sistemas tributários mais avançados para certos assuntos, como a integração regional latino-americana.

Devemos lembrar também que a estrutura dos sistemas tributários nos países latino-americanos é bastante variada. Se, em alguns países como a Argentina, Uruguai e Paraguai, a matéria tributária possui apenas alguns princípios gerais em suas Constituições Nacionais, no Brasil, porém, a matéria constitucional dedicada à tributação é extensa, a ponto de ser considerada por autores como Geraldo Ataliba, como rigidíssima. O autor chegou a esta conclusão ao comparar o sistema constitucional tributário brasileiro com os demais sistemas constitucionais tributários, inclusive os latino-americanos<sup>48</sup>. É claro que a estrutura dos sistemas tributários positivos também variará conforme a relação entre a estrutura constitucional tributária desses países e suas leis, incluindo nesse aspecto a codificação. Por isso não podemos deixar de reconhecer a grande diferenciação contemporânea entre os sistemas tributários latino-americanos. Porém, não era esse o objetivo de nosso trabalho, identificar as diferenças entre os sistemas tributários nessa região, mas tão-somente apenas lembrar a importância de aspectos comuns que favoreceram em maior ou menor grau o desenvolvimento da matéria tributária nesses países.

Por isso é imprescindível reconhecer a codificação tributária como fator fundamental para desenvolvimento dos estudos jurídicos tributários contemporâneos, que impulsionou os primeiros estudos sistematizados em matéria tributária, e continua, atualmente, a inspirar o desenvolvimento científico da Ciência do Direito Tributário.

Sem a codificação da matéria tributária, sem dúvida, não seria possível arguir com tanta facilidade os debates ocasionados pelos seus primeiros dispositivos previstos no Código Tributário Alemão de 1919, e que se refletiram em quase todos os códigos, como a polêmica envolvendo a interpretação da lei tributária, e a questão da autonomia do Direito Tributário.

De outra parte, sem a codificação, não teríamos importante instrumento de proteção das relações tributárias, enquanto relações jurídicas, destinadas a regular rigidamente o nascimento, o desenvolvimento e a extensão dessa delicada relação que vincula o Estado (Fisco) ao contribuinte (sujeito passivo) no objetivo de arrecadar receitas destinadas a viabilizar as finalidades estatais, servindo enquanto sistema de freios e contrapesos nessa relação de contínua tensão, sobretudo motivada pela natureza dos interesses envolvidos.

É, portanto, a codificação, instrumento fundamental que serve tanto para dignificar o Direito Tributário frente aos demais ramos autonomamente didáticos do Direito, como para proteger o contribuinte de possíveis abusos pelo Fisco, possibilitando também a garantia que o Estado tenha mecanismos necessários para a execução de suas finalidades primordiais.

<sup>48</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, pp. 22-23.