

Código Tributário Nacional completa 50 anos de idade

26/10/2016



A data era a de 25 de outubro de 1966. Há exatos 50 anos.

Nascia a Lei 5.172/66.

Em sua certidão de batismo (o Ato Complementar 36, de 13/3/1967), ela ganhou o nome pelo qual atende até hoje: Código Tributário Nacional.

Naquele ano, o mundo sofria com a guerra no Vietnã e com o gosto amargo deixado pela recente construção do muro em Berlim; Indira Gandhi era eleita primeira ministra na Índia; Walt Disney nos deixaria; a Copa do Mundo ocorria na Inglaterra, e o Brasil, então bicampeão, seria eliminado logo no início do campeonato; o Minimalismo foi definitivamente incorporado às artes visuais; John Lennon disse que os Beatles eram mais famosos do que Jesus; começava a Revolução Cultural na China comunista; a Argentina sofreria um golpe militar e seria instalado o regime ditatorial no país, o quarto na América do Sul.

No Brasil, vivia-se o período pós-revolucionário, sob os plenos comandos da ditadura militar; João Cabral de Melo Neto lançou *Morte e Vida Severina*; o Festival de MPB da TV Record consagra Chico Buarque com a canção *A Banda*; os discos mais vendidos são de Roberto Carlos, Beatles e Nara Leão, e *Quero que vá tudo para o inferno*, de Roberto Carlos, é a “top 1” no Brasil; o governo militar lança o AI-3, que estabelece eleições indiretas; sucedendo Castelo Branco, o general Costa e Silva, candidato único e indicado pela Arena, é eleito presidente da República pelo Congresso Nacional (o MDB se abstém de votar); é criado, por decreto o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS); há eleição indireta para governador em 12 estados. A ditadura “vence” todas...

No campo tributário, tínhamos acabado de experimentar uma efetiva reforma tributária (talvez a única já efetivamente vivenciada na nossa história), propiciada pela Emenda Constitucional 18, de 1º/12/1965 (EC 18/65), quando ainda vigente a Constituição Federal promulgada em 1946 (CF/46). Ela havia sido resultado dos trabalhos realizados pela comissão de notáveis nomeada pela Portaria Conjunta GB-30/1965, do Ministério da Fazenda e do Ministério Extraordinário para o Planejamento e Coordenação Econômica, que era presidida por Luiz Simões Lopes (ex-presidente da Fundação Getúlio Vargas) e composta por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva, Sebastião Santana e Silva e Mario Henrique Simonsen.

Essa reforma, com a amplitude que teve, muito se deveu ao momento ditatorial em que vivíamos na ocasião. Não fora isso, a reforma não se teria viabilizado, como não se viabilizaram todas as demais tentadas desde então.

Enfrentou-se, com a edição da EC 18/65, o grande desafio relativo à distribuição dos poderes impositivos entre os três níveis de governo, tarefa essa cuja dificuldade era inerente à própria composição tripartida em si (pelos conflitos de competência dela decorrentes), bem como às diversidades regionais caracterizadoras do desenvolvimento econômico e social do país, que tornavam (e ainda tornam) extremamente improvável qualquer solução que se pretenda lógica e politicamente razoável de ser obtida.

Por iniciativa de Aliomar Baleeiro, a CF/46, inovando nas anteriores, instituiu na sua redação original a competência da União para editar normas gerais de Direito Financeiro (artigo 5º, XV, b) e, por consequência, de Direito Tributário, como pacificamente admitido pela doutrina e pelos tribunais.

O objetivo era o de tornar possível ao Congresso Nacional a expedição de normas que impedissem, ou pelo menos dificultassem, as tradicionais invasões de competência de um ente político por outro, assegurando a prevalência, em todo o território nacional, de certos conceitos de elementos fundamentais da obrigação e do crédito tributário, cuja inobservância configuraria ilegalidade.

A novidade trouxe algumas veementes reações entre aqueles que entendiam que o conceito de normas gerais, no dispositivo constitucional citado, deveria ser firmado sem ampliações ou elasticidades que implicassem afronta à autonomia dos estados e dos municípios^[1].

A matéria foi debatida em uma mesa redonda organizada à época pela Associação Brasileira de Direito Financeiro (a ABDF, que tenho a honra de presidir), cujas conclusões, e outros subsídios pertinentes, constituíram a publicação I da série *Finanças em Debate*, que Edições Financeiras S.A. editou em 1950, sob o título *Normas Gerais de Direito Financeiro*.

Foi, pois, nesse dispositivo da CF/46 (artigo 5º, XV, b), que o Livro Segundo do CTN, que trata das normas gerais de Direito Tributário, teve o seu fundamento constitucional. Isso porque a EC 18/65 não continha em seu texto dispositivo semelhante ao do artigo 146 da atual Constituição (que atribui a lei complementar dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário, os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar). Dispositivo semelhante a esse só foi ser inserido na Constituição em 1967 (artigo 19, parágrafo

1º), quando, então, o CTN foi recepcionado com status de lei complementar, já que a matéria de que ele trata somente poderia ser versada nesse tipo de lei.

Quanto às regras relativas ao Sistema Tributário Nacional, contidas no Livro Primeiro do CTN, essas, sim, encontraram fundamento na própria EC 18/65.

A fundamentação constitucional de ambos os livros do CTN foi por ele próprio indicada, no seu artigo 1º.

Conforme atesta Gilberto de Ulhôa Canto, em escritos inéditos sobre a elaboração do CTN, o primeiro a dedicar-se à elaboração de um projeto de código tributário com as características próprias de um conjunto sistemático de normas sobre os fundamentos da tributação foi Rubens Gomes de Sousa, cuja iniciativa se inspirou na obra de Giuliani Fonrouge (*Anteprojecto de Código cal*, ed. da Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Universidad de Buenos Aires, de 1942).

Em 1953, Rubens Gomes de Sousa havia terminado a redação do seu primeiro anteprojeto de Código Tributário. Era um amplo conjunto de disposições, que abrangia, inclusive, matéria penal e processual.

Segundo Aliomar Baleeiro[2], o plano de trabalho inicialmente previsto contemplava a criação de uma comissão de que ele próprio e Bilac Pinto fariam parte, para rever o trabalho de Rubens Gomes de Sousa e depois promover a remessa de um projeto à Câmara dos Deputados, que aqueles dois integravam.

Assim foi feito, mas o projeto, identificado na Câmara de Deputados pelo número 4834/54 e lá distribuído ao próprio Aliomar Baleeiro para relatá-lo na Comissão de Finanças, ficou paralisado até a Revolução de 1964.

Foi somente após a EC 18/65 e sob a presidência de Castelo Branco que se deu continuidade aos trabalhos de elaboração do CTN, com o objetivo de tornar completa a reforma tributária então realizada.

Formou-se, então, uma segunda Comissão Especial também nomeada pelo Ministério da Fazenda e pelo Ministério do Planejamento Econômico, integrada por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva.

Essa nova comissão tomou por base o trabalho que havia sido anteriormente remetido ao Congresso, dele excluindo a parte processual porque, à época, Gilberto de Ulhôa Canto estava, também por incumbência do governo, através da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, concluindo o anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário, no qual a matéria era tratada.

Decidiu-se, também, não incorporar ao CTN matéria criminal, dada a especialidade do assunto e por estar a própria reforma tributária introduzida pela recém-promulgada EC 18/65 ainda em fase de assimilação.

Segundo relatos de Ulhôa Canto, os membros das Comissões Especiais da reforma constitucional e do CTN reuniam-se, informalmente e sempre que achavam necessário, com os ministros da Fazenda, Octavio Gouvêa de Bulhões, e do Planejamento Econômico, Roberto de Oliveira Campos, a fim de com eles acertar aspectos políticos condicionantes do trabalho.

Os trabalhos de elaboração do anteprojeto do CTN tomaram cerca de seis meses e, por se tratar de texto muito mais amplo e complexo do que o da EC 18/65, e cuja elaboração gerava seguidas controvérsias doutrinárias, a tarefa foi exaustiva, em que pese o fato de se ter um ponto de partida no anterior trabalho de 1954.

A interação entre os membros da comissão era absoluta como demonstram os referidos escritos de Gilberto de Ulhôa Canto:

“Quando já havíamos chegado a uma fase em que se tratava de redigir textos e inseri-los nos lugares próprios do Código, o trabalho foi organizado de tal maneira que os relatores que entre nós eram escolhidos para escrever os dispositivos cuja substância já havíamos acertado trabalhavam isoladamente nos dias em que a Comissão não estava reunida, e, para se ganhar tempo, cada um de nós enviava aos outros dois, em três vias, os textos que propunha; os destinatários examinavam tais textos e anotavam as alterações ou objeções que lhes ocorressem, devolvendo uma dessas vias anotadas ao remetente e enviando a outra ao terceiro membro. Assim, quando voltávamos a nos reunir, os relatores podiam já apresentar textos que levassem em conta as críticas recebidas dos outros dois”.

Desse trabalho surgiu o nosso velho CTN, com tal solidez, que completa a sua quinta década, recepcionado por três novas constituições (as de 1967, 1969 e 1988), sem que qualquer dos seus dispositivos tenha sido declarado inconstitucional.

Se ele apresenta defeitos? Não seria de se esperar que um ordenamento dessa envergadura não os apresentasse, e alguns deles foram logo identificados pelos próprios autores do anteprojeto de que ele resultou.

De fato, Gilberto de Ulhôa Canto relata que, logo após a promulgação do CTN, Rubens Gomes de Sousa e ele começaram a apontar um ao outro imperfeições já percebidas antes mesmo de a lei entrar em vigor. No trecho abaixo, ele relata uma delas:

“4.14. Uma crítica procedente que tem sido feita ao CTN é às suas normas sobre interpretação das leis tributárias. Alguns autores observam que a lei não deve estabelecer regras de interpretação; estas derivam dos princípios gerais do direito, da doutrina e da elaboração jurisprudencial. Inclino-me hoje, decididamente, por este entendimento. Em verdade, sendo uma operação mental que busca a compreensão do conteúdo real de um texto, o processo cognitivo que o interprete ou aplicador desenvolveram nessa busca não lhe pode ser imposto por lei, até porque se poderia chegar a um desdobramento absurdo de ulteriores dúvidas sobre como interpretar a lei que manda interpretar a lei de um certo modo ou por um certo caminho dedutivo. Outro aspecto dessa mesma crítica incide especificamente no art. 111, II, que manda interpretar literalmente as disposições que outorgam isenções. Trata-se,

indubitavelmente, de uma postura equivocada, que se funda no superado pressuposto de que a isenção é um favor, um privilégio anormal e aberrante, quando na sua visão moderna ela é, reconhecidamente, um instrumento de política fiscal muito eficaz, de plena e intensa utilização”.

Apesar dos inevitáveis, mas raros, defeitos, a verdade é que o CTN vem durante todos esses anos exercendo com muita eficiência a sua principal função, que é a de funcionar como alicerce de todas as demais normas tributárias oriundas da legislação ordinária. Quem nos dera que as demais normas integrantes do ordenamento jurídico brasileiro tivessem a solidez e a qualidade demonstrada pelo nosso CTN.

Eis alguns depoimentos de doutrinadores brasileiros, que bem demonstram o que estou dizendo:

“O sistema brasileiro é realmente complexo. Mas essa complexidade tem que existir em um país que tem a União, 27 estados, contado o Distrito Federal, e cerca de 5,6 mil municípios. Cada um desses entes tem sistemas jurídicos distintos, que têm que se integrar e funcionar como um todo, e isso acaba ocorrendo. Professores internacionais consideram o sistema brasileiro um sistema operativo – grande, complexo, difícil, mas operativo. Em boa parte, isso se refere ao CTN, que é a referência ao plano prático” ([entrevista concedida por Paulo de Barros Carvalho à ConJur](#)).

“O que dá ao CTN uma posição ímpar entre os textos legais brasileiros é o fato de nesses 40 anos de vigência, nunca se haver levantado a questão da constitucionalidade em relação a qualquer de seus dispositivos” (Condorcet Rezende, *Caminhadas no Direito. Rio de Janeiro*, p. 446).

“Estamos dentre aqueles que sempre acreditaram que o nosso Código Tributário Nacional (CTN) é uma das obras mais belas e robustas que a engenharia jurídica pôde construir. Passados 50 anos da sua edição, nenhuma das disposições foi declarada inconstitucional” (Heleno Torres, [Novo modelo de Código Tributário do CIAT pode estimular reforma do CTN](#)).

“Nenhuma dúvida existe de que o CTN representou sensível marco na evolução do Direito Tributário no país, devendo-se em grande parte à esplêndida produção doutrinária e jurisprudencial dos últimos 20 anos sua implantação, como sistema veiculador da imposição fiscal (...) (Ives Gandra Martins da Siva, in *Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma*)”.

Enfim, no ano em que já não mais existe o muro de Berlim, os Beatles se resumem a um só integrante ainda em atividade, o Brasil vive uma democracia e sonha com o hexacampeonato, temos que desejar ao CTN, por toda a sua história, um feliz aniversário, e, também, esperar que, após alguns retoques estéticos, necessários em razão da idade e de pequenas inadequações ao mundo moderno, ele sobreviva por ainda muitos e muitos anos, dando o suporte e a segurança que nos é a todos fundamental.



[1] Carvalho Pinto, *Normas Gerais de Direito Financeiro*, tese apresentada à III Conferência Fazendária, publicada pela Prefeitura de São Paulo, em 1949. Nesse trabalho, o autor enumera critérios distintivos do que se deveria entender como norma geral, sempre partindo de um pressuposto limitativo do conceito. Gilberto de Ulhôa Canto analisou as conclusões do ilustre professor de São Paulo e manifestou as suas discordâncias no artigo *Ainda as Normas Gerais de Direito Financeiro*, publicado no *Boletim do Conselho Técnico de Economia e Finanças* (hoje *Revista de Finanças Públicas*), no 109, págs. 3 e seguintes.

[2] No artigo *O Código Tributário Nacional, segundo a correspondência de Rubens Gomes de Sousa*, com o qual contribuiu para a coletânea de estudos *in memoriam* do saudoso mestre editada pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, e pela *Resenha Tributária*, em 1975, sob o título *Proposições Tributárias*, págs. 7 e seguintes.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade/>