

**DOCTRINA**  
Edição Comemorativa  
**30 ANOS DO STJ**

Superior  
Tribunal  
de Justiça

**Brasília**  
Maio  
2019

Os Cinquenta Anos do  
Código Tributário Nacional e o Papel do  
Superior Tribunal de Justiça  
na sua Interpretação

*Regina Helena Costa*  
Ministra do Superior Tribunal de Justiça



**OS CINQUENTA ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O PAPEL  
DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NA SUA INTERPRETAÇÃO**

*Ministra Regina Helena Costa<sup>1</sup>*

**1. Introdução. 2. Disciplina do sistema tributário nacional. 3. Codificação das normas tributárias. 4. A Constituição e a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria tributária. 5. O papel do Código Tributário Nacional. 6. Análise crítica do regramento contido no CTN. 7. O Superior Tribunal de Justiça como uniformizador da interpretação do CTN. 8. Conclusão.**

1. Em 25 de outubro de 2016 o Código Tributário Nacional – a Lei n. 5.172, de 1966 - completou seu cinquentenário. Sua entrada em vigor deu-se em 1º de janeiro de 1967. Para seus intérpretes e aplicadores, o momento presente é, portanto, de reflexão acerca da experiência de sua interpretação e aplicação.

Em 2016 organizei e coordenei, em conjunto com o amigo e colega Ministro Gurgel de Faria, um seminário no Superior Tribunal de

---

<sup>1</sup> Livre-docente em Direito Tributário, Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP e professora de Direito Tributário dos cursos de graduação e pós-graduação da mesma universidade. Ministra do Superior Tribunal de Justiça. Autora dos livros *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional* (Saraiva); *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei e Direitos do Contribuinte*; *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*; e *Princípio da Capacidade Contributiva* (Malheiros).

Justiça para celebrar esse marco, o qual foi realizado no dia 19 de outubro, com a presença de ilustres professores e expressivo público.

Nesta oportunidade em que aniversaria o Superior Tribunal de Justiça, comemorando seus trinta anos, fruto que é da Constituição de 1988, pareceu-nos oportuno, igualmente, celebrar a data com este pequeno estudo sobre o Código Tributário Nacional e o papel dessa Corte na sua interpretação e aplicação.

**2.** A disciplina normativa do sistema tributário nacional encerra diversas peculiaridades. Inicialmente, a Constituição da República contempla regramento minudente dessa atividade estatal, dedicando um título à tributação e ao orçamento, o qual abriga extenso capítulo voltado ao sistema tributário nacional (arts. 145 a 159).

Assim procedendo, o texto constitucional antecipa e vincula fortemente todo o conteúdo da legislação tributária, na qual se insere, com destaque, o Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o modelo federativo adotado, com tríplice ordem jurídico-política, torna ainda mais complexo o regramento do sistema tributário, no qual devem harmonizar-se com o texto constitucional o diploma legal veiculador de normas gerais (o CTN), bem como as leis federais, estaduais, distritais e municipais.

Ainda, é preciso lembrar que o atual Código Tributário Nacional foi editado à luz da Constituição de 1946; desse modo, já assistiu a três Constituições lhe sobreviverem (1967, 1969 e 1988), o que lhe confere um *status* de autêntico “sobrevivente” na ordem jurídica, porquanto versa sobre matéria fortemente constitucionalizada.

As inovações estampadas na Constituição atual no regramento da tributação impactaram o CTN de diversas maneiras, como será analisado adiante.

**3.** A ideia de codificar as normas tributárias germinou com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que promoveu reforma no sistema tributário desenhado na Constituição de 1946.

À época havia um emaranhado de leis tributárias elaboradas pelos diversos entes tributantes, sem nenhum diploma que contemplasse normas gerais de caráter nacional a orientá-las e harmonizá-las.

Estampando essa realidade, extrai-se da exposição de motivos do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), subscrita pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Octávio Gouvêa de Bulhões, o seguinte trecho :

*“A instituição de normas gerais é reclamada de longa data pelos juristas, pelos estudiosos de finanças e pelos técnicos de administração. O que se reclama é um sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. Essa disciplina é especialmente necessária no Brasil, país de organização federativa onde é frequente a adoção de critérios diferentes em situações econômica e juridicamente idênticas”.*

O anteprojeto do CTN, elaborado por uma comissão de juristas integrada por Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto, dentre outros colaboradores, veio a contar com a receptividade de Aliomar Baleeiro, eminente jurista baiano, conhecido por todos como o precursor dos estudos de direito tributário no Brasil.

À época Deputado Federal, Aliomar Baleeiro tornou-se Ministro do Supremo Tribunal Federal, tendo deixado um impressionante legado sobre a interpretação do sistema tributário.

Como sabido, nasceu o CTN como lei ordinária, porquanto o texto constitucional de 1946 não previa a espécie legislativa “lei complementar”. Mesmo alterado pela Emenda n. 18, de 1965, não contemplou a exigência da utilização dessa espécie legislativa para a veiculação das normas gerais de direito tributário.

Logo após o CTN entrar em vigor, em 1º de janeiro de 1967, sobreveio nova Constituição, cuja vigência iniciou-se em março do mesmo ano. Nesse momento a ordem jurídica passou a exigir lei complementar para a edição de normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º).

Passado um breve período, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 1, de 1969 a qual, pelas múltiplas alterações promovidas nesta, é considerada, por muitos, um novo texto constitucional.

Em 1988, emerge a Constituição atual e o CTN, uma vez mais, é colhido por disciplina normativa hierarquicamente superior, na qual

se mantém a exigência de lei complementar para a veiculação de normas gerais de direito tributário.

Feito esse brevíssimo esboço histórico, cabe assinalar que o Código Tributário Nacional, a despeito das críticas que mereça, representa, indubitavelmente, grande marco evolutivo na disciplina normativa das relações tributárias, incorporando tanto lições doutrinárias quanto da jurisprudência em seus dispositivos.

Num sistema tributário complexo, o CTN opera como ponte entre a Constituição – cujos dispositivos deve explicitar e detalhar em suas normas gerais – e a legislação ordinária de todos os entes políticos.

4. No Direito Tributário, à lei complementar é outorgado o papel consignado no art. 146, combinado com o disposto no art. 24, I e parágrafos, do Texto Fundamental. O último dispositivo estatui a competência da União para a edição de normas gerais no âmbito da legislação concorrente, inclusive sobre Direito Tributário.

O art. 146, por sua vez, prescreve incumbir à lei complementar, especificamente nesse campo, dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Como é notório, em torno da verdadeira natureza do papel da lei complementar em matéria tributária persiste uma das grandes polêmicas do Direito Tributário pátrio. A doutrina divide-se em duas vertentes de pensamento: (i) a chamada corrente *tricotômica* sustenta competir à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tese que parece vir reforçada pela literalidade do art. 146, CR; e (ii) a corrente denominada *dicotômica*, que preconiza que a lei complementar deve dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais, por sua vez, vão dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A segunda orientação encontra respaldo na autonomia das pessoas políticas, porquanto a lei complementar possui caráter nacional e deve ser

por elas observada. Afina-se, portanto, com os princípios federativo e da autonomia municipal, restringindo o campo de atuação das normas gerais de direito tributário.

Desse modo, parece-nos que somente o apego à literalidade da dicção constitucional pode conduzir à conclusão de que a lei complementar desempenha tríplice função em matéria tributária. A norma inserta no art. 146, CR, não pode ser considerada isoladamente ou em contexto alheio aos princípios federativo e da autonomia municipal. E, se assim é, impende concluir que o âmbito material das normas gerais circunscreve-se à disposição sobre conflitos de competência e à regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar.

*Normas gerais*, em nosso entender, são aquelas que abrigam princípios, diretrizes, preceitos fundamentais, aplicáveis a todas as pessoas políticas. Opõem-se às *normas específicas*, incumbidas da disciplina de questões peculiares, cuja natureza não autoriza o tratamento uniforme ensejado pelas normas gerais, e, por isso, compete a cada pessoa política estabelecê-las.

A questão ganha relevo num Estado que adota o modelo federativo, uma vez que diz com a competência de cada pessoa tributante, manifestação de sua autonomia política. De fato, as normas gerais versam sobre matéria que, em princípio, competiria a todos os entes políticos reger, mas cuja disciplina lhes é retirada e entregue exclusivamente à União, com o objetivo de assegurar certa uniformidade de regime jurídico.

Noutro dizer, as normas gerais de Direito Tributário são, sempre, regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias, pois visam dispor sobre conflitos e limitações dessas competências. Não poderão, jamais, versar sobre minudências típicas da lei ordinária de cada pessoa política. Sua função é apenas de caráter declaratório, explicitadora da Constituição, nunca inovadora.

5. Neste passo, impende tecer algumas considerações acerca do papel do Código Tributário Nacional no contexto atual.

Primeiramente, cabe observar que, em outras disciplinas, tais como o Direito Penal, o Direito Civil, o Direito Processual Penal e o Direito



Processual Civil, por exemplo, conquanto exista uma multiplicidade de leis extravagantes nesses ramos jurídicos, é certo que a legislação codificada representa o principal repositório de normas a eles pertinentes.

Isso porque cabe à União legislar privativamente sobre tais domínios (art. 22, I, CR), produzindo, portanto, leis de carácter nacional.

Assim é que, por exemplo, estudar Direito Penal é, uma vez examinadas as normas constitucionais, basicamente conhecer e interpretar as normas constantes do Código Penal, o que igualmente ocorre com as demais disciplinas que contam com legislação codificada.

Em relação ao Direito Tributário, entretanto, a realidade é bem diversa, por duas razões fundamentais.

Em primeiro lugar, em virtude da opção do legislador constituinte de tratar a tributação de maneira bastante detalhada, uma peculiaridade não encontrada nos textos constitucionais de outros países.

E, também, como apontado, por competir a todos os entes políticos legislar concorrentemente sobre o assunto (art. 24, I, CR), conquanto caiba, apenas à União, mediante lei complementar, “estabelecer normas em matéria de legislação tributária” (art. 146, III, CR).

Tais normas gerais, portanto, são vinculantes de todas as pessoas políticas, que exercem sua competência tributária nos termos definidos na Constituição.

Diante de tal quadro normativo, conclui-se que o fato de a Constituição disciplinar tão minudentemente a tributação acabou por antecipar, substancialmente, o conteúdo das normas gerais contempladas na lei complementar, vale dizer, no Código Tributário Nacional.

Em consequência, a legislação codificada, no domínio do Direito Tributário, não desfruta da mesma importância que apresenta em outros ramos do Direito.

Outro aspecto que sobreleva destacar é que, por força do disposto no art. 146, III, CR, como assinalado, o CTN ostenta o *status* de lei complementar, somente podendo ser alterado ou revogado mediante essa espécie legislativa.

Embora existam, há muito, projetos de lei complementar visando substituir o Código Tributário Nacional, não se vislumbra que isso venha a acontecer tão cedo, diante das reiteradas tentativas de promover-se uma “reforma tributária” que, evidentemente, demanda, a viabilizá-la, sejam efetuadas modificações em nível constitucional.

6. Vale, ainda, registrarmos algumas palavras voltadas à análise crítica de alguns aspectos do CTN.

Quanto aos seus *aspectos positivos*, inegavelmente, sobreleva sua missão uniformizadora da disciplina tributária no país, algo inexistente quando de sua publicação.

Também, cabe assinalar tratar-se de texto normativo, em essência, revestido de qualidade, porquanto originário de anteprojeto elaborado por eminentes juristas.

Por outro lado, no que toca aos *aspectos negativos*, inicialmente, boa parte da doutrina especializada critica-lhe o viés autoritário, visto focar a relação tributária sob a ótica do Fisco, provável reflexo de sua elaboração num momento em que o país vivia sob regime não democrático.

A demonstrar a assertiva, basta lembrar os dispositivos nos quais o CTN, ao invés de referir-se a “obrigação tributária”, expressão reveladora do vínculo a unir credor e devedor, insiste em expressar apenas “crédito tributário”, omitindo a perspectiva do devedor<sup>2</sup>.

Do ponto de vista da linguagem empregada pelo legislador, por seu turno, há diversos pontos que, por vezes, dificultam a compreensão de seus comandos, diante de alguma incoerência e confusão conceitual facilmente perceptíveis.

É o que ocorre, por exemplo, quando estatui a definição do conceito de tributo, no qual afirma ser este inconfundível com penalidade pecuniária (art. 3º) e, posteriormente, considera que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (art. 113, § 1º).

---

<sup>2</sup> E.g. arts. 97, VI; 111, I; 113, § 1º; 125, II; 151; 156; e 175.

Mas talvez o aspecto mais negativo do código em análise seja o apontado difícil diálogo com o texto constitucional, que lhe é superveniente. Esse aspecto, embora não possa ser considerado como um defeito que lhe seja inerente, traduz situação complexa ensejada pela cronologia legislativa e pelo fato de os textos constitucionais brasileiros serem, tradicionalmente, detalhistas no trato da disciplina tributária.

Em sendo assim, o atual Código Tributário Nacional encontra-se bastante defasado em relação ao texto constitucional em vigor.

Uma análise mais detida de seu texto demonstra que, *em parte, suas disposições foram revogadas pela Constituição*, porquanto por ela não recepcionadas.

É o caso dos arts. 15, III (empréstimo compulsório com fundamento em “conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo”), 21, 26, 65 (possibilidade de o Poder Executivo alterar as bases de cálculo dos Impostos de Importação, de Exportação, e sobre Operações Financeiras) e 74 (Imposto Federal sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País).

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional, por óbvio, *não disciplina categorias que não existiam sob a égide da Constituição de 1946*, tais como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e as contribuições fundadas no art. 149, CR.

Outrossim, não contempla dispositivos relativos aos *fundamentos da tributação* – o caso da capacidade contributiva, nos impostos - nem de suas *finalidades* – tais como o caráter contraprestacional nas taxas e absorção da mais valia provocada pela obra pública, na contribuição de melhoria.

A ausência de regramento igualmente verifica-se em relação a importantes impostos, que permanecem tratados apenas em leis extravagantes – o ICMS (LC 87/96) e o ISS (LC 116/2003) – bem como no que tange ao processo administrativo e às sanções fiscais, ensejando uma grande multiplicidade de diplomas legais cuidando do assunto.

De outra parte, muitas dos dispositivos do CTN *repetem normas já contidas na Constituição* e, assim, inócuas, por constituírem meras reproduções, integrais ou parciais, de normas de hierarquia superior.

É o que se observa nos arts. 9º (imunidades genéricas, art. 150, VI, *a a d*, CR), 10 (princípio da uniformidade geográfica, art. 151, I, CR), 11 (princípio da não diferenciação tributária entre bens, em razão de sua procedência ou destino, art. 152, CR) e 48 e 49 (seletividade e não cumulatividade do IPI, arts. 153, § 2º, I e II, 155, § 2º, I e III, CR).

Cumpre remarcar, igualmente, que o Código abriga diversos *preceitos didáticos*, isto é, que contemplam definições de conceitos, bem como normas relevantes concernentes a institutos típicos do Direito Tributário, tais como o lançamento e a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, de cujo estudo não se pode prescindir.

Assinale-se que, por abrigar normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código Tributário Nacional contém várias *normas supletivas*, identificadas pela expressão “salvo disposição legal em contrário”.<sup>3</sup> Na prática, porém, usualmente tais normas é que incidem, diante da ausência de outro regramento aplicável.

Finalmente, entendemos que o código em análise contempla não apenas normas de direito material, mas também algumas de cunho nitidamente *processual*, tais como as dos arts. 151, IV e V, 169, 170-A, 174, 185-A, 188, § 1º, e 192.

Em suma, o Código Tributário Nacional, com parte de normas revogadas, parte de preceitos inócuos, ausência de regras sobre institutos que foram introduzidos no ordenamento jurídico posteriormente à sua edição e uma linguagem, por vezes, difícil de ser assimilada, segue sendo o principal diploma infraconstitucional disciplinador da tributação.

7. Criado pela Constituição de 1988 e instalado no ano seguinte, o Superior Tribunal de Justiça absorveu parte das competências do Supremo Tribunal Federal, dentre elas a de *uniformizar a interpretação da legislação federal*. Assim, cabe-lhe proceder à uniformização da interpretação da legislação nacional codificada, como é o caso do diploma normativo sob comento.

---

<sup>3</sup> *E.g.* arts. 103, 104, III, 116, 117, 120, 123, 125, 136, 143, 154, 155-A, § 1º, 177, 180, II, e 193, CTN.

Portanto, é de se ressaltar que, quando o Superior Tribunal de Justiça surgiu, o CTN já contava com mais de duas décadas de vigência e interpretação de seus dispositivos pelo Supremo Tribunal Federal.

Os órgãos competentes para a apreciação ordinária de matéria tributária no Superior Tribunal de Justiça são a 1ª Seção, dedicada ao Direito Público e as 1ª e 2ª Turmas, que a integram.

Em seus trinta anos de existência, o Superior Tribunal de Justiça tem desempenhado a trabalhosa missão de interpretar um código com tantas vicissitudes, como exposto.

Nessa tarefa, tem recorrido, especialmente, à edição de *súmulas* e à sujeição dos recursos especiais ao regime de *recursos especiais repetitivos*.

A demonstrar a extensão de sua tarefa, registre-se que, das 619 súmulas que a Corte editou até o momento<sup>4</sup>, cerca de 13% versam sobre matéria tributária.

Os temas mais frequentemente tratados nesses enunciados são a compensação tributária (5 súmulas); crédito tributário e lançamento (4 súmulas); além dos tributos em espécie – principalmente o Imposto de Renda, o ICMS e o ISS (40 súmulas).

No que tange aos *recursos especiais repetitivos*, a Corte, em novembro de 2018, alcançou o impressionante número de 1.000 temas afetados sob esse regime processual.

Em relação à matéria tributária, apenas no que tange ao direito material, contam-se cerca de 170 temas, sendo de destacar-se as múltiplas discussões atinentes à base de cálculo da COFINS e do PIS e ao conceito de renda.

**8.** Em conclusão, dada a dificuldade de substituir-se o atual Código Tributário Nacional por outro enquanto não realizada a reforma tributária em nível constitucional, que enfrenta grandes dificuldades de cunho político e econômico para ser promovida, impõem-se sua atualização e adaptação à Constituição atual, com a modernização de suas normas e

---

<sup>4</sup> Cf. consulta efetuada no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, em 24.11.2018.

a incorporação de novos institutos e conceitos, desconhecidos pelo texto atual.

A par dessa alteração no plano do direito material, impende aparelhar o Superior Tribunal de Justiça, órgão ao qual compete uniformizar a interpretação da legislação federal e, assim, do Código Tributário Nacional, com mecanismo que lhe possibilite fazê-lo de forma eficiente, uma vez que a sistemática dos recursos especiais repetitivos, por si só, não tem alcançado esse objetivo, dado o imenso volume de recursos distribuídos ao tribunal nos últimos anos, os quais contêm pretensões que não transcendem os interesses exclusivos das partes envolvidas.

Diante de tal quadro, o aperfeiçoamento do regime dos recursos especiais demanda a introdução da *relevância da questão federal infraconstitucional* a qual, à semelhança da repercussão geral no recurso extraordinário, permitirá ao Superior Tribunal de Justiça analisar apenas os recursos especiais relativos a teses de relevância, ensejando a prolação de autênticos precedentes e o cumprimento de sua missão constitucional.

Veiculando tal inovação, a PEC 209/2012, da Câmara dos Deputados, já aprovada nessa casa legislativa, e que ora tramita no Senado Federal, como PEC 10/2017.

Creemos que a aprovação dessa emenda constitucional é essencial para que a interpretação do CTN e a conseqüente uniformização da jurisprudência a ela relativa sejam efetuadas pelo Superior Tribunal de Justiça de modo mais eficiente e consistente.