

# A codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica

Oswaldo José Rebouças\*

**Resumo:** A codificação do direito ao longo do processo histórico de evolução da sociedade, reveste-se de importância ímpar nas diversas etapas de formação dos sistemas jurídicos, em especial, nos séculos XIX e XX, conhecidos como os séculos das codificações. Este trabalho objetiva demonstrar sob a perspectiva histórica que, no Brasil, o processo de codificação foi demasiado lento, especialmente em relação ao direito tributário, até porque era, de certa forma, ignorado como fonte de estudo de direito autônomo e visto como complemento ou desdobramento ora do direito financeiro, ora do direito administrativo. Somente a partir de 1953, foi designada comissão, sob o comando do Ministro da Fazenda e tendo como relator o Professor Rubens Gomes de Sousa, que elaborou um projeto de código tributário para o Brasil. Entretanto, tal projeto, por questões de natureza política, não foi apreciado pelo Congresso Nacional, vindo somente a ser discutido em 1965, quando, após uma completa adequação ao novo sistema tributário nacional, introduzido pela Emenda Constitucional 18/65, foi remetido ao parlamento e aprovado como a Lei 5.172/66, constituindo-se no mais importante sistema de normas infraconstitucionais, utilizado para harmonização e equilíbrio (ainda que ténue) de todo o sistema tributário em seu processo de consolidação ao longo do tempo, em todos os níveis de competências e imposições tributárias, dado seu caráter de norma nacional, de observância obrigatória por todos os entes tributantes, sendo reconhecido atualmente como de fundamental importância para consolidação do sistema tributário que hoje se apresenta.

**Palavras-chave:** Processo histórico. Codificação. Direito Tributário. Evolução. Código tributário.

## Introdução

A codificação do Direito Tributário no Brasil passou por um processo relativamente longo de infindáveis discussões. Vários fatores deram causa a este retardamento no processo de codificação, especialmente a ignorância da doutrina pátria sobre a importância do Direito Tributário, que era comumente aceito como um apêndice do Direito Financeiro, e a inexistência de obras com repercussão ampla,

\* Auditor Fiscal do Tesouro Estadual. Doutorando Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino.

levando a comunidade jurídica a despertar para a necessidade da realização de estudos mais consistentes sobre os institutos e as formas desta relevante área do Direito para a sociedade moderna.

O trabalho que se propõe desenvolver tem por objetivo efetuar um estudo sobre o processo da codificação do Direito Tributário no Brasil sob uma perspectiva histórica, vale dizer, identificar em sua história o conjunto de fatos e procedimentos que o precederam e foram adotados para, enfim, se chegar à elaboração de um projeto e de Código Tributário Nacional no contexto jurídico brasileiro.

É certo que, para a consecução dos objetivos almejados, é necessário assentar previamente algumas premissas ou hipóteses sobre as quais se vai desenvolver o estudo. Primeiro, é preciso demonstrar se havia necessidade ou não da elaboração de um código tributário para o direito brasileiro; segundo, que vantagens traria para a ordenação do sistema tributário sua edição; terceiro, que efeitos jurídicos irradiariam da codificação das normas tributárias no modelo político nacional, tendo em vista a forma como o Brasil é organizado politicamente (modelo federativo, onde cada esfera de poder tem autonomia política e administrativa para se autogovernar e autoadministrar); e quarto, como a doutrina pátria enfrentou a questão da codificação normativa da tributação, em face do sistema tributário nacional vigente à época.

Não se pode perder de vista que para a elaboração exitosa deste estudo é necessário que se estabeleça a metodologia a ser adotada e os caminhos a serem trilhados. Seguramente, necessário se faz orientar a pesquisa para uma análise do sistema tributário vigente à época da elaboração da proposta, especialmente as competências dos entes central e periféricos e como se desenvolvia esta administração tributária; em seguida serão identificados quais os principais problemas enfrentados pela administração e pelo contribuinte no que concerne ao exercício da tributação; posteriormente serão retratados os procedimentos adotados visando à elaboração de um anteprojeto de lei, passando pela formação da comissão de redação e escolha de seus membros; a seguir será detalhado o processo histórico da elaboração do anteprojeto e a participação efetiva da sociedade na consolidação da minuta a ser apresentada ao Congresso Nacional; e por derradeiro, a transformação do anteprojeto em lei (Lei 5.172, de 30 de outubro de 1966).

Todo o trabalho de pesquisa deverá ser desenvolvido analisando-se a legislação nacional, inclusive a constitucional, publicações sobre a história da codificação do direito tributário, projetos de lei, debates e, sobretudo, o processo histórico no qual se inseriram as ações desenvolvidas visando à elaboração da minuta de codificação das normas tributárias.

Superadas todas estas etapas para a realização do trabalho, espera-se, ao final, retratar com relativa fidedignidade o processo histórico de codificação do Direito Tributário brasileiro que culminou com a edição da lei retrocitada, transformada, *a posteriori*, em Código Tributário Nacional, como ele foi inserido em nosso ordenamento jurídico e os efeitos que decorreram à época de sua publicação no modelo político, jurídico e administrativo nacional.

Da compreensão deste processo histórico se pode, com certeza, entender de maneira mais ampla e segura o modelo tributário pátrio atual e porque o Código,

que já perdura por mais de quarenta anos, continua sendo o mais importante instrumento de harmonização do sistema tributário nacional, apesar de nosso modelo político de federalismo tão complexo e, ao mesmo tempo, engenhoso em sua concepção.

E como afirma o Prof. Waldemar Ferreira: “[...] nenhum jurista pode dispensar o contingente do passado a fim de bem compreender as instituições jurídicas dos dias atuais” (FERREIRA, 1952, p. 1), sendo, destarte, de fundamental importância o conhecimento da história pretérita do direito para a compreensão dos fenômenos jurídicos do presente.

## **1 Antecedentes da codificação do Direito Tributário no Brasil**

### **1.1 O sistema tributário nacional na Constituição de 1946**

Para exame de qualquer ramo do direito, inclusive o do direito tributário, a lembrança de sua gênese e de seu desenvolvimento através dos tempos reveste-se de grande interesse e importância, sobretudo sob o aspecto pedagógico. A compreensão da história permite contextualizar melhor os temas a serem abordados e, assim, melhor compreendê-los. Ela, portanto, se transforma em elemento de inegável valia e auxiliar de relevante destaque no estudo não somente do direito enquanto realidade sociocultural, mas também na análise de elementos que compõem sua estrutura em determinado período de evolução da sociedade, tendo sempre presente que, em razão de ser ele um reflexo das relações humanas, está em contínuo desenvolvimento, pressupondo sempre a existência de um direito anterior, regulador de tais relações intersubjetivas inerentes à condição humana.

E o Brasil (e não poderia ser diferente), desde o início de sua descoberta, teve seu direito tributário, expresso pela legislação fiscal (conjunto de leis e de praxes portuguesas) que eram aplicadas em seu território. Assim, o direito tributário brasileiro tem suas origens com o próprio descobrimento do Brasil e vem sofrendo todo o processo de evolução ao qual é submetido à própria sociedade.

De se lembrar que, para elaboração de um panorama histórico do Código Tributário Nacional, é necessário se efetuar um corte epistemológico no tempo e adotar como ponto de partida um determinado sistema jurídico vigente, a justificar sua inserção no ordenamento pátrio.

O Direito Tributário, como afirma Machado (1998), enquanto conjunto de normas constituindo-se um ramo do Direito Público, não tinha no Brasil, nessa época, sido objeto de estudo como ramo autônomo do direito, vale dizer, não havia um estudo sistematizado de seus institutos e normas, nem discussões mais amplas pela comunidade acadêmica, acerca de sua existência com foros de autonomia.

E o reflexo desse “desconhecimento” se materializa em nossos sistemas tributários. Veja-se o sistema tributário estruturado na Constituição Federal de 1946, que, mesmo já contendo uma certa densidade estrutural, ainda assim apresentava uma multiplicação e acumulação de incidências tributárias que dificultavam e oneravam a produção, impondo ao contribuinte uma carga de tributos confusa e elevada. Como afirma Martins (1989, p. 19),

Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem – apenas após sua projeção – cobertas pelas receitas fiscais.

Isso gera permanente tensão entre o contribuinte, que se sentia penalizado com uma tributação injusta e o fisco, cada vez mais exigindo recursos financeiros do particular. E como salienta Nogueira (1989), tal procedimento encontra fundamento para a exigência, no direito de tributar do Estado, decorrente de seu poder de império, pelo qual faz “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição, para atender as necessidades da sociedade.

Atente-se que, conforme Moraes (1993), o sistema tributário definido na Constituição de 1946, preservando o modelo federativo, fundamentava-se em três premissas básicas: a) coexistência de três sistemas tributários autônomos, um para cada ente político da Federação (União, Estados e Municípios), separando-se, teoricamente, os campos de imposição tributária de cada ente; b) adoção de uma classificação dos impostos tendo como fundamento apenas o nome jurídico e desprezando-se o conteúdo econômico; e c) preservação da autonomia financeira das três entidades políticas da Federação, outorgada através de impostos privativos, embora houvesse participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de um poder tributante, por parte de outro, visando reduzir desequilíbrios e fortalecer a Federação.

Essa Constituição disciplinou o sistema tributário, estabelecendo uma repartição de competência dos tributos entre os fiscos e impôs limitações ao poder de tributar (art. 17); fixou a imunidade recíproca, para efeito da instituição do Imposto de Renda, bens e serviços da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios; assegurou a imunidade dos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social e o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (art. 31, V). Reintroduziu também a contribuição de melhoria com previsão constitucional e as taxas de competência concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dando mais solidez à estrutura tributária dos entes periféricos.

Vedou, ainda, limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos, além de consagrar o princípio da legalidade e o princípio da anualidade, ao estabelecer, no art. 141, § 34 (dos Direitos e das Garantias Individuais), que: (a) nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; e (b) nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

A Constituição conferiu competência à União para cobrar impostos sobre importação de mercadorias, consumo de mercadorias, produção, comércio, distribuição e consumo e, bem assim, importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, minerais do país e energia elétrica, imposto de renda, transferência de fundos para o exterior e negócios de sua economia.

Aos Estados, foi atribuída competência para decretar impostos sobre a propriedade territorial, transmissão *causa mortis* e *inter vivos* e sua incorporação ao capital das sociedades, além do imposto sobre vendas e consignações, exportação de suas mercadorias para o estrangeiro, com alíquota máxima de 5% *ad valorem*, serviços da justiça e negócios de sua economia.

Os Municípios ficaram com as transferências previstas constitucionalmente e com o imposto predial e territorial urbano, de licença de indústrias e profissões, sobre diversões públicas, sobre atos de sua economia ou de assuntos de sua competência.

Em que pese a estrutura tributária definida pela Constituição de 1946, conforme visto, contendo significativos avanços, vários problemas assolavam o país, dentre os quais um processo inflacionário galopante que corroía o poder de compra da moeda, o início de crise e desordens políticas e administrativas. Veja-se o elenco de críticas sintetizadas, ainda com Moraes (1993), nos seguintes aspectos:

- a) tributação ampla e variada, permitindo incidências tributárias em duplicidade, sendo que o âmbito de incidência dos tributos baseava-se em distinções meramente jurídicas, ignorando os fatos econômicos;
- b) a discriminação de rendas tributárias apresentava-se empírica, não se originando de análise econômica, pondo em risco o regime federativo, em razão do desequilíbrio causado;
- c) o imposto sobre vendas e consignações se apresentava com incidência cumulativa, em cascata, prejudicando a comercialização e industrialização de produtos;
- d) o excesso de leis, provocando a proliferação de obrigações acessórias e a complexidade de procedimentos a serem adotados pelo contribuinte, dificultando suas atividades.

Apesar da teórica separação das competências entre os entes tributantes e da classificação (jurídica) dos tributos, outro problema detectado com frequência era a constante invasão, pelas taxas, de áreas de competências dos impostos, bem como a criação de contribuições que se confundiam com taxas ou impostos, todos exigidos do particular.

De outro lado, o progresso econômico e o crescimento do país impunham mudanças que removessem esses empecilhos ao desenvolvimento nacional, dotando-se o país de uma estrutura tributária moderna e adequada à realidade política e econômica que ora se apresentava. Não era mais possível se compatibilizar o estágio de desenvolvimento que a nação brasileira experimentava com um sistema jurídico-tributário arcaico como comentado, que inexoravelmente a levava ao engessamento e impedia seu desenvolvimento em níveis desejados e exigidos pela sociedade em contínua evolução.

Além de todos os problemas anteriormente apontados, um fator de desequilíbrio financeiro se fazia presente na economia nacional, qual seja a existência de um quadro inflacionário, instável e recessivo, que impunha a urgente necessidade de mudanças, lançando a semente para a realização de uma reforma tributária adequada às necessidades do país e que viesse dotá-lo do instrumental necessário à plena evolução econômica nos patamares exigidos pela novel realidade econômica.

## 1.2 A Emenda Constitucional 18/65

Como visto, era imperioso que se processasse radical transformação no sistema tributário nacional. O Presidente Castelo Branco, visando a essa reestruturação, segundo as diretrizes sugeridas pelos professores Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, Ministros, respectivamente, da Fazenda e do Planejamento, determinou, em caráter de urgência, a elaboração normativa necessária à consecução de tal fim. Foram então convidados dois ilustres professores de Direito Tributário brasileiros: Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhoa Canto, para prestarem assessoria ao governo federal na idealização e preparação de uma proposta de mudança do sistema tributário.

Em verdade, esta mudança começou com a Portaria Conjunta GB 30, de 27 de janeiro de 1965, do Ministério de Estado dos Negócios da Fazenda e do Planejamento, que instituiu uma comissão especial para elaborar um projeto de reforma constitucional. Esta comissão era formada por juristas e renomados técnicos da administração pública nas áreas financeira e econômica. Seus componentes eram: Luis Simões Lopes, como presidente; o prof. Rubens Gomes de Sousa, designado relator; como membros foram indicados Gerson Augusto da Silva, Sebastião Sant'Ana e Silva, Gilberto de Ulhoa Canto e Mário Henrique Simonsen. A comissão preparou dois anteprojetos de emenda constitucional. Depois da divulgação das propostas para receber sugestões da sociedade e, em especial, dos juristas, ela foi, após sua fusão e consolidação, enviada em outubro de 1965, ao Ministério da Fazenda que a encaminhou ao Presidente da República. A posteriori, foi por este remetida ao Congresso Nacional que aprovou o projeto em 1º de dezembro de 1965, com o número de Emenda Constitucional 18, instituindo uma nova discriminação de rendas e uma estrutura moderna e totalmente diversa do que se tinha até então feito no Brasil em matéria fiscal.

É o que se colhe do bem lançado comentário de MORAIS (2000, p. 153), ao afirmar que

Desde 1891 a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida nas Constituições que se seguiram (1934, 1937 e 1946), sem a menor imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência tributária das entidades políticas, ou melhor, modificando-se as pessoas de direito público titulares de cada imposto. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a técnica anterior, mas realizando uma reforma de essência, pois, além de alterar a discriminação de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos.

Feita a primeira grande reforma tributária em sede de Constituição Federal, os entes tributantes que compõem a Federação Brasileira passaram a conviver com uma nova realidade, na qual estavam definidas as competências e atribuições de cada ente de maneira clara e exclusiva, evitando, destarte, as superposições tributárias que até então haviam norteado a tributação no Brasil. Contudo, para imple-

mentar o novo modelo tributário concebido pela Emenda Constitucional 18/65, havia a necessidade da edição de várias leis complementares, em razão até da competência de cada unidade política de legislar sobre seus próprios sistemas tributários, decorrentes do modelo federativo adotado no país.

## 2 O Código Tributário Nacional (CTN)

### 2.1 Precedentes da codificação

A ideia da codificação não é nova e não foi originada na época da Revolução Francesa. O termo *codex* é de origem romana (*caudex* é um conjunto de várias tábuas unidas; daí, tabuinha de escrever, livro) e designa a união material de vários elementos antes dispersos. Os códigos de Teodósio (438) e de Justiniano (529 e 534) são exemplos mais antigos. Como ensina Gilissen (2001), os historiadores do direito deram, todavia, o nome de código a compilações pré-romanas de direito, em virtude da semelhança dos fins perseguidos, como, por exemplo, o código de Ur-Nammu, o código de Hamurábi, o código sacerdotal dos Hebreus, a Lei das XII tábuas, etc. mas nenhuma dessas compilações tem o caráter, a importância e a extensão dos códigos romanos.

Tem-se, pois, que a ideia de codificação corresponde a uma compilação de normas jurídicas de origem legislativa ou, por vezes, doutrinal, tendentes a um melhor conhecimento do direito e a uma maior segurança de seus operadores e destinatários. E ainda Gilissen (2001) explica que na Idade Média, o termo “códigos” designa unicamente as codificações romanas, mas existem numerosas compilações de direito que correspondem à ideia de código.

Já na Idade Moderna, sob a influência do jusnaturalismo e do despotismo esclarecido, vários países germânicos prepararam importantes codificações a partir dos meados do séc. XVIII. Observe-se, por oportuno, que:

No Ducado da Baviera, sob a influência da Prússia e sob o impulso do chanceler Kreittmayr, foram sucessivamente promulgados um Código Penal (*Codex júris Bavarici criminalis*, 1751), um Código de processo (*Codex júris Bavarici judicialis*, 1753) e um Código Civil (*Codex Maximillianeus bavaricus civilis*, 1756).

Na Áustria, Maria Teresa promulgou em 1768 um Código Penal (*Constitutio criminalis Theresiana*); o projeto do Código Civil foi mais tarde remodelado por Martini, que tinha preparado Códigos para a Lombardia e a Bélgica (cf. supra). Este Código foi finalmente publicado em 1811 sob o título de *Allgemeines Burgerliches Gesetzbuch* (ABGB). (GILISSEN, 2001, p. 449-450).

### 2.2 Os códigos de Napoleão

A codificação como instrumento de realização do Direito é uma aspiração da sociedade que sempre e continuamente tem acompanhado sua evolução. Como bem demonstra Justo (2000, p. 216), “Movimento codificador é um dos frutos do

Iluminismo que afirmou a excelência da razão (subjetiva e crítica) e um racionalismo essencialmente humanista e antropocêntrico” à sociedade, na busca de seu pleno desenvolvimento.

E Napoleão compreendeu à perfeição essa relação entre codificação e desenvolvimento da sociedade, tanto que conseguiu dar à França um conjunto de códigos, que constituem um dos mais notáveis esforços de sistematização de regras jurídicas de toda a história. Assim é que de 1804 a 1810 foram sucessivamente promulgados um Código Civil, um Código de Processo Civil, um Código Comercial, um Código Penal e um Código de Instrução Criminal.

A maior parte deles manteve-se em vigor até aos nossos dias, tanto na França como na Bélgica. Além disso, influenciaram a codificação em numerosos países da Europa e da América Latina durante o séc. XIX, inclusive no Brasil, onde tais ordenações foram aplicadas, especialmente no que se refere ao Direito Civil.

Sem nenhuma dúvida, o processo histórico de codificação desenvolvido na França por Napoleão irradiou-se por todo o mundo, não somente servindo de base para a criação de normas jurídicas em várias nações, mas, sobretudo na disseminação do conhecimento que provocou, sendo uma referência para a moderna história do Direito.

É certo que não se pode perder de vista a importância do processo de codificação para o desenvolvimento das sociedades. Contudo, a publicação em si de códigos, com segurança, não é a solução para todos os problemas jurídicos decorrentes das relações sociais. Faz-se necessário, sobretudo, uma mudança de mentalidade para assimilar a nova cultura jurídica implantada para reger estas relações. E esta afirmativa colhe-se do lapidar pensamento a seguir transcrito, que, apesar de se referir a uma determinada região, em uma determinada época, reflete a realidade à qual foram submetidas todas as nações que enfrentaram o processo de codificação do direito:

Entendo oportuno dedicar um espaço a outra reflexão. Ainda que à primeira vista possa parecer simplesmente absurdo, parece-me vital ter presente que a simples sanção do código não foi condição suficiente para assegurar a exaltação da sua nova cultura jurídica. Isto, obviamente, não significa que não se admita a existência de uma vinculação entre a cultura da codificação e a vigência de novos corpos legais. O que quero dizer é que seu êxito obedeceu, antes de tudo, a uma questão de mentalidades. Ou seja, para que a prática dos códigos se transformasse em autêntica cultura, era necessário que os juristas tivessem um compromisso para o qual nem todos os operadores jurídicos rio-platenses, anteriores a 1880, estavam preparados. Em definitivo, para alcançar sua consagração, o código teve de esperar ser utilizado por uma nova classe de juristas que fez dele o efetivo eixo de seu discurso jurídico (ABÁSULO, 2008, p. 243).

### 2.3 A codificação no Brasil

No Brasil, a ideia da codificação remonta aos dias que sucederam à independência. Ainda em 1823, uma lei previa a elaboração de um novo código (lei de

20 de outubro), enquanto o mesmo era previsto na Constituição de 1824 (art. 179, § 18). Em 1858, Teixeira de Freitas, um dos mais brilhantes juristas da época, foi encarregado de elaborar um projeto que, no entanto, acabou por não ser aceito. Novos projetos (Nabuco de Araújo, Felício dos Santos, Antônio Coelho Rodrigues) também foram elaborados, mas não lograram êxito. E é só em 1916 que um Código Civil, com base num projeto de Clóvis Beviláqua, professor da Faculdade de Direito em Recife, acaba por ser aprovado, após 17 anos de discussões em comissão e no parlamento.

## 2.4 O movimento de codificação do Direito Tributário no Brasil

A codificação do Direito Tributário no Brasil, em que pese todas as dificuldades que se apresentavam, era um processo irreversível, até porque em vários outros países já haviam sido, com êxito, concluídos os processos de codificação. Note-se que a mudança ocorrida no século XX, em relação à codificação, estendeu-se a outros ramos do direito, sobretudo ao direito fiscal. Como bem demonstra Balleiro (1973), já haviam implantado codificações: os franceses, com o Código Geral dos Impostos (1950), reunindo os sete códigos franceses; os italianos, com o código fiscal total (1938); a Ordenação Tributária do Reich Alemão (R.A.O), publicada em 1919; e a Bélgica, a Espanha, a Argentina e os Estados Unidos também iniciaram um processo de codificação, ainda que limitados a determinados setores tributários. Seguiram-se expressivas ações, convergindo todas nesse mesmo sentido, tais como a Lei de Justiça Fiscal do México, a publicação do anteprojeto Giuliani Fonrouge pelo Centro de Investigación de Derecho Financiero, da Faculdade de Direito de Buenos Aires e o Código Fiscal da Província de Buenos Aires (Lei 5.246, de dezembro de 1947).

No Brasil, um primeiro passo foi dado com as consolidações dos Impostos de Selo, Consumo e Regulamento do Imposto de Renda. Contudo, representou tal atitude, apenas, uma pequena tentativa de pôr um mínimo de ordem no caos em que se encontrava a tributação nacional.

Precisamente porque um dos grandes problemas encontrados no sistema tributário da época era o número excessivo de leis tributárias, situação essa que se agravava em função da estrutura federativa do Estado brasileiro, em que, no mesmo território, havia uma sobreposição de ordens jurídicas: feral, estadual e municipal. Faltava um instrumento de caráter nacional capaz de gerar certa convergência entre as regulamentações estaduais e municipais.

Como afirma De Santi (2008, p. 327), "No mesmo território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados".

Era necessária, para harmonização do sistema tributário nacional, a edição de normas de caráter geral, quais sejam: aquelas sobrenormas que, dirigidas à União, Estados Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções de certeza e segurança do direito, oferecendo estabilidade nas relações jurídicas decorrentes das ações humanas.

Essas normas gerais exercem uma função estruturante do sistema jurídico e garantem um mínimo de uniformidade legislativa, o que, no âmbito do Direito configura importante garantia para aqueles a quem é dada a incumbência de manter financeiramente o Estado. São de extrema importância para o equilíbrio e a eficiência do ordenamento jurídico, pois

O fato de existirem tantas fontes produtoras de normas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) leva à possibilidade de inúmeros conflitos, divergências e superposição de normas.

Com a finalidade de assegurar um mínimo de uniformidade nacional à disciplina legal, a constituição brasileira prevê a possibilidade de a União editar leis que veiculem normas gerais sobre determinadas matérias cujo regime é o seguinte:

- a) as normas gerais aplicam-se a todas as entidades políticas (União, Estados-Federados e Municípios). Entende-se que as normas gerais são normas "nacionais" (de todo o país) e não "federais" (apenas da União). A produção da norma geral é feita pelos órgãos da União (federal), mas a norma tem natureza nacional;
- b) enquanto a União não editar uma "norma geral", cada entidade política pode exercer plenamente a competência legislativa que lhe foi atribuída, para atender a suas peculiaridades (Art. 24, CF);
- c) sobrevindo a norma geral, ela suspende a eficácia da lei federal, estadual ou municipal, no que as contrariar. Não há revogação da lei, mas apenas suspensão da eficácia, ou seja, deixa de ser aplicável, mas não é retirada do ordenamento jurídico positivo; isso significa que, se a norma geral for revogada, a lei federal estadual ou municipal recupera sua eficácia sem necessidade de haver nova produção normativa (Art. 24, § 4);
- d) uma lei ordinária federal, estadual ou municipal não conflitar com uma norma geral existente, entende-se que é hipótese de inconstitucionalidade da lei nova por invasão de competência (Art. 102, III, "d") (GRECCO, 2008, p. 325).

A Emenda Constitucional 18, de 1965, a par do grande avanço que proporcionou ao país em matéria tributária, necessitava, para que se concretizassem seus objetivos, do exercício da competência legislativa, qual seja, a edição de normas infraconstitucionais, de caráter nacional, responsáveis pela arquitetura do sistema.

## 2.5 Movimentos que antecederam a elaboração do CTN

A multiplicidade dos problemas de natureza especificamente tributária levantados na Segunda Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, reunida em 1940, forçou o reconhecimento da necessidade da elaboração, para o direito tributário, de um conjunto de normas gerais. Daí resultou a convocação, em 1941, da Primeira Conferência Nacional da Legislação Tributária, na qual o tema da codificação recebeu tratamento orgânico, aplicável por igual aos três níveis de governo, que continuariam a legislar sobre os seus próprios tributos, porém, com estrita observância daqueles princípios comuns por ela traçados, que imprimiriam ao sistema a desejada uniformidade.

Simultaneamente a isso, uma centralização administrativa mais acentuada veio contribuir para a busca da solução dos problemas. Um primeiro exemplo, resultante da Conferência dos Secretários de Fazenda, realizada em 1938, é o Decreto-Lei 915, daquele ano, que solucionou normativamente os conflitos de competência na tributação das vendas interestaduais de mercadorias. No Decreto-Lei 1.202 de 1939 encontravam-se dispositivos visando à uniformização da atividade tributária dos Estados e Municípios. Por sua vez os Decretos-Leis 1.804, de 1939, e 2.416, de 1940, consagrando em lei as recomendações da Primeira e da Segunda Conferência de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, vieram codificar todo o setor da atividade financeira pública, ultrapassando o campo da técnica e elaborando regras substantivas no que se refere à conceituação de certos institutos tributários. Finalmente, o Decreto-Lei 960, de 1938, embora decorra da competência legislativa da União em matéria de processo, pode ser enquadrado na mesma ordem de ideias, pois se reflete sobre o direito financeiro em todo o importante setor da cobrança executiva da dívida ativa da Fazenda Pública. Contudo, os problemas inerentes ao sistema tributário conforme apontados continuavam a causar seu efeito nocivo e deletério ao desenvolvimento nacional, impondo a necessidade urgente de uma sistematização racional da ordem jurídica tributária.

## 2.7 O anteprojeto de lei

Diante dessa realidade, o governo federal tomou para si a responsabilidade de iniciar o processo de elaboração de um Código Tributário Nacional. O Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, nomeou uma comissão especial para elaborar minuta de anteprojeto de lei tratando das normas gerais de direito tributário. Referida comissão era formada pelo próprio Ministro, que assumiu a presidência, e pelos seguintes componentes: Prof. Rubens Gomes de Sousa (relator) e os funcionários do Ministério: Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson.

Tal comissão especial, como dito, tinha por objetivo elaborar um anteprojeto de lei que tratasse "sobre o sistema tributário nacional e instituisse normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios", visando harmonizar as normas jurídicas e eliminar os graves problemas decorrentes do modelo tributário nacional, especialmente a multiplicidade de normas e incidências tributárias.

Uma peculiaridade do código tributário brasileiro que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza é justamente o caráter nacional decorrente de sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação. Essa característica é fundamental, portanto, sua influência não se restringe aos aspectos imediatamente decorrentes da implantação constitucional no que se refere à competência legislativa, mas se estende a toda a sistemática do direito tributário substantivo regulada no código. E a orientação da comissão foi compatível com a realidade do país baseado no tríplice plano econômico, jurídico e político.

Segundo se constata na Exposição de Motivos 1.250, de 21.7.1954, do Ministro da Fazenda, encaminhando o anteprojeto de lei ao Presidente da República, a

Comissão preocupou-se em desenvolver seus trabalhos no terreno exclusivamente jurídico. Teve o cuidado de se conservar em plano rigorosamente neutro, evitando soluções jurídicas que interferissem na atividade do legislador ordinário, no tocante à orientação política ou econômica que se deseje imprimir através da legislação tributária específica, ou que viessem condicionar a formulação dessa orientação àqueles a quem competia essa responsabilidade.

O Projeto compreendia seis livros, precedidos de uma "Disposição Preliminar" e seguido de algumas "Disposições Finais e Transitórias". A Disposição Preliminar, definindo o conteúdo do Código em função da competência legislativa constitucional que invoca, foi corretamente colocada em Capítulo próprio, antecedendo os demais. Nas Disposições Finais e Transitórias constam algumas regras complementares de aplicação do próprio Código visando, principalmente, atenuar seus efeitos iniciais sobre a legislação existente à data de sua entrada em vigor.

Os seis livros tratavam, respectivamente, da competência tributária, dos tributos, da legislação, da obrigação, do crédito e da administração, segundo a ordem decrescente da generalidade dos assuntos, congregando, organicamente, os poderes do estado em matéria tributária, os instrumentos da sua atuação e o próprio funcionamento desta última.

Concluído o anteprojeto de lei, este foi exposto no Diário Oficial da União e em avulsos amplamente divulgados em todo o país para receber críticas e sugestões. Primeiro, no período de março a setembro de 1953, prazo fixado para a apresentação de sugestões, a comissão examinou o anteprojeto em todos os seus artigos, confrontando-os com a legislação vigente e analisando-os à luz da jurisprudência predominante, da doutrina e do direito comparado, especialmente os códigos recém-publicados.

Paralelamente, procurou através de palestras e reuniões de debates realizadas nas diversas regiões do país, ouvir as autoridades fazendárias, as entidades representativas dos contribuintes, as associações culturais e estudiosos da matéria, buscando captar as aspirações e receber sugestões daqueles que mais diretamente lidam com a espécie, na condição de seus operadores.

Em um segundo momento (segunda fase dos trabalhos), no período de janeiro a abril de 1954, foi realizado um novo exame integral do anteprojeto e das 1.152 sugestões recebidas. Após a conclusão da nova análise, a comissão especial, tendo como relator-geral o Prof. Rubens Gomes de Sousa, discutiu e votou no mês de maio de 1954, o texto definitivo do projeto e a justificação individual de seus artigos.

Concluída a proposta, foi ela entregue ao Ministro da Fazenda para ser submetida à rotina do processo legislativo de elaboração das leis. O projeto ainda chegou a ser discutido na Comissão de Constituição e Justiça, onde recebeu parecer favorável. Quando foi posto em pauta para deliberação, os sucessores do Ministro Aranha, no Ministério da Fazenda, por divergências políticas, solicitaram ao líder do governo o adiamento da votação para fazer modificações. E estas alterações nunca foram apresentadas, ficando referido projeto paralisado no Congresso Nacional, sem ser analisado e sem sofrer tramitação.

Somente em 1965 foi formada uma nova comissão, composta pelo já citado Prof. Rubens Gomes de Sousa, e mais Gilberto de Ulhoa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva, que resgatou o antigo projeto paralisado no Congresso Nacional desde 1954, fez uma ampla revisão para adequá-lo à Emenda Constitucional 18, de 1965 – cognominada de reforma tributária – resultando este processo em amplas modificações e reduções significativas da proposta original. Concluída a revisão, o anteprojeto de lei em sua nova conformação foi encaminhado ao Congresso, sob o número 13, de 1966, para discussão e votação, sendo enfim aprovado como a Lei nº 5.172, de 30 de outubro de 1966, que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”.

## 2.8 A Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)

A lei em comento foi, enfim, aprovada com uma estrutura mais geral e objetiva que as propostas anteriores. Constitui-se de uma disposição preliminar (como proposto no projeto original) e de apenas dois livros: o Livro I, formado pelos artigos 2º ao 95, dispõe sobre as seguintes matérias: regula o sistema tributário nacional, contendo normas sobre disposições gerais, limitações de competência tributária, impostos do sistema, taxas e contribuições de melhoria, inclusive normas sobre distribuições de receitas tributárias; e o Livro II, formado pelos artigos 96 ao 218, dispendo sobre os seguintes conteúdos: normas gerais de direito tributário, contendo regras sobre legislação tributária, (objeto, vigência, aplicação, interpretação e integração), obrigação tributária (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade), crédito tributário (constituição, suspensão extinção, exclusão, garantias e privilégios), administração tributária (fiscalização, dívida ativa e certidão negativa) e as disposições finais e transitórias.

Após este longo período de maturação no Parlamento, teve-se, por fim, aprovada a lei de normas gerais em matéria tributária, com vigência em todo território nacional. Por força do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967 (art. 7º), esta lei foi denominada de Código Tributário Nacional (CTN). Enfim, vencida uma longa e penosa etapa no direito brasileiro, surgiu o instrumento harmonizador desse caótico sistema, causando mudanças significativas na cultura jurídica nacional, pois

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 vinte anos sua implantação como sistema veiculador de imposição fiscal (MARTINS, 1989, p. 34).

## 2.9 O CTN no ordenamento jurídico nacional

### 2.9.1 A função do CTN

Em razão de ser o CTN lei nacional, de natureza distinta de lei federal, suas disposições constituem regras informativas endereçadas ao legislador que cuida de matéria tributária, afetando o contribuinte, quase sempre, apenas de maneira indireta, através de sua aplicação na elaboração normativa. Na conformação jurídica por ele assumida, sua função é estruturante no sistema, qual seja, estabelecer normas gerais voltadas para a administração tributária.

Com efeito, o Código procurou sistematizar, a partir de conceitos jurídicos, o exercício do poder tributário e veio como desdobramento de uma ampla reforma constitucional tributária (implementada pela já citada Emenda Constitucional 18, de 1965), que revogou um sistema de caráter histórico para implantar um sistema de caráter racional e moderno, tendo como eixo condutor precisamente a racionalidade e a objetividade tributárias, pedras fundamentais da reforma, ao lado da busca de uma "pureza" jurídica, levada tão longe a ponto de ignorar determinados princípios, em homenagem à positivação das condutas que levam à estabilidade das relações jurídicas e sociais.

Pode-se, em apertada síntese, distinguir algumas funções básicas do Código como:

- a) constituir diretriz básica a ser observada na ação do legislador ordinário dos três níveis de governo (União, Estados e Municípios);
- b) não revogar a legislação ordinária existente, pois não guarda com esta afinidade de conteúdos materiais;
- c) não criar tributo, pois a lei ordinária é que pode definir os elementos essenciais da exação fiscal, servindo apenas de norte para sua criação;
- d) disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes políticos, estabelecendo os critérios e condições para o exercício da competência tributária.

Estas novas diretrizes implantadas no ordenamento pátrio, certamente, revolucionaram o pensamento jurídico nacional e possibilitaram, a partir dos comandos nele fixados, uma mudança de comportamento não somente nas administrações tributárias, que passaram a ter diretrizes norteadoras de sua produção legislativa, mas para os contribuintes, que encontraram, no conjunto de normas gerais, as garantias e a segurança jurídica necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, em razão da estabilidade normativa assentada no Código.

### 2.9.2 Algumas críticas ao CTN

Como visto, indubitavelmente, o CTN apresenta grandes qualidades que ainda hoje podem ser observadas, como servir de referencial objetivo e com elevado grau de segurança para identificação de exigências caracterizadas como tributárias, a harmonização (ainda que em grau mínimo) do sistema e a segurança jurídica oferecida nas relações, esta racionalidade e objetividade, ainda assim merece críticas.

Com efeito, conforme sintetiza Santi (2008), a forma como o Código foi concebido apresenta grande preocupação com a estrutura do tributo, sem levar em consideração um elemento essencial que é sua função. Não estão contempladas na concepção e definição do CTN preocupações com os fundamentos do tributo (p. ex. princípios norteadores da tributação como o da capacidade contributiva), nem com suas finalidades (p. ex. necessidades objetivas da sociedade quantificadas nos orçamentos); uma confusão conceitual entre obrigação e crédito tributário e umas classificações inadequadas (p. ex. decadência como forma de extinção do crédito tributário), contendo, ainda, algumas definições acéticas e sem conteúdo lógico, que não retratam a vida e a dinamicidade da tributação em consonância com a realidade de cada momento na evolução da sociedade.

### **Considerações finais**

Como se constata ao longo do desenvolvimento deste estudo, quase sempre se concebe o século XIX como o século da codificação. E este movimento, a par de se constituir um estilo peculiar de fixação do Direito, implica todo um conjunto de mudanças na sociedade e, em especial, nos operadores do Direito que, para adequarem-se à nova realidade, tiveram que sofrer um processo de mudança de mentalidade, mormente em relação à compreensão da realidade jurídica.

É certo que o processo de codificação iniciado na França influenciou todo o mundo contemporâneo, contaminando os legisladores e incitando-os a direcionar a produção normativa para a produção de códigos, instrumentos de coesão e harmonização das relações sociais.

Impende salientar que este movimento de codificação impõe um processo de evolução da maneira de se interpretar o Direito, figurando como um importante marco na moderna história dos sistemas jurídicos.

Este processo de codificação no Brasil data do século passado, iniciando-se com o direito civil para, ao final, chegar ao direito tributário. Somente em 1965, o Presidente Castelo Branco, buscando adequar a legislação tributária aos seus ideais de governo, determinou a formação de uma nova comissão, liderada, outra vez, pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, objetivando modernizar o sistema tributário nacional, arcaico e de alto grau de lesividade para a economia e o progresso do país.

Com a edição da Emenda Constitucional 18/65, o Brasil é dotado de um sistema tributário moderno, mas que necessitava de legislação infraconstitucional para sua completa efetivação.

O citado Prof. Rubens Gomes, então, juntamente como os demais membros da comissão, resgata o antigo projeto de código apresentado e paralisado no Congresso Nacional desde 1953, e, após uma revisão geral e sua completa adequação à Emenda Constitucional 18/65, enfim a proposta é aprovada como a Lei 5.172, de 30 de outubro de 1966.

Importante frisar que mesmo sendo tal lei ordinária, tem no ordenamento jurídico pátrio *status* de lei complementar em razão da matéria de que cuida, qual

seja, normas gerais e complementares de direito tributário, entendimento este hoje por todos aceito, inclusive na jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em que pesem algumas críticas feitas ao Código quanto à sua limitação estrutural ao desprezar em sua elaboração, fundamentos do tributo, como princípios estruturais e um desvirtuamento em sua finalidade, ao tratar de repartição de receitas, é certo que tal regramento constituiu-se, ao longo dos anos, no mais importante conjunto de normas para a harmonização das relações entre o fisco e o contribuinte, em todos os níveis de governo, pois de observância obrigatória por todos os entes tributantes, servindo de substrato jurídico para a construção de toda uma jurisprudência e ordenação normativa duradouras, base do desenvolvimento e do aperfeiçoamento contínuo do Direito, e, por conseguinte, do próprio homem enquanto elemento nuclear da sociedade.

### Referências

- ABÁSULO, Ezequiel. O Adeus à antiga jurisprudência: as teses de doutorado da Universidade de Buenos Aires como reflexo do trânsito entre a hegemonia da cultura jurídica indiana e a da codificação. In: *História do Direito em perspectiva: do antigo regime à modernidade*. Curitiba: Juruá, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BRASIL. Lei 5.172, de 30 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1966. Seção 1 – Parte I.
- FERREIRA, Waldemar Martins. *História do Direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1952.
- GILISSEN, John. *Introdução histórica ao Direito*. 3. ed. Tradução de A. Manoel Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev., atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. rev., aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.