



Cinquenta anos do Código Tributário Nacional

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidade Mackenzie, Escola de Comando e Estado-Maior do Exército e Escola Superior de Guerra; Presidente do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e Fundador da Advocacia Gandra Martins.

Resumo

Trata-se de estudo no qual o autor, em comemoração aos 50 anos do Código Tributário Nacional (CTN), relata os bastidores da elaboração do Código e, em meio à descrição de alguns fatos curiosos, demonstra a total conformação do CTN com a Constituição Federal, já que nunca teve nenhum de seus dispositivos declarado inconstitucional.

Abstract

It is a study in which the author, in commemoration of the 50th anniversary of the National Tax Code (NTC), reports the backstage preparation of Code and through the description of some curious facts, demonstrates the overall conformation of the NTC with the Constitution, since we never had any of its provisions declared unconstitutional.

Palavras-chaves

Sistema tributário – processo legislativo – trajetória histórica

Keywords

Taxation – legislative process – historical trajectory

Desde a década de 1950 (fim dos anos 50), mantive contato com os pais do direito tributário no país, aqueles juristas que debateram o anteprojeto de um Código Tributário Nacional (CTN), de Rubens Gomes de Souza, no Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, ofertando notável contribuição à conformação do Sistema Pátrio, cujas linhas principais permanecem inalteradas até hoje.¹

À época, o direito tributário era formulado por juristas, que ofertavam sua valiosa contribuição às autoridades e não, como infelizmente ocorre na atualidade, por “regulamenteiros” governamentais – cuja única função é, cada vez mais, criar formas de imposições sobre o sofrido contribuinte, num fantástico processo de desfiguração do direito brasileiro, na busca de cobertura para os furos orçamentários crescentes da Federação, assolada por uma onda de corrupção e incompetência administrativa jamais vista, grande responsável pelo desequilíbrio econômico nacional, desde 2010 até o presente, segundo instituições isentas do exterior.

A frase que o ministro Gilmar Mendes gosta de repetir e que é atribuída a Konrad Hesse, de que a “necessidade não conhece princípios”, aplica-se por inteiro a este processo desfigurador do sistema tributário,

que só não é pior, porque ainda permanece a espinha dorsal de seus idealizadores das décadas de 1950 e 1960.²

Convivi com muitos deles (Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro e Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Alcides Jorge Costa e outros), com alguns tendo escrito variados trabalhos, inclusive no exterior, razão pela qual, não por “saudosismo”, mas por “patriotismo”, lamento tenha o Brasil perdido, em face dos gestores do caótico sistema atual, a qualidade que levou, na década de 1960, a autores alemães inspirarem-se no texto do Código Tributário Brasileiro para a conformação do Código germânico, alguns anos após a edição da lei nacional, que ganhou eficácia de lei complementar com a veiculação da Constituição Federal de 1967, por força do princípio da recepção.³

Tal qualidade fez questão de realçar na audiência pública de que participei, a convite dos constituintes de 1987, durante quase um dia inteiro, ao apresentar-lhes minhas sugestões para o sistema tributário, algumas delas com aceitação pelos parlamentares participantes da Subcomissão de Tributos, sob a presidência de Francisco Dornelles.⁴

Entre tais sugestões, elenco aquela que, a meu ver, foi a mais importante, ou seja, a que permitiu salvar a totalidade do CTN, em face da Lei Suprema de 1988.

Com efeito, após a audiência pública de que participei, mantive contatos permanentes com os membros da Subcomissão, principalmente com Francisco Dornelles, Mussa Demis, Accioly Patury e Fernando Bezerra trocando fax – à época, era o meio mais rápido – com os referidos parlamentares, durante toda a elaboração do texto, que veio a conformar a sessão do Sistema Tributário (arts. 145 a 156).

Não considero que os artigos 157 a 162 pertençam ao Sistema Tributário, senão formalmente, pois dispõem sobre as relações entre as entidades com competência impositiva, matéria própria de direito financeiro e não de direito tributário.⁵

Terminadas as discussões e aprovado o texto da Subcomissão a ser submetido à Comissão de Sistematização, Dornelles enviou-me para examiná-lo. Ao lê-lo, percebi que grande parte do Código Tributário Nacional perderia *status* de lei complementar, podendo ser alterado por lei ordinária.

É que a redação do artigo 146 da Constituição Federal, no que concerne às normas gerais de direito tributário, tinha a seguinte dicção:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte,

inclusive regimes especiais ou simplificados, no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239 (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*) (grifos meus).⁶

Liguei, imediatamente, para o velho amigo e meu confrade, desde 1979, do Instituto dos Advogados Brasileiros, e disse-lhe que a pretendida dicção constitucional, por tornar *numerus clausus* as hipóteses de veiculação de matéria por lei complementar, retirara desta condição veicular grande parte do texto então vigente, reconhecidamente de excelente qualidade, por tantos quantos eram os juristas que se debruçaram sob sua promulgação, desde 1967.

Os próprios seguidores de Geraldo Ataliba, que também participou da audiência pública, discutiam o espectro de abrangência do CTN (consideravam de exigência apenas para a União), mas não sua qualidade.

Esta divergência, em rigor, Geraldo e eu colocamos perante os constituintes, em dias de exposição diferentes, tendo prevalecido minha posição, que, em verdade, não era só minha, mas também dos formuladores do CTN, era que sua abrangência albergava todos os entes federativos.

Debatemos o assunto por mais de uma hora, e Dornelles se convenceu de que a redação do texto da Subcomissão, ao elencar hipóteses fechadas, tornava a lista taxativa e não exemplificativa.

Explicou-me, então, que não havia mais possibilidade de rediscutir a matéria no âmbito da Subcomissão, ao que eu lhe indaguei: “Dornelles, foi intenção da Comissão não recepcionar parte do CTN?”, e ele me respondeu: “Não!”.⁷

Observei, então, que era apenas uma questão de redação e sugeri acrescentar o advérbio “especialmente” no artigo 146 da Constituição Federal, com o que a lista, de taxativa, voltou a ser exemplificativa, sem alterar em nada o pensamento da Subcomissão.

Dornelles concordou imediatamente com a sugestão e, considerando que o texto mereceria passar pela Comissão de Redação, sugeri a alteração citada para os redatores. Aquele telefonema salvou, por inteiro, o CTN, considerado recepcionado pela Carta Magna de 1988, inclusive pela Suprema Corte.

Tal incidente, Dornelles e eu comentamos, tão logo promulgada a Lei Suprema, em programa do inesquecível Ferreira Neto – creio que na TV Bandeirantes – no qual, atendendo a seu convite, discorremos, por mais de uma hora, sobre os bastidores da Constituinte, no que concerne ao Sistema Tributário.

No plenário, houve necessidade de preservar o texto original, aprovado na Subcomissão, pois o deputado Roberto Cardoso Alves formou um grupo, a que denominou “Centrão”, a fim de derrubar o projeto vindo da Comissão de Sistematização, no qual se insere a do Sistema Tributário.

À época, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Celso Bastos e eu debatemos o regime ditatorial que estava sendo imposto por 20% dos constituintes colocados na Comissão de Sistematização, criando um sistema tão complicado para que se derrubasse o texto por eles aprovado, que a Constituição que viesse a ser promulgada seria, em rigor, um texto escrito pelos membros daquela Comissão e não por todos os parlamentares.⁸

Liderando a maioria dos 80% dos constituintes alijados da ampla discussão do texto, conseguiu, aquele parlamentar, reverter a forma de votação do texto proposto, praticamente renovando-se a discussão de todo o projeto constituinte, para aprovação por 100% e não por 20% dos constituintes.

Nesses acontecimentos, há de se realçar o admirável trabalho de Ulisses Guimarães e Bernardo Cabral, respectivamente, o presidente e o relator da Constituinte, para conseguir conciliar todas as correntes que se digladiavam no plenário do Congresso Nacional.

Novamente, fui chamado, com Hamilton Dias de Souza, para apresentar um anteprojeto sobre o Sistema Tributário, que, em rigor, conservava a essência daquele que fora aprovado pela Subcomissão de Tributos. Esse texto aparece na primeira edição de meu livro publicado, em princípios de 1989, pela Editora Saraiva, sob o título de *Sistema Tributário na Constituição*. Essa primeira edição teve seus dez mil volumes esgotados em duas semanas, pois editado pouco após a promulgação da Lei Suprema.⁹

Hamilton e eu mantivemos diversos contatos com os constituintes para a defesa do anteprojeto, alguns até com certas asperezas, na luta pela preservação dos textos sobre os quais nos baseamos.

Um desses constituintes, cujo nome não vem ao caso lembrar, na presença de diversos outros, disse-me ele que quem tinha o poder de decidir eram eles e não nós, os juristas, razão pela qual não levaria em consideração as nossas observações. Respondi que o papel dele era limitado, por ser uma voz entre quase seiscentos parlamentares (deputados e senadores) que seria, com o tempo, esquecida. Já a nossa continuaria a ser ouvida, pois seríamos nós os intérpretes daquele

texto da Lei Suprema, em palestras e trabalhos doutrinários. Num arroubo – hoje, seria muito mais moderado –, disse-lhe que, no tempo, NÓS SERÍAMOS LEMBRADOS E CITADOS. NÃO ELE.

O certo é que a opinião do referido parlamentar não prevaleceu, tendo o texto que apresentamos – em rigor, era praticamente aquele da Subcomissão – permanecido, principalmente no capítulo das normas gerais e das limitações constitucionais ao poder de tributar, como um verdadeiro vetor do bom direito. Apesar dos constantes esforços dos governos posteriores para adulterá-lo, ainda não conseguiram atingir a excelência de sua espinha dorsal.

Ora, se examinarmos os artigos 145 a 166 da Constituição Federal, havemos de perceber que o sistema idealizado para a Lei 5.172/68, para a Emenda Constitucional nº 18/65 e para a Constituição Federal de 1967 é ainda o arcabouço que permite manter o Sistema Tributário nacional.¹⁰

O CTN, que surgiu, após a Emenda Constitucional nº 18/65, jamais teve sequer um de seus dispositivos considerado inconstitucional, tal a excelência de sua conformação.

Quero ainda lembrar, por ocasião da celebração dos 50 anos de sua promulgação – por ser um dos poucos sobreviventes daqueles que conviveram e escreveram com seus idealizadores –, outro fato curioso.

Rubens Gomes de Souza, idealizador da regionalização do ICMS, mediante a adoção do princípio da cumulatividade – embora, a meu ver, se trate de imposto de vocação nacional –, estava convencido de que a incipiente guerra fiscal do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) – imposto que, apesar de cumulativo, não

era imune à guerra entre os fiscos estaduais, mas em dimensão incomensuravelmente menor que a atual – SERIA ENCERRADA COM A ADOÇÃO DO ICM, à semelhança do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), europeu.

Rubens era um fantástico humanista e um tributarista excepcionalmente dedicado. Mas, como se percebe, até os gênios erram.

Mais um aspecto curioso sobre o CTN. O talento próprio de seus idealizadores fez com que as imunidades constitucionais – vedações ao poder de tributar – fossem inseridas como benefício fiscal, em determinadas circunstâncias, para instituições de educação e assistência social, desde que preenchessem certos requisitos.¹¹

Os artigos 9, inciso IV, letra *c*, e 14, *caput*, do CTN passaram a ter as seguintes dicções:

Art. 9º (...)

IV – cobrar imposto sobre:

(...)

- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001).

(...)

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001);
- II – aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;¹²

(...)

Na notável capacidade que os “regulamenteiros” federais têm de desfigurar qualquer bom sistema, veicularam legislações ordinárias (leis e atos administrativos) acrescentando outros requisitos, que, no momento, vêm sendo contestadas perante a Suprema Corte na ADI (2.028) e nos autos da Repercussão Geral nº 566.622-RS, com quatro votos favoráveis à tese de que cabe apenas à lei complementar definir quais devem ser esses requisitos.¹³

O único e frágil argumento federal de que a disciplina da imunidade poderia ser feita por lei ordinária, pelo fato de o inciso VI, letra *c*, do artigo 150, e o artigo 195, §7º, da Constituição Federal, fazerem menção apenas à “lei”, e não à “lei complementar”, desfaz-se, a partir do momento em que a Fazenda defende, simultaneamente, que esta lei ordinária não poderia ser de estados e municípios, mas, sim, “federal”.

Ora, quando o constituinte previu a exigência de lei ordinária federal para ordenar competências legislativas estaduais e municipais, colocou expressamente o adjetivo “federal”, como se lê no artigo 24, § 3º, da Lei Suprema, assim redigido:

§ 3º Inexistindo *lei federal* sobre normas gerais, os estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (grifos meus).

Se não há o adjetivo “complementar”, nas referidas normas disciplinadoras de imunidade (inciso VI, letra c, do artigo 150 e o artigo 195, §7º, da CF), tampouco há o adjetivo “federal”, com o que a regência só poderia ser de lei complementar, pois existe disposição expressa estabelecendo que todas, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas POR LEI COMPLEMENTAR, por força do disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

(...).¹⁴

Tal argumento, quando apresentei na tribuna do STF, sustentando as razões de procedência da ADI 2.028, levou o ministro Luís Roberto Barroso a reformular sua posição anterior, acompanhando os votos dos ministros relatores Marco Aurélio e Joaquim Barbosa, assim como de Carmen Lúcia. O julgamento encontra-se suspenso por pedido de vista do ministro Teori.

São estas algumas considerações que faço, nos 50 anos de promulgação do CTN, trazendo minhas reminiscências históricas, como contemporâneo de todo o período elaborativo do sistema, e por ter usufruído do raro privilégio de conviver com autênticos juristas, que colaboraram *pro bono* com o governo. Pessoas com esse perfil, infelizmente, são escassas entre os “regulamenteiros”, na feliz expressão de Alcides Jorge Costa, que hoje desfiguram nosso sistema.¹⁵

Notas

1 O anteprojeto do Código Tributário Nacional foi publicado no DO de 25/08/1953, p. 14.567, de Rubens Gomes de Souza, e publicado para receber sugestões nos termos da Portaria nº 784, de 19/08/53, do ministro da Fazenda (Codificação do Direito Tributário – contribuição do Inst. Bras. de Direito Financeiro ao estudo do Projeto do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: IBDF, 1955. Brasil).

2 **Konrad Hesse** (29 de janeiro de 1919, em Kaliningrado, Alemanha Oriental, † 15 de março de 2005, em Freiburg im Breisgau) foi um jurista alemão que, de 1975 até 1987, exerceu a função de juiz do Tribunal Constitucional Federal alemão, localizado em Karlsruhe. Entre suas obras destacando-se:

- *Die normative Kraft der Verfassung* (1959), traduzido para o português por Gilmar Ferreira Mendes, sob o título de *A Força Normativa da Constituição* (Fabris, 1991).
- *Grundzüge des Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland* (20. Auflage – 1999), ISBN 3-8114-7499-5, traduzido para o português da 20ª edição alemã por Luís Afonso Heck, sob o título de *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha* (Fabris, 1998).

- Verfassungsrecht und Privatrecht (1988), ISBN 3-8114-8588-1, traduzido para o português por Otavio Luiz Rodrigues Junior, sob o título *Direito Constitucional e Direito Privado* (Forense Universitária, 2012).

3 Ruy Barbosa Nogueira, em suas aulas dos cursos de especialização da FDUSP, na década de 1960 – à época, ainda não havia mestrado no currículo acadêmico –, realçava constantemente essa influência naqueles diplomas, tendo inclusive o diploma legislativo à luz do traduzido com uma equipe de professores para o português. Entre tais tradutores destaco a figura de meu saudoso sócio Henry Tilbery.

4 Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas três semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira, interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

“Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional, que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos, mediante as emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.”

“Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os professores e técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado,

Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osíris de Azevedo Lopes Filho; o secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os secretários da Fazenda dos estados, que, antes de aqui comparecerem, promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os secretários de Finanças das capitais, o Dieese, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro – a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o IBAM. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira.”

“O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas ideias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de constituintes e de não constituintes encaminhadas à presidência e ao relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior

número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão, presentes à referida reunião, externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de senhores constituintes e quarenta sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório, acompanhadas dos respectivos pareceres” (*Diário da Assembleia Nacional Constituinte*, 19 jun. 1987, p. 139).

5 Comentei, com certo desalento e irritação, a seção VI, dizendo:

“A repartição de receitas tributárias não é matéria de direito tributário, mas de direito financeiro.”

“As relações de que cuida a seção VI, do Capítulo I, do Título VI, são relações entre os poderes tributantes, e não entre estes e os contribuintes e responsáveis.”

“Já a antiga Constituição cuidava de matéria com igual impropriedade, pelos artigos 25 e 26.”

“O Texto atual é mais abrangente e mais generoso para com estados e municípios.”

“Por seu discurso, há descentralização de receitas, mas não há descentralização administrativa imposta, de tal forma que a União perde receitas, ganha atribuições, passando a ter os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário maiores, sem possuir mecanismos para transferir tais atribuições, a não ser que estados e municípios, de ‘livre e espontânea vontade’, concordem em recebê-las.”

“Não cuidou, pois, o constituinte de exigir também uma descentralização administrativa.”

“Parece que o fazer contas não era a especialidade maior de nossos parlamentares superiores. Sua especial forma de reduzir receitas e aumentar atribuições da União, como consequência, trouxe natural aumento da carga tributária, que passa a ser suportada pelo cidadão, através da tributação direta ou indireta, e da mais perversa das imposições tributárias disfarçadas, que é a inflação ou a recessão, se combatida aquela.”

“O certo é que, ou por ignorância matemática, ou porque os contribuintes merecem consideração menor dos governantes – como já mereceram, na Idade Média, os escravos da gleba dos senhores feudais, não havendo, pois, originalidade no tratamento ofertado ao povo brasileiro pelo Legislativo Supremo –, tal visão preconceituosa, com descentralização de receitas e centralização de responsabilidades, está trazendo sérios problemas de execução a qualquer política tendente a estimular o trabalho, a poupança e o investimento, a curto prazo” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 6, t. 2, p. 3-5).”

6 Escrevi:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, tornando clara a intenção do constituinte,

assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.”

“É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (*O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 123-125).

7 Escrevi:

“O Texto atual, ainda na versão da Subcomissão de Tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o deputado federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.”

“O ideal teria sido adotar a superior redação do Texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes deveres manter a redação inicial.”

“Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio ‘especialmente’, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa” (*O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. Atualizada e aumentada por Rogério Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 138).

8 O debate foi no jornal *O Estado de S. Paulo*, para lembrar os 50 anos de promulgação da ditatorial Constituição de 1937 (10/11/1987), tendo um dos mais eminentes parlamentares da Constituinte, pelas nossas críticas à forma de aprovação do anteprojeto, chamado-nos de “terroristas do Direito Constitucional” no programa “Roda Viva”, dias após.

9 Foi esta carta, em que encaminhamos o nosso anteprojeto ao grupo “Centrão”, o qual conservava, em grande parte, o texto da Subcomissão:

“São Paulo, 7 de janeiro de 1988.

Anteprojeto solicitado pelos Parlamentares abaixo nomeados.

Eminente senador e deputados, Roberto Campos, José Lourenço, Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada, Antônio Delfim Netto.

Conforme havíamos prometido, enviamos-lhes proposta de alteração do texto relativo ao capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.

Parecem-nos de grande importância as alterações sugeridas, que procuram corrigir imperfeições evidentes, como, por exemplo, a não inclusão das contribuições em geral entre os

tributos; a não fixação do limite individual na contribuição de melhoria; a distorção do conceito clássico de ‘normas gerais de direito tributário’, que tem permitido a excelente aplicação de um Código Nacional de Tributação, a par de várias outras.

Demais disso, procura-se escoimar da discriminação de competências impositivas figuras impróprias, como o adicional de Imposto de Renda estadual e o imposto sobre grandes fortunas.

No que respeita à partilha do produto da arrecadação tributária, sugerimos manter o que foi conquistado pelos municípios e consta do projeto da Comissão de Sistematização, mas não os acréscimos de transferências para os estados, sob pena de esvaziar-se a União e provocar, por esta, elevação da carga tributária para atender à despesa pública, o que tornaria a pressão fiscal insuportável.

Na oportunidade, aproveitamos para renovar-lhes protestos de consideração e respeito, subscrevendo-nos,

Atenciosamente,

Ives Gandra da Silva Martins

Hamilton Dias de Souza” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 293-294.)

10 No encaminhamento do projeto do CTN, o ministro Otávio Gouveia Bulhões assim se manifestou:

“Acompanham esta exposição os projetos de Emendas A e B.

O primeiro relatório da Comissão, explicando tais ‘Emendas’, foi entregue a V. Exa. e dado ao conhecimento das autoridades estaduais e municipais. A Comissão recebeu as críticas dessas autoridades e manteve amplos debates com especialistas da matéria, no Rio de Janeiro e em São Paulo. As objeções levantadas foram cuidadosamente examinadas pela Comissão, tendo aceito várias contribuições apresentadas, o que a levou a reformular o projeto em alguns pontos.

O relatório é minucioso e explica os fundamentos dos dispositivos do projeto: os previamente apresentados, os que foram mantidos e os que sofreram modificações à luz das críticas recebidas.

Deixo aqui consignado o quanto é o Ministério da Fazenda grato aos componentes da Comissão, presidida pelo Dr. Luís Simões Lopes, aos técnicos do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas, que muito auxiliaram a Comissão e, particularmente, aos que redigiram o relatório o Prof. Rubens Gomes de Souza, o Dr. Gilberto Ulhôa Canto e o Dr. Gérson Augusto da Silva.

Aproveito a oportunidade para renovar a V. Exa. os protestos do meu mais profundo respeito. – Otávio Gouveia de Bulhões. – ministro da Fazenda” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 52-53).

11 O XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito assim respondeu à segunda questão:

“2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto de enquadramento no art. 24 da Constituição Federal? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?”

Comissão 1:

“As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 da Constituição Federal. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II, da Constituição Federal. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explicita a Constituição Federal. A lei que deve reger as referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 do CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14), que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do

STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da Constituição Federal enumeram apenas ‘lei’ que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios às referidas entidades” (Unânime: 135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação).

Comissão 2:

“Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar, ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 da Constituição Federal não se aplica às imunidades tributárias” (Unânime: 28 votos).

Comissão 3:

“Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II, da Constituição Federal, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso” (Unânime: 18 votos).

Comissão de Redação:

“Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da Constituição Federal, com os arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da CE. Tanto é assim que, com esse *status*, foi recepcionado o art. 14 do

CTN (aprovado por maioria, com divergência de 1 voto)”
(*Pesquisas Tributárias Nova Série 16*, ob. cit., coordenação Ives
Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 443).

12 Tal exegese de que apenas Lei Complementar pode veicular requisitos foi admitida pelo ministro Ricardo Lewandowski em decisão monocrática:

“Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da Constituição Federal, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos supra referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que *‘a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades, de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar’*” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias Nova Série 16*, Processo Judicial Tributário, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais/CEU-Escola de Direito, 2010, p. 13-14).

13 Na ADI 2.028, fora considerada inconstitucional a lei questionada, embora seu relator tivesse deixado para o julgamento de mérito a

questão de serem os requisitos definidos por lei complementar ou ordinária. Lê-se, no voto do ministro relator Moreira Alves, o seguinte:

“É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira à ‘lei’ sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, *c*, da Carta Magna –, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (‘Cabe à Lei Complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidade em causa.

A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância (...).”

14 O próprio ministro Moreira Alves, relator da ADI 2.028, quando deixara o STF, adotou a postura que eu sempre defendera, em palestra no Centro de Extensão Universitária, ao dizer:

“Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da Constituição Federal, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos supra referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco

Aurélio Greco, no sentido de que 'a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar'" (grifos meus) (Processo Judicial Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 16, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2010, p. 14.)

15 Na referida Repercussão (RE 566.622/RS), conclui S. Ex^a, o ministro Marco Aurélio, que:

“O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária.”

“Assim, sendo estreme de dúvidas – porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo – que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7^o, da Carta Federal

e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa IV 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.”