

# LA CODIFICACION TRIBUTARIA EN LATINO AMERICA: 40 AÑOS DEL CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

**Raymundo Juliano Feitosa\***

## **RESUMO:**

Este artigo, intenta inicialmente esclarecer as tentativas e os processos de codificação tributária na América Latina, considerando o importante papel desempenhado pela CEPAL e posteriormente visa descrever e analisar as contingências históricas que conduziram a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN) no Brasil em outubro de 1966. Para levar a cabo tal tarefa, dividimos o texto em duas partes: na primeira procuramos enfrentar a questão que possui como eixo do debate o papel desempenhado pelo CTN, enquanto complemento da reforma tributária promovida através da EC nº 18/65 e na segunda o significado do CTN na codificação tributária da América Latina.

**PALAVRAS-CHAVES:** CODIFICAÇÃO, REFORMA TRIBUTÁRIA E SISTEMA TRIBUTÁRIO.

## **RESUMEN**

El objetivo de este artículo es aclarar los intentos y los procesos de codificación tributaria en Latinoamérica, teniendo presente el importante papel desarrollado por la CEPAL. Por otro lado, intenta también describir y realizar análisis de los hechos históricos que permitieran la aprobación del Código Tributario Nacional en octubre de 1966 en Brasil. Para lograr los objetivos, el artículo contiene dos partes: en la primera, el debate pone en tela de juicio, el papel del CTN como un complemento necesario de la reforma tributaria de los años 60 en Brasil, en la segunda se abordará el propio significado del CTN en la codificación tributaria en Latinoamérica.

## **Introducción:**

A los efectos de un examen detallado de la cuestión tributária en Brasil, estimamos necesario proceder a un análisis del Código Tributário Nacional.

---

\*Professor da UnP/UFPE/ASCES. Raymundojf@gmail.com

El objetivo específico es presentar algunos aspectos fundamentales del “universo” de unos planteamientos teóricos y de hechos concretos que marcaron y siguen marcando un largo período de la historia fiscal de Brasil

## 1. El Código Tributario como complemento de la reforma tributaria del 1965

Al aproximarnos al análisis del significado del Código Tributario Nacional,<sup>1</sup> no hay duda que es indispensable detenerse en un aspecto recurrente en muchos intentos de interpretarlo: la concepción de que su papel fundamental era complementar la reforma de 1965 y más bien establecer los contornos jurídicos de ella.

Entre los comentaristas de la reforma operada por la Enmienda Constitucional N° 18/65 que otorgan gran importancia a la consideración aquí expuesta, se incluye OLIVEIRA, que señala al respecto "...fue entretanto la ley N° 5.172 del 25/10/66, creadora del Código Tributario Nacional (CTN) que dejó explícitos, de forma cristalina, sus contornos jurídicos, estableciendo patrones que deberían ser observados por los tres niveles

---

(\*) Profesor de la Universidad Potiguar / UnP, Natal /RN e de la Universidad Federal de Pernambuco / UFPE; Ex-Coordinador del Programa de Pós-Grado en Derecho de la Universidad Federal de Pernambuco/UFPE. Profesor Visitante em las Universidades de Salamanca / USAL, Espanha (Centro de Estudios Brasileños) y Castilla la Mancha / UCLM en España y ex-Presidente del CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito. ( 2003/2005 e 2005/2007)

<sup>1</sup> Debe recordarse que el hoy denominado Código Tributario Nacional, tiene sus orígenes en la Ley N° 5172 del 25 de octubre de 1966 y recibió este título a través del Acta Complementaria N° 36 del 13/03/67, art. 7°; incorpora los cambios resultantes de la Constitución de 1967 y de la Enmienda Constitucional N° 1 del 17/10/69. Has

ta esta fecha, -12/06/92- no fue promulgada la Ley Complementaria que exige el artículo 146 de la Constitución de 1988 cuyo objeto es el mismo del código, esto es: "I-Decidir sobre conflictos de competencia en materia tributaria entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios; II-Regular las limitaciones constitucionales a la potestad de imponer tributos; III-Establecer normas generales en materia de legislación tributaria...". No obstante, es preciso advertir que para muchos juristas brasileños esta Enmienda Constitucional N° 1/69, debido a la tajante transformación que opera en la Constitución de 1967, suele ser considerada como otra Constitución, así lo concibe ALVES, Francisco de Assis, "*As Constituições do Brasil*", in Revista de Direito Constitucional e Ciencia Política, Sao Paulo, 1980, pág. 69-70. La doctrina mayoritaria, como SILVA, José Afonso da. *Op. cit.* 1990, págs. 77-78, aunque con matices, llega a decir que puede ser considerada otra constitución desde un punto de vista estrictamente técnico y BASTOS, Celso Ribeiro. *Op. cit.* págs. 86-88, entre otros, prefiere analizarla en términos de enmienda.

gubernamentales en materia de tributos."<sup>2</sup> Otro autor que sostiene la misma opinión es GERSON AUGUSTO DA SILVA, el cual expresa que "las directrices básicas de la Reforma fueron consustanciadas por la Enmienda Constitucional N° 18 con pequeños cambios cristalizados en la Constitución vigente. Se ha atribuido todavía a la Ley N° 5.172 del 25 de octubre de 1966 (CTN) en su libro primero, la explicación de los contornos jurídicos de la reforma proyectada, estableciendo pautas a ser obedecidas por los legislativos federal, estatal y municipal."<sup>3</sup>

Resulta equívoco suponer que el Código Tributario Nacional fue sólo un complemento de la Reforma tributaria de 1965 o, como quieren otros, la verdadera faceta jurídica de dicha reforma. De cualquier modo el argumento antes expuesto no deja de ser atractivo y de presentar también alguna consistencia, aunque insuficiente, para apreciar la cuestión en toda su dimensión.

Partiendo de la realidad histórica, debe hacerse referencia a un marco donde la idea del código encuentra su justa ubicación, esto es, el "movimiento codificador en América Latina"<sup>4</sup> que, a grandes rasgos, trataremos en el apartado siguiente.

Luego de esta breve advertencia se hace necesario tener en cuenta, como lo afirmara BALEEIRO,<sup>5</sup> que en 1953 el Sr. OSVALDO ARANHA asumiendo la titularidad del Ministerio de Hacienda, resolvió promover la codificación del Derecho Fiscal brasileño y para esto encargó al Profesor de la Universidad de Sao Paulo RUBENS GOMES DE

---

<sup>2</sup> Vid. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Op. cit.* Pág. 44

<sup>3</sup> Vid. SILVA, Gerson Augusto da. *Op. cit.* págs. 1-2

<sup>4</sup> Sobre la importancia y significación de la codificación tributaria en América Latina entre otros, puede consultarse a GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero* Vol. I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, págs. 36-50 y del mismo autor, "Realidad y perspectivas de la codificación tributaria" en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XIV, N° 54, junio de 1964, Madrid, págs. 241-268 y VALDÉS COSTA, Ramón, "La codificación tributaria en América Latina" en Civitas-Revista Española de Derecho Financiero, N° 3, enero/marzo 1982, Madrid, pág. 95 y ss.

<sup>5</sup> Vid. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 7ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1971, pág. 206.

SOUSA, la elaboración de un anteproyecto, que fue concluido y presentado a la Cámara de los Diputados en 1954.

Como señala IVES GANDRA MARTINS,<sup>6</sup> el propio perfil de la Enmienda N° 18/65 refleja, en cierta medida, la estructuración del anteproyecto original del profesor SOUSA, aunque no sea correcto establecer una estrecha vinculación entre la Enmienda citada y la labor de RUBENS GOMES DE SOUSA. No obstante, en cuanto a la Ley N° 5.172/66 - que se convirtiera después en el Código Tributario Nacional- existe un reconocimiento unánime en Brasil que, incluyendo las modificaciones que introdujeron GERSON AUGUSTO DA SILVA y ALIOMAR BALEEIRO y las que resultaron del proceso de discusión y elaboración legislativa, mantiene, en líneas generales, el modelo delineado por el profesor de la Universidad de Sao Paulo.<sup>7</sup>

No es exagerado decir, después de esbozar estas consideraciones, que el Código Tributario Nacional tiene un significado mucho más amplio que la dimensión, asignada por la doctrina, de ser un simple instrumento complementario de la reforma.

En efecto, su trascendencia a nivel de la regulación jurídica de los ingresos tributarios adquiere aún mayor relieve y esto lo han entendido muy claramente los profesores MARTINS y BASTOS,<sup>8</sup> para quienes "...ninguna duda existe de que el Código Tributario Nacional representó un sensible marco en la evolución del Derecho Tributario en el país, debiéndose, en gran parte, la considerable producción doctrinaria y jurisprudencial de los últimos veinte años, a su implantación como sistema vehiculador de la imposición fiscal."

Toda esta evolución, de la que tan solo hemos trazado una pincelada necesita, para una mejor comprensión, ser examinada ahora en su dimensión jurídica, señalando ante

---

<sup>6</sup> Vid. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.* Págs. 21-23.

<sup>7</sup> Sobre este punto véase con detenimiento MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.* 1989, págs. 22-28.

<sup>8</sup> Vid. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.* pág. 34.

todo, como afirma GIULIANI FONROUGE<sup>9</sup> "...que codificar las normas tributarias no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos pues esto, aunque conveniente, no satisface exigencias racionales. Codificar importa, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo con principios generales regulatorios de la materia tributaria en los aspectos sustancial, ordinario y sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas."

Pues bien, el Código Tributario Nacional atiende concretamente a estas exigencias de GIULIANI FONROUGE. Su estructuración contempla dos libros; el primero de ellos contiene el sistema tributario nacional, es decir, está dedicado al sistema constitucional tributario y, en términos genéricos, bajo seis títulos recoge temas como: concepto de tributo, impuesto, tasa y contribuciones por mejoras derivadas de obras públicas; potestad tributaria, destacando todos los impuestos federales, estatales y municipales; limitaciones a la potestad tributaria y la distribución de los ingresos tributarios. A su vez, el libro segundo trata de las normas generales de Derecho Tributario y se subdivide en cuatro títulos: la legislación tributaria -vigencia, aplicación, interpretación e integración-; la obligación tributaria -hecho imponible, sujeto pasivo, responsabilidad tributaria-; el crédito tributario -constitución, suspensión, extinción, exclusión, garantías y privilegios y, finalmente, dispone sobre la administración tributaria.<sup>10</sup>

Resulta claro que el fundamento jurídico positivo del Código Tributario Nacional fue el párrafo 1º del artículo 18 de la Constitución de 1967, tras la Enmienda Constitucional N° 1/69 donde, en efecto, disponía que la "Ley Complementaria establecerá normas generales de derecho tributario, dispondrá sobre los conflictos de competencia en esa

---

<sup>9</sup> Vid. GIULIANI FONROUGE, Carlos. M. *Op.cit.* 1964, pág. 242.

<sup>10</sup> Acerca del contenido y estructura del Código Tributario Nacional desde una perspectiva general, vid: PAES, P.R. Tavares, *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1986; COELHO, José Washington. *Código Tributário Nacional Interpretado*. Editora Correio da Manhã, Rio de Janeiro, 1968 y MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op.cit.*, 1989, págs. 21-36.

materia entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, y reglamentará las limitaciones al poder de tributar."

Por otro lado, la Ley N° 5.172/66 (CTN) en su disposición preliminar, después de señalar sus fundamentos -referido en el párrafo anterior-, afirma que "...establece, con fundamento en el artículo 5°, XV, b, de la Constitución Federal, las normas generales de derecho tributario que serán aplicadas a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios, sin perjuicio de la respectiva legislación complementaria, supletoria o reglamentaria." Es de destacar muy especialmente, que a partir de ahí comienza una discusión en la doctrina sobre el texto, que provocó una querrela que ha llegado hasta nuestros días. Veamos dos cuestiones básicas sobre ésta: en primer lugar, queda en el aire una respuesta satisfactoria sobre lo que concretamente son las normas generales de derecho tributario; la segunda cuestión, que también atormentaba a muchos hasta la vigencia de la Constitución de 1988, estaba planteada en los siguientes términos: ¿cuántos y cuáles son los objetos, o finalidades exclusivas, de esa Ley Complementaria?

Sin embargo, la controversia señalada por la posible oscuridad e imprecisión jurídica que acarreaba la doctrina, según estimamos, encuentra en el debate entre RUBENS GOMES DE SOUSA (autor del anteproyecto del código), GERALDO ATALIBA y PAULO DE BARROS CRAVALHO,<sup>11</sup> una aportación importante, por no decir decisiva, en su labor de ofrecer los razonamientos interpretativos que las cuestiones planteadas exigían, en los límites del dogmatismo jurídico.

Ahora recordaremos algunas cuestiones básicas sobre el Código Tributario Nacional que, a nuestro juicio, serán recurrentes en casi todos los debates sobre cuestiones

---

<sup>11</sup> Vid. SOUSA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo e CARVALHO, Paulo de Barros, *Comentários ao Código Tributário Nacional*. (Parte Geral). Editora da Universidade de São Paulo e Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975. Sobre este libro nos permitimos insistir en su significación para el estudio y comprensión del Código Tributario, especialmente su parte general, hasta el artículo 18, donde enfoca cuestiones centrales como: el fundamento jurídico positivo, los objetivos o finalidades de las normas generales, la definición de tributo, potestad tributaria, limitaciones a la potestad tributaria y la definición de impuesto.

jurídico-tributarias.<sup>12</sup> Estas consideraciones nos llevan a presentar ahora los principales rasgos de las tesis elaboradas por la doctrina en torno a las llamadas "**normas generales de derecho tributario.**" En este sentido, y sin embargo con alguna que otra discordancia de fondo, desde un punto de vista dogmático la cuestión encuentra una precisa síntesis en el trabajo de SOUTO BORGES<sup>13</sup> que lleva el título de "Normas Generales de Derecho Tributario" y en el cual la definición misma de tales normas se constituye en un "asunto tormentoso" cuyo origen está en una enmienda de ALIOMAR BALEEIRO a la Constitución de 1946, aunque hace la salvedad de que hubo intentos desde 1938 pero su expresa configuración sólo fue posible ocho años después.

La pregunta que debemos formular ahora es ¿donde está el centro del problema que esas normas generales conllevan? La respuesta, según palabras del profesor SOUTO BORGES, surge ante las dificultades de "compatibilizar esa competencia indiscriminada entre las autonomías de los gobiernos locales en materia tributaria"<sup>14</sup>; a su vez, SOUSA recuerda que "se trata de un otorgamiento de competencia legislativa que la Constitución hace a la Unión y que sólo se justifica porque, en caso contrario, la Unión no

---

<sup>12</sup> Sin embargo cabe señalar aquí, corroborando lo que hemos dicho, que el *Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional*, realizado por la Comisión de Hacienda de la Cámara de los Diputados el 15, 16, 17, 23 y 24 de septiembre de 1981 en Brasíla, incluyó en su temario la discusión del Código Tributario Nacional, invitando a presentar conferencias a los profesores GERALDO ATALIBA, CÉSAR VIEIRA DE RESENDE y OSIRIS DE AZEVEDO LOPES. En el mismo sentido, la Comisión Especial sobre la Reforma Tributaria del Senado Federal realizó un "*Simpósio sobre um Novo Sistema Tributário*" en Brasíla, entre los días 4 y 8 de junio de 1984, y a su vez, estableció el temario, en el cual el Código Tributario fue objeto de estudio y cuyos participantes fueron: GILBERTO DE ULHOA CANTO, OSIRIS DE AZEVEDO LOPES y FRANCISCO DORNELLES.

<sup>13</sup> Vid. BORGES, José Souto Maior. "*Normas Gerais de Direito Tributário*" in ATALIBA, Geraldo (Coord.) *Elementos de Direito Tributário*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, págs. 121-172. Este texto fue elaborado a partir de notas taquigráficas de una clase del Profesor de la Universidad Federal de Pernambuco en el III Curso de Especialização in Direito Tributário, realizado por la Pontificia Universidade Católica de Sao Paulo, en 1972.

<sup>14</sup> Vid. BORGES, José Souto Maior. *Op.cit.* pág. 124 donde aduce que "En la formulación de la Constitución de 1946, la competencia para la edición de normas generales era muy amplia, en el sentido de que, según el art. 5º, Nº XV, b, competía a la Unión "legislar sobre normas generales de derecho financiero". A continuación en pág. 125, manifiesta que "Esa competencia, para legislar sobre derecho financiero, envuelve todo el campo material a ser cubierto por la finanza pública. El derecho financiero es la ordenación jurídica de las actividades financieras del Estado"(el subrayado es nuestro).

tendría esa competencia (...) no es una competencia estructural de la Unión legislar sobre derecho financiero, ya en el plano de las normas generales, ya en un plano más amplio o más restringido..."<sup>15</sup> Tratando también de señalar las dificultades para establecer la delimitación del alcance o contenido de la expresión "normas generales de derecho tributario" observa SACHA CALMON COELHO<sup>16</sup> que la doctrina ha fallado por entero en el intento de conceptualizar el mentado instituto de modo satisfactorio y, al igual que SOUTO BORGES, reconoce que "...el asunto se complica por el hecho de existir el reparto de las competencias legislativas entre las personas políticas."<sup>17</sup> Por otro lado GERALDO ATALIBA,<sup>18</sup> en un planteamiento más radical, entiende que al Congreso Nacional no le cabría dictar norma alguna de derecho ni financiero, ni tributario, de carácter nacional, puesto que esta potestad es un derecho privativo de la legislación de las personas jurídicas autónomas: Unión, Estados y Municipios.

Es evidente que los argumentos presentados hasta aquí son muy parecidos; es decir, todos han hablado de las dificultades para hacer más precisa la expresión "normas generales de derecho tributario" pero no han logrado obtener una solución al problema que ellos mismos plantearon. De esta manera, aunque se reconozcan los esfuerzos emprendidos, es del todo cierto que los resultados han dejado la cuestión casi, en el mismo punto de partida. Así, parece que nos encontramos ante un problema jurídico, y pasados más de veinte años la doctrina ha razonado en un tono, por así decirlo, tautológico, como puede verse a través de afirmaciones de los más destacados autores.

---

<sup>15</sup> Vid. SOUSA, Rubens Gomes de, ATALIBA, G. y CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.* pág. 3.

<sup>16</sup> Vid. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 2ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1990, pág. 128.

<sup>17</sup> Vid. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* pág. 128.

<sup>18</sup> Vid. SOUSA, Rubens G. de, ATALIBA, Geraldo y CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.* pág. 2.



Nos parece útil en este punto poner de relieve la labor del profesor SACHA CALMON COELHO, que en su detenido intento por dilucidar lo que se entiende por "normas generales de derecho tributario", concluye en que existen dos notables esfuerzos en este sentido personalizados, en primer lugar por el profesor CARVALHO PINTO que llegó a definir **lo que no era norma general**, pero no fue mas allá; y en segundo lugar RUBENS GOMES DE SOUSA, para quien la doctrina no elaboró aún la norma general que permitiría llegar al concepto de normas generales de derecho tributario.<sup>19</sup> Así, puede decirse que esta indagación sigue aún sin tener una respuesta más fiable en términos doctrinales, por lo menos a nivel del Derecho financiero y tributario de Brasil.<sup>20</sup>

La segunda de las cuestiones aludidas en relación al tema de las normas generales -y que según el mandato constitucional sólo pueden ser dictadas a través de Ley Complementaria<sup>21</sup>- es aquella que busca conocer cuáles son sus objetos o contenidos. Una vez realizado el análisis de las dificultades para establecer el concepto de normas generales de derecho tributario y señalada nuestra posición con la proclamación de la insuficiencia de las

---

<sup>19</sup> Vid. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* 1990, págs. 128-130. No obstante, en los razonamientos aquí señalados, este mismo autor tratando sobre el tema afirma que "Uma boa indicação do que sejam normas gerais de direito tributário, para sermos pragmáticos, nos fornece o atual Código Tributário Nacional (lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na "vida" administrativa e judicial do País. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como normas gerais (el subrayado es nuestro).

<sup>20</sup> Parece oportuno señalar que sobre este punto -normas generales- en un nivel teórico más amplio hay un buen número de trabajos fundamentales, sobre todo vid: ESSER, Josef *Principios y normas en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*. Traducción de Eduardo Valentí Fiol. Bosch Editores, Barcelona, 1961, págs. 3-182; DÍEZ-PICASO, Luis, *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Editorial Ariel, Barcelona, 1983; y GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* 1991, págs. 92-134.

<sup>21</sup> Debe advertirse que otra cuestión ha sido objeto de un debate de considerable importancia y se refiere a las llamadas Leyes Complementarias. Sobre el asunto hemos de hacer constar que tal categoría normativa es universalmente conocida, así por ejemplo en el propio Brasil, las Leyes Orgánicas tenían el mismo carácter. Pero el surgimiento de estas Leyes en la Constitución de 1967, tras la Enmienda Constitucional Nº 1/69, ha generado una polémica doctrinal a lo largo del tiempo. Interesa destacar que un mayor protagonismo surge en el ámbito de las materias de contenido financiero-tributario, especialmente en lo que se refiere al Código Tributario Nacional, puesto que muchas dudas sobre la juridicidad del CTN, fueron planteadas en razón de la exigencia constitucional de que la ley sobre las normas generales sería una Ley Complementaria, esto es, aquella con quorum calificado. Después el CTN fue ratificado como Ley Complementaria. Sobre la polémica doctrinal véase: ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na constituição*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971; BORGES, José Souto Maior. *Op. Cit.* 1975; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* 1990, págs. 113-145; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.* 1989, págs. 83-94.

construcciones doctrinales que surgieron como consecuencia directa e inmediata de la polémica alrededor de la exigencia de categoría normativa con tal rango, ya podemos realizar el análisis de esta segunda cuestión. De ahí que el objetivo de este punto sea trazar, a grandes rasgos, los planteamientos doctrinales sobre el real contenido u objeto de estas "normas generales". En este sentido, parece útil tener como referencia del debate la excelente exposición de SOUTO BORGES<sup>22</sup>. Él parte de la premisa que frente al concepto de autonomía municipal y estatal que la Constitución asegura a estas entidades de la federación, "...se tiene que concluir por el carácter absolutamente estricto de las normas generales de derecho tributario"<sup>23</sup> (el subrayado es nuestro).

Como puede apreciarse, esta interpretación restringida del contenido y alcance de esas normas generales es también admitida por otros autores como CARVALHO y ATALIBA<sup>24</sup> que sostienen el mismo argumento, esto es: la autonomía constitucionalmente atribuida a las distintas personas políticas que componen la federación ya en sí misma es un límite a tales normas.

Autores como SACHA CALMON COELHO sostienen: "a pesar de reconocer que un amplio y claro sector de esa doctrina recusa partes del Código Tributario Nacional<sup>25</sup> basados, por supuesto, en su buena procedencia crítica". Aún así, señala este profesor de la Universidad de Minas Gerais que, para comprender las normas generales es necesario entender al federalismo brasileño pues debido a éste, a sus particularismos, el **Congreso Nacional** ha asumido inmensurables poderes y competencias legislativas en perjuicio de los

---

<sup>22</sup> Vid. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* 1978, especialmente las págs. 132-136.

<sup>23</sup> Vid. BORGES, José Souto Maior, *Ibid.*, pág. 132.

<sup>24</sup> Vid. CARVALHO, Paulo de Barros. "*O Campo restrito das normas Gerais de Direito Tributario*". In *Revista dos Tribunais*. Vol. 433 e separata, Sao Paulo, 1975 y ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* 1975, pág. 2.

<sup>25</sup> Vid. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* 1990, pág. 132-133, donde afirma que tal recusa es debida a que el Código Tributario Nacional trata de temas que, lejos de constituirse en normas generales, invaden la competencia privativa de las personas políticas, en flagrante violación de la Constitución.

Estados y Municipios. Añade aún que esa supremacía encuentra un significativo ejemplo en el propio sistema tributario de la Constitución, donde el dominio del Congreso Nacional en el campo del Derecho Tributario, es innegablemente avasallador.<sup>26</sup>

De la exposición hasta aquí realizada se deduce, ante todo, la siguiente conclusión: la doctrina mayoritaria acepta la tesis de que tres son las funciones atribuidas al Código Tributario Nacional: establecer normas generales de derecho tributario; disponer sobre conflictos de competencia entre las personas políticas y reglamentar las limitaciones constitucionales al poder de tributar. En definitiva, el concepto, y a su vez el alcance y contenido de esas normas generales de derecho tributario, siguen aún siendo el aspecto más conflictivo en los debates doctrinales.

En otra perspectiva hay un reconocimiento de la importancia del CTN como medio para un sustantivo desarrollo del derecho tributario en Brasil.

---

<sup>26</sup> Vid. COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Op. cit.* págs. 132-134. Escribe este mismo autor que "De lado o sistema tributario, verifica-se que o direito brasileiro promana seguramente, em sua maior parte, das fontes legislativas federais" (el subrayado es nuestro), pág. 134.

## 2. El código tributario nacional en el marco de la codificación en América Latina

Tras lo dicho, cabe ahora plantearse la posición del Código Tributario Nacional en el marco del movimiento codificador en América Latina. Debemos afirmar que no se trata de trazar aquí un cuadro de la evolución histórica de este proceso, sino de concretar algunas referencias puntuales acerca de este movimiento.<sup>27</sup>

Se trata de presentar y comparar los rasgos más relevantes del diseño del Código Tributario Nacional en relación con los esfuerzos emprendidos por otros países en Latinoamérica. La primera nota sobre el tema es la indispensable referencia al **Código Fiscal de la Federación Mexicana**,<sup>28</sup> que se constituyó en la primera experiencia de codificación tributaria en América.<sup>29</sup>

En los albores de los años 40 surge en Argentina un anteproyecto elaborado por el profesor GIULIANI FONROUGE; y es en 1953 cuando RUBENS GOMES DE SOUSA, profesor de la Universidad de Sao Paulo, presenta un anteproyecto del código para Brasil, atendiendo a una petición del Ministro de Hacienda.<sup>30</sup>

Estas son las referencias básicas de los antecedentes del CTN, pero será a partir de 1956, como afirma VALDÉS COSTA,<sup>31</sup> cuando los estudios de derecho tributario en

---

<sup>27</sup> El estudio sobre la evolución histórica ha sido realizado de forma muy valiosa por VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* págs. 95-111 y GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. cit.* 1964, págs. 241-268 y este mismo autor *Op. cit.* 1970, págs. 36-50. Acerca de este tema puede consultarse un estudio más reciente realizado por PITA GRANDAL, Ana María, "La doctrina y la codificación en América Latina" en Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales N° 3, septiembre-diciembre 1986, Madrid, págs. 545-558.

<sup>28</sup> La primera experiencia de codificación tributaria en el mundo fue la "Ordenanza Tributaria Alemana" que data del 13 de diciembre de 1919. Su versión original fue reformada por una Ley del 27 de noviembre de 1975, cuyos efectos fueron fijados para empezar a partir de enero de 1977 y que influyó sobremanera en el Código Fiscal de la Federación Mexicana de 1938.

<sup>29</sup> Vid. VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* pág. 95, donde da numerosa bibliografía sobre los antecedentes de la codificación de México.

<sup>30</sup> Vid. en este mismo sentido, las observaciones de BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* 1971 pág.206

<sup>31</sup> Vid. VALDES COSTA, Ramón, *Op. cit.* pág. 96

América Latina adquieren unidad a través de las Jornadas del Instituto Latinoamericano, que se configura como un gran forum de debates doctrinales,<sup>32</sup> y donde, pudo promoverse el perfeccionamiento de los institutos financiero-tributarios nacionales mediante el intercambio entre profesores y especialistas en materia tributaria.

Conviene recordar un acontecimiento de indiscutible significación en este proceso de desarrollo de la doctrina y en especial en la codificación tributaria, nos referimos precisamente al **modelo de Código Tributario para América Latina**. En 1964 un Programa conjunto de los organismos internacionales, O.E.A./B.I.D./C.E.P.A.L, encarga a una comisión, cuyos miembros fueron: VALDÉS COSTA, de Uruguay, GIULIANI FONROUGE, de Argentina y RUBENS GOMES DE SOUSA, de Brasil, la elaboración del citado modelo de código tributario. Creemos que las influencias fueron recíprocas entre los proyectos de Códigos Tributarios de países como Argentina y Uruguay, en especial entre el proyecto de Código Tributario para América Latina, y el Código Tributario Nacional de Brasil.<sup>33</sup>

Por lo demás, merece mención lo que PITA GRANDAL, con toda claridad, dice: "...la labor realizada por los tres autores en el ámbito de la doctrina latinoamericana determinó la asunción a nivel continental de una realidad ya palpable: la doctrina jurídico-tributaria había alcanzado cotas notables de unificación a la que todos los autores habían contribuido de una u otra forma."<sup>34</sup> (el subrayado es nuestro).

Siguiendo la pauta observada hasta aquí, hemos de plantear que, en términos de fundamentos teórico-doctrinarios, todos estos esfuerzos dirigidos a la unidad de la

---

<sup>32</sup> Vid. sobre el Instituto Latinoamericano de derecho tributario y sus actividades a través de las **Jornadas**, una interesante síntesis hecha por RAMALLO MASSANET, Juan, "*La elaboración corporativa del Derecho Tributario en América Latina*" en Civitas-Revista Española de Derecho Financiero, N° 33, enero/marzo de 1982, Madrid, págs. 80-93.

<sup>33</sup> Vid. En este sentido la posición sostenida por VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* pág. 99.

<sup>34</sup> Vid. PITA GRANDAL, Ana María, *Op. cit.* págs. 554-555.

reglamentación jurídica del fenómeno tributario<sup>35</sup> en Latinoamérica, reflejan siempre, de una u otra forma, las construcciones teóricas alemana e italiana, y esta última a su vez ya consistía en una reelaboración de la doctrina germánica, según VALDÉS COSTA.<sup>36</sup> Interesa resaltar ahora, en pocas palabras, la cuestión de los principios jurídicos en la codificación latinoamericana, una vez que tal tema ha de ser visto principalmente por su trascendencia en la elaboración y posterior desarrollo del Derecho Tributario en América Latina -y en particular en Brasil-. Bajo este aspecto y uniéndonos a VALDÉS COSTA, el tema puede ser efectivamente estudiado desde dos puntos de vista: el primero de ellos se refiere a los vínculos del derecho tributario con el derecho constitucional; en segundo lugar, el entramado y vínculos con las demás ramas jurídicas.<sup>37</sup>

Tómese como paradigma del primer enfoque el caso de Brasil, que bien puede configurar la hipótesis de un "Derecho Constitucional Tributario"; sobre esta formulación, cabe hacer referencia al intento de profundizar el análisis alrededor de los vínculos entre el Derecho tributario y el Derecho constitucional.<sup>38</sup> Los principios constitucionales más que meras fuentes normativas, como suelen plantear los positivistas extremados, son categorías fundamentales, instrumentos de conformación del ordenamiento jurídico-financiero -así como de todo el orden jurídico en general-. En este sentido ha escrito HUGO MACHADO que: "...el principio es un mandamiento nuclear de un sistema, verdadera base de ello, disposición

---

<sup>35</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo, I*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág.57, para quien, al comentar sobre el ámbito de la codificación fiscal, señala que: "... el sector del derecho público más sometido a revisiones y retoques es el Derecho Fiscal. Pero, en cambio, el estudioso destaca que la unidad lógica del fenómeno tributario impone la unidad de reglamentación jurídica".

<sup>36</sup> Vid. VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* pág. 96

<sup>37</sup> Vid. VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* pág. 100

<sup>38</sup> Vid. sobre este asunto: HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1956; KRUSE, H. W. *Derecho Tributario: Parte General*. 3ª Edición. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1978; UCKMAR, Victor. *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 1976; VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 2ª Edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1975, págs. 181-210.

fundamental que propaga influencia sobre distintas normas, (...) de donde se concluye la relevancia del principio y su supremacía sobre el conjunto del ordenamiento constitucional."<sup>39</sup>

### 3. **Conclusiones**

Dejando aparte toda una serie de cuestiones, que en el fondo no contribuyen al desarrollo de nuestro análisis, hay que destacar ahora que, sin embargo, los intentos de elaboración doctrinal sobre esta materia producidos por los tributaristas en Brasil, ha alcanzado resultados positivos más evidentes que los formulados en otros campos del derecho.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Vid. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 1989, pág. 12, este autor apunta que sus análisis sobre el significado de los principios en el marco de este trabajo citado - tesis para ascender a la condición de profesor titular de Derecho Tributario en la Universidad Federal del Ceará/Brasil, en 1989 - refleja sin duda las construcciones teóricas del profesor SOUTO MAIOR BORGES de la Universidad Federal de Pernambuco.

<sup>40</sup> Vid. En este sentido, a modo de ejemplo, la extensa discusión en torno al tema de los principios constitucionales sobre la ordenación jurídica financiero-tributaria: ATALIBA, Geraldo. *Op. cit. 1968*; FALCAO, Amilcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro*. Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1965; DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law" ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*, 2ª edição revista. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1986; y MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit. 1989*.

Tanto en lo que se refiere a los criterios materiales como a los formales, e insistiendo en las consideraciones apuntadas de forma general, pensamos que la literatura existente sobre el tema es suficientemente dilucidativa -con mayor o menor amplitud- para comprobar las recíprocas influencias de los códigos tributarios de Argentina, Brasil y Uruguay, y asimismo del Modelo de Código Tributario para América Latina, entre otros, adaptadas, como bien señala GIULIANI

FONROUGE, a "...las características institucionales y tradiciones de cada país."<sup>41</sup>

#### **4. Bibliografía:**

ALVES, Francisco de Assis. "As Constituições do Brasil". (In) Revista de Direito Constitucional e Ciência Política. São Paulo, 1980.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Gerson Augusto da. "Reforma Tributária de 1966: seus propósitos, condicionamentos de ordem econômica na reformulação dos tributos". (In) Revista de Finanças Públicas. Brasília: novembro 1967.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil. São Paulo: Brasil Debates, 1981.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "Realidad y perspectiva de la codificación tributária", en "Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública" Núm. 54 - Junio-1964, Madrid, págs. 241/268.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I. 2ª Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1970.

VALDES COSTA, Ramón. "La codificación tributaria en América Latina", en Civitas-Revista Española de Derecho Financiero nº 33. Madrid, enero/marzo 1982, págs. 95 y ss.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à ciência das Finanças. 7ª edição, 2 vols. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

---

<sup>41</sup> Vid. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op. cit.* 1970, pág. 48.



PAES, P. R. Tavares. "Comentários ao Código Tributário Nacional." 3ª edição. São Paulo: Saraiva,1986.

COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional Interpretado. Rio de Janeiro: Correio da Manhã,1968.

SOUZA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo e CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao Código Tributário Nacional (Parte Geral). São Paulo: EDUSP/Revista dos Tribunais,1975.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributaria. 2º edição. São Paulo: Revista dos Tribunais/Editora da Universidade Católica,1975.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense,1990.

ESSER, Josef. Principios y normas en la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado. Traducción de Eduardo Valente Fiol. Barcelona: Editorial Bosch,1961.

DÍEZ-PICASSO, Luis. Experiencias jurídicas y teoría del Derecho. Barcelona: Editorial Ariel,1983.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar na constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BORGES, José Souto Maior. "Normas Gerais de Direito Tributário". (In)

ATALIBA, Geraldo (Coord.), Elementos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, págs. 121-137.

CARVALHO, Paulo de Barros. "O Campo restrito das normas gerais de Direito Tributário". (In) Revista dos Tribunais, Vol. 433/Separata. Sao Paulo, 1975.

PITA GRANDAL, Ana María. "La doctrina y la codificación en América Latina", en Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales Núm. 3, Septiembre-diciembre, Madrid, 1986, págs. 545-558.

RAMALLO MASSANET, Juan. "La elaboración corporativa del Derecho Tributario en América Latina", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero Nº 33, Madrid, Enero-marzo 1982.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Estudios Políticos,1962.

MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

HENSEL, Albert. Diritto Tributario. Milano: Dott. A. Giuffré Editore,1956.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho Tributario: parte general. 3ª edición. Madrid: Editorial de Derecho Financiero,1978.

UCKMAR, Víctor. Os principios comuns de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais,1976.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 2ª Edición. Buenos Aires: Editorial Depalma,1975.

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais,1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Direito Constitucional Tributário e "Due Process of Law" ensaio sobre o contrôle judicial da razoabilidade das leis. 2ª Edição revista. Rio de Janeiro: Forense,1986.