

Kiyoshi Harada
Marcelo Kiyoshi Harada

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

6^a
EDIÇÃO

REVISADA,
ATUALIZADA
E AMPLIADA

COMENTADO

ARTIGO POR ARTIGO

 EDITORA
RIDEEL
Quem tem Rideel tem mais.

Expediente

Fundador	Italo Amadio (<i>in memoriam</i>)
Diretora Editorial	Katia Amadio
Editoras	Janaína Batista Mayara Sobrane
Editora Assistente	Mônica Ibiapino
Projeto Gráfico	Sergio A. Pereira
Diagramação	Sheila Fahl/Projeto e Imagem

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) Angélica Ilacqua CRB-8/7057

Harada, Kiyoshi, 1941-
Código Tributário Nacional comentado / Kiyoshi Harada, Marcelo
Kiyoshi Harada. – 6. ed. – São Paulo : Rideel, 2021.

ISBN 978-65-5738-388-9

1. Direito tributário – Legislação – Brasil 2. Brasil. [Código tributário
nacional (1966)] I. Título II. Harada, Marcelo Kiyoshi.

21-3369 CDD 343.8104
CDU 34:336.2(81)(094.4)

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Código tributário

Edição atualizada até 2-8-2021

© Copyright – Todos os direitos reservados à



Av. Casa Verde, 455 – Casa Verde
CEP 02519-000 – São Paulo – SP
e-mail: sac@rideel.com.br
www.editorarideel.com.br



Proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, especialmente gráfico, fotográfico, fonográfico, videográfico, internet. Essas proibições aplicam-se também às características de editoração da obra. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (artigos 102, 103, parágrafo único, 104, 105, 106 e 107, incisos I, II e III, da Lei nº 9.610, de 19/02/1998, Lei dos Direitos Autorais).

1 3 5 7 9 8 6 4 2

0 8 2 1

Dedico esta obra para a minha esposa FELÍCIA, companheira e amiga inseparável de todos os momentos, que vem me acompanhando na longa estrada da vida com entusiasmo e alegria contagiante.

KIYOSHI

A meus pais, Kiyoshi e Felícia, meus maiores incentivadores, aficionados operadores do direito, probos, humildes, perseverantes, pelo amor, paciência e carinho, pelos sábios ensinamentos, e por não medirem esforços para estarem ao meu lado em todos os momentos.

MARCELO

PREFÁCIO

Os *Comentários ao Código Tributário Nacional* elaborados por Kiyoshi e Marcelo Harada é aquele tipo de obra que se torna necessária para os que se especializam em direito tributário. Seus autores examinam, tecendo pertinentes e atuais considerações, o documento básico, que deu origem ao atual sistema tributário no Brasil. A EC nº 18/1965, embora anterior à Lei nº 5.172/1966, teve seus alicerces no anteprojeto e nos quase 10 anos de discussão da proposta de Rubens Gomes de Souza, hospedando todo o rico debate que os melhores juristas do Brasil na área mantiveram, naquele período, sobre o anteprojeto do Código Tributário. Era o tempo em que as leis eram feitas por juristas e não por regulamenteiros.

Tão importante é esse diploma, que nunca um dos seus dispositivos originais foi considerado inconstitucional e sua espinha dorsal originária continua até hoje, de rigor, tendo atravessado três textos constitucionais sem contestações (1946/1967 e 1988).

Por esta razão, o estudo, a análise e os comentários sobre todos os seus dispositivos só podem ser realizados por juristas habilitados, com particular experiência no manuseio do cipoal legislativo-tributário.

É o caso de Kiyoshi Harada e Marcelo Harada.

Conheço muito bem Kiyoshi. Escrevemos inúmeros livros sobre a matéria (obras coletivas), tendo eu sempre nutrido especial admiração pelo talento, coragem e forma de Harada enfrentar questões doutrinárias, como práticas, num mesmo especialista coincidindo a experiência e o conhecimento de jurista com o pragmatismo e a habilidade do advogado.

Li as provas, que me enviaram, de seus comentários e apreciei particularmente a forma objetiva utilizada para examinar, ao lado de Marcelo, artigo por artigo deste autêntico marco divisório do direito tributário brasileiro, que é o CTN.

São comentários que facilitam ao professor de direito compreender a complexidade da imposição fiscal envolvida, simultaneamente, com os fundamentos do direito e aqueles da contabilidade, da economia e das finanças públicas.

Alegra-me, pois, ao prefaciá-la, poder vincular meu nome a esta excelente obra de Kiyoshi e de Marcelo, mormente levando-se em consideração que, além da amizade que nos une, na esmagadora maioria das vezes, convergimos sobre os pontos essenciais e os mais polêmicos do permanentemente renovável ramo do direito impositivo.

O livro, portanto, vem enriquecer a literatura sobre os Comentários ao CTN no Brasil – são poucos os comentários que abrangem todo o Código – permitindo ao estudioso em geral e aos professores de direito, juízes, membros do MP, advocacia pública e privada, professores universitários e agentes públicos, conhecer melhor a seara em que militam.

Parabéns a Kiyoshi e a Marcelo, cujo currículo não enuncio porque constante da própria obra, mas que é dos mais ricos entre os tributaristas brasileiros na atualidade.

Parabéns aos autores e à Editora pelo feliz lançamento de estudo desta envergadura.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME) e Superior de Guerra (ESG). Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor *Honoris Causa* da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio–SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária (CEU), Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS).

APRESENTAÇÃO DA 6ª EDIÇÃO

A 5ª edição desta obra lançada no primeiro trimestre de 2021 esgotou-se rapidamente.

Em vez de sua reimpressão, optamos por lançar a 6ª edição para incorporar alguns comentários que escaparam de nossa percepção na edição anterior.

Assim, nesta edição, acrescentamos aos comentários do art. 32 do CTN o item 4, versando sobre o lançamento do IPTU sobre lotes componentes do loteamento urbano atingidos pelas restrições ambientais impostas por instrumentos legislativos municipais supervenientes.

Outrossim, tecemos críticas fundamentadas acerca da interpretação dada pelo STJ ao art. 135 do CTN.

Igualmente, inserimos comentários sobre o princípio da eficiência no título concernente à Administração Tributária, princípio este acrescido ao elenco do art. 37 da CF/1988 pela EC nº 19/1998.

Tecemos comentários, também, acerca da moratória em época de pandemia, bem como fizemos uma breve análise das propostas de reformas tributárias existentes, apresentando uma reforma alternativa simples e objetiva.

De outro lado, ampliamos os comentários a nossa proposta de penhora administrativa para agilizar o processo de cobrança da dívida ativa, assim como algumas notas foram acrescentadas em virtude da recente jurisprudência do STF, inserindo, também, a Súm. nº 649 do STJ.

Por fim, procedemos à atualização das obras individuais do autor Kiyoshi Harada.

APRESENTAÇÃO DA 5ª EDIÇÃO

Nesta 5ª edição, enriquecemos a obra com comentários de vários dispositivos do CTN à luz das mais recentes decisões dos tribunais superiores, notadamente do STF.

Assim é que melhor examinamos o fato gerador do ITR na esteira da jurisprudência do STJ. Procedemos, também, à correta interpretação da Súmula nº 626 do STJ, palco de confusões frequentes por decisões de primeira instância.

A imunidade do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF foi examinada à luz da recente decisão do STF, assim como procedemos aos comentários da recente decisão do STF no que tange à tributação do produto industrializado importado por ocasião de sua revenda.

Fizemos a redefinição do conceito de isenção analisando as várias posições doutrinárias a respeito, valendo-nos do princípio de especialização da isenção inserto no § 6º, do art. 150 da CF.

Procedemos à distinção entre a não incidência pura e a não incidência juridicamente qualificada, para efeito de estorno do ICMS determinado no inciso II, do § 2º, do art. 155 da CF.

Examinamos a recente jurisprudência do STF acerca do regime jurídico a ser observado no fornecimento interestadual de energia elétrica para ser consumido no processo de industrialização, o que conduz à inconstitucionalidade do preceito da Lei Complementar nº 87/1996 em sentido contrário. Tudo indica ter havido uma confusão entre o consumo no processo industrial com o consumo pelo consumidor final. Igualmente reexaminamos a natureza taxativa da lista de serviços do ISS à luz da recente decisão do STF, assim como examinamos a jurisprudência superveniente da Corte Suprema que desvincula o fato gerador do ISS da obrigação de fazer prevista no Código Civil.

Outrossim, analisamos o possível defecho na decisão do Plenário virtual do STF que, em sede de repercussão geral, iniciou a discussão em torno da tese de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS-COFINS que já conta com o voto favorável do Ministro Celso de Melo, relator do processo.

Por fim, procedemos às correções ortográficas de praxe e à renumeração de alguns dos dispositivos citados do CTN com vistas ao aprimoramento do livro.

OS AUTORES

APRESENTAÇÃO DA 4ª EDIÇÃO

Esta 4ª edição sofreu ampla revisão à luz de diplomas legais e da jurisprudência superveniente. Alguns conceitos foram revistos refletindo estudos adicionais dos autores em confronto com as teses sustentadas por outros colegas e tendo em vista o posicionamento de nossos tribunais superiores, sem que isso importe em concordar com todas as decisões judiciais referidas.

Exemplificando, citemos algumas das novidades incorporadas:

Criticamos, fundamentadamente, a posição adotada pelo STJ que confere o prazo prescricional de cinco anos para a Fazenda praticar dois únicos atos para a cobrança do crédito tributário: inscrever o crédito na dívida ativa e propor a execução fiscal, com a agravante de condicionar o início da fluência do prazo prescricional ao ato potestativo da Fazenda consistente em notificar o contribuinte vencido na esfera administrativa, para promover o pagamento do tributo no prazo de 30 dias. Só depois de esgotado esse prazo é que a prescrição teria curso.

Nos comentários do art. 119, distinguimos o sujeito ativo do tributo do titular da competência impositiva, pois do exame da legislação tributária como um todo é possível verificar que nem sempre existe a coincidência. É o caso, por exemplo, do ITR ou das contribuições sociais do Sistema S.

O art. 146 também sofreu acréscimo em seus comentários, buscando harmonizar as duas correntes jurisprudenciais aparentemente antagônicas que se formaram em torno da aplicação retroativa do novo lançamento, quando houver modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

A vedação da compensação prevista no art. 170-A foi objeto de análise à luz da jurisprudência do STJ, assim como a prescrição intercorrente, robustecida com novos comentários esclarecedores com base nas recentes decisões judiciais.

Outrossim, a LC nº 87/1996, que estatuiu normas gerais sobre o ICMS, foi comentada artigo por artigo, ainda que de forma sucinta, para guardar simetria com os outros dois diplomas legais correlatos que mereceram comentários em torno de cada um de seus dispositivos: a LC nº 116/2003, que traça normas gerais aplicáveis ao ISS; e a Lei nº 6.830/1980, que rege a execução fiscal.

Por fim, novas Súmulas do STJ foram incorporadas nessa edição, bem como feitas as correções de praxe visando ao aprimoramento da obra.

Os AUTORES

XIII

APRESENTAÇÃO DA 3ª EDIÇÃO

Nesta 3ª edição, aprimoramos os comentários aos dispositivos do Código Tributário Nacional, bem como das legislações específicas do ICMS, do ISS e da LEF à luz de diplomas legais supervenientes e da evolução da jurisprudência de nossos tribunais.

No que se refere ao Código Tributário Nacional, procedemos aos seguintes estudos: (a) analisamos conceito de “propriedade” a que se refere o texto constitucional para o efeito de lançamento do ITR e do IPTU; (b) em relação ao ITCMD, buscou-se uma solução dentro da ordem jurídico-constitucional vigente para suprir a omissão do legislador em regular a tributação de heranças recebidas do exterior; (c) no que tange ao ITBI, foi examinada a figura do Valor Venal de Referência introduzida pelo Município de São Paulo e alastrada para os demais Municípios para aumentar a arrecadação tributária, driblando o art. 38 do CTN. Igualmente, foi feita uma relevante distinção jurídica entre a imunidade pura e incondicionada do ITBI e a imunidade condicionada que decorre da cristalina redação do art. 156, § 2º, I, da CF, mas que vem sendo ignorada pelos tribunais, apegados à jurisprudência firmada na vigência da Constituição de 1946 e da Emenda nº 18/1965.

Com referência ao ISS, foi estudada a questão da alíquota mínima à luz da superveniente LC de nº 157, de 29-12-2016, que fixou a alíquota mínima de 2%, conferindo-lhe o papel de afastar os conflitos de competência tributária entre os Municípios, quer possibilitando ao contribuinte a repetição do imposto cobrado com infração à norma fixadora dessa alíquota mínima, quer cominando ao governante infrator a pena por ato de improbidade administrativa. O regime jurídico tributário das sociedades pluri-profissionais foi abordado com base na jurisprudência atual do STJ e do E. TJSP, que deu uma guinada de cento e oitenta graus na antiga jurisprudência sobre o assunto. Outros aspectos, como revisão de ofício do lançamento decorrente de mudança de entendimento firmado pelo fisco e a não incidência do imposto na exposição de serviços, foram examinados. Outrossim, novos itens de serviços acrescidos pela LC nº 157/2016 foram incorporados na lista de serviços anexa à LC nº 116/2003.

No que se refere ao ICMS, foi abordada a mudança de jurisprudência do STF acerca da restituição do imposto pago a maior nas operações de substituição tributária para a frente.

Com relação à LEF, foi estudada a questão da interposição de embargos à execução, sem prévia penhora, em casos excepcionais e, também, a controvertida matéria concernente ao efeito suspensivo dos embargos do executado.

Por derradeiro, foram feitas as correções de praxe visando ao aprimoramento da obra.

Os AUTORES

XV

APRESENTAÇÃO DA 2ª EDIÇÃO

Animados pela boa aceitação do livro nos meios jurídicos em geral procedemos à segunda edição da obra.

Procuramos atualizar os comentários à luz da evolução jurisprudencial que é bastante dinâmica no ramo do Direito Tributário. Muitas das alterações, principalmente, as do Superior Tribunal de Justiça, decorrem de alterações legislativas que acontecem com velocidade espantosa no âmbito da legislação ordinária, causando reflexos nas matérias sob reserva de lei complementar, como é o caso do Código Tributário Nacional. Outras vezes, essas mudanças decorrem do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal naquelas hipóteses em que há envolvimento de questões constitucionais. Por força de decisões supervenientes da Corte Suprema até Súmulas do STJ restam prejudicadas, como é o caso da então vigente Súmula 276, já revogada, que assegurava a isenção da COFINS para as sociedades de profissionais legalmente regulamentadas.

O descompasso entre os dois tribunais de instâncias extraordinárias tem causado muita insegurança jurídica aos operadores do direito em geral. Inúmeras vezes o STJ tem feito a revisão de sua jurisprudência em função de decisões em contrário proferidas pela Corte Suprema. Aos doutrinadores resta a tarefa de reescrever mais obras com periodicidade cada vez menor, ainda que ressaltando o seu ponto de vista, como decorrência de sua independência doutrinária, pois nem sempre as alterações de entendimentos dos tribunais são para o melhor, principalmente em relação aos contribuintes.

Dessa forma, nesta edição, como fruto de modificações legislativas e jurisprudenciais, procedemos a estudos complementares, entre outras, nas seguintes matérias: (a) a sujeição passiva do proprietário ou do compromissário comprador a critério do órgão lançador do IPTU mereceu reestudo à luz da solidariedade passiva que, no caso, não existe; (b) procuramos desfazer a acirrada discussão acerca da incidência ou não do IPI na importação de produtos a partir da melhor definição do aspecto material do fato gerador desse imposto que não consiste no ato de industrializar, mas na operação com produto industrializado, que no caso de importação é o seu desembaraço aduaneiro (art. 46, I, do CTN); (c) demonstramos, também, que o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, na hipótese de presumida dissolução irregular da sociedade que, sem dúvida, caracteriza infração legal, não pode ser de aplicação automática, sob pena de inovação da legislação vigente; (d) a questão do novo prazo prescricional para a ação de repetição de indébito de tributos de lançamento por ho-

mologação para todas as ações ajuizadas a partir de 9-6-2005, isto é, após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias da LC nº 118, de 9-2-2005, independentemente do exame do aspecto temporal, o tributo restituendo, também, mereceu um estudo específico; (e) a questão da sonegação da certidão positiva com efeito de negativa, cada vez mais frequente, como instrumento de coação indireta na cobrança do crédito tributário, igualmente, foi examinada à luz da jurisprudência do STF e do TJESP; (f) foi examinada à luz da jurisprudência do STJ e do STF a questão da sujeição passiva na ação de repetição de indébito do imposto de renda retido na fonte; (g) foi acrescido o exame da prescrição intercorrente; (h) no que tange ao exame da lei específica de regência nacional do ISS foram acrescentadas as abordagens da tributação do *leasing* e da franquia.

Finalmente, a obra foi aperfeiçoada com as correções feitas para eliminar as pequenas imperfeições não substanciais que não haviam sido detectadas na primeira edição.

Os AUTORES

VOTO DE JÚBILO

Voto de Júbilo e Congratulações da Câmara Municipal de São Paulo pelo lançamento da obra *Código Tributário Nacional Comentado* da Série Descomplicada.

RDS nº 0953/2012 de iniciativa do Vereador Aurélio Nomura.

Cópia autêntica. “REQUEREMOS à Douta Mesa, ouvido o Plenário, na forma regimental, seja consignado nos Anais desta Casa voto de júbilo e congratulações aos advogados e juristas Dr. Kiyoshi Harada e Dr. Marcelo Kiyoshi Harada, pelo lançamento da obra *Código Tributário Nacional comentado*, da Série Descomplicada.

REQUEREMOS, outrossim, que, do deliberado por esta Casa, seja dada ciência ao jurista Dr. Kiyoshi Harada, situado à Rua Dr. Thirso Martins, 100, cj. 610, Vila Mariana, CEP: 04120-050 – São Paulo-SP. Sala das Sessões, 12 de junho de 2012. (aa) Aurélio Nomura, Alfredinho, Aníbal de Freitas, Atílio Francisco, Chico Macena, Cláudio Prado, Domingos Dissei, Eliseu Gabriel, Francisco Chagas, Gilson Barreto, Goulart, José Ferreira (Zelão), José Rolim, Juscelino Gadelha, Marco Aurélio Cunha, Marta Costa, Milton Ferreira, Natalini, Noemi Nonato, Quito Formiga, Ricardo Teixeira, Souza Santos, Toninho Paiva, Ushitaro Kamia, Wadih Mutran. DEFERIDO em 13-6-2012. (a) José Police Neto.

CURRÍCULOS DOS AUTORES

Kiyoshi Harada

Mestre em Processo Civil pela Universidade Paulista (UNIP). Especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Financeiro, Tributário e Administrativo em cursos de pós-graduação *lato sensu* de diversas instituições de ensino superior. Parecerista em matéria de Direito Público. Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP) e do Conselho Superior de Estudos Jurídicos e Legislativos da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP). Membro da Comissão Permanente de Licitações do Departamento Hidroviário do Estado de São Paulo e Membro da Comissão de Arbitragem da Câmara de Arbitragem da Federação das Indústrias do Estado do Paraná (CAMFIEP). Sócio-fundador da Harada Advogados Associados. Acadêmico Perpétuo da Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ). Acadêmico da Academia Paulista de Direito (APD). Acadêmico e Vice-presidente da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT). Ex-diretor da Escola Paulista de Advocacia do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP), em que foi Conselheiro por vários anos. Ex-diretor do Departamento de Desapropriações da Prefeitura de São Paulo. Ex-procurador-chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo. Cidadão Paulistano em 2011. Autor de 37 obras jurídicas e de mais de 550 artigos e monografias publicados por diversas revistas jurídicas. Coordenador e coautor da obra coletiva *O Nikkei no Brasil*, 4. ed., 2013; *60 anos de Bunkyo: passado, presente e futuro*, 2015; e *Intercâmbio Cultural Brasil Japão*, 2016.

Marcelo Kiyoshi Harada

Bacharel em Direito pela Universidade Paulista (UNIP), em 2002. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Concluiu os seguintes cursos na Australian College of English, Sydney/NSW, em 2003-2004: a) General English – Full Time; b) Improving Grammar in 4 weeks; c) Business; e d) Preparatório IELTS. Pós-graduado em inglês jurídico instrumental pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Constitucional pelo Complexo Jurídico Damásio de Jesus (CJDJ) de São Paulo.

ÍNDICE GERAL DA OBRA

Lista de Abreviaturas	XXV
Parte I – Código Tributário Nacional Comentado	
• Índice Sistemático do Código Tributário Nacional	3
• Código Tributário Nacional	7
• Índice Alfabético-Remissivo do Código Tributário Nacional	397
Parte II – Comentários às Legislações do ICMS, ISS e LEF	
• Comentários à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (ICMS)	415
• Comentários à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (ISS)	466
• Comentários à Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (LEF)	511
• Reforma Tributária	541
• Índice Alfabético-Remissivo – Legislações do ICMS, ISS e LEF	551
Parte III – Súmulas	
• Súmulas Vinculantes do Supremo Tribunal Federal	557
• Súmulas do Supremo Tribunal Federal	562
• Súmulas do Tribunal Federal de Recursos	574
• Súmulas do Superior Tribunal de Justiça	579
Bibliografia	591
Obras do autor Kiyoshi Harada	595

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias	CTVV	Convenção de Trânsito Viário de Viena
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade	Dec.	Decreto
ADIPO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão	Dec.-lei	Decreto-lei
Art.	Artigo	Del.	Deliberação
Arts.	Artigos	DF	Distrito Federal
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica	DOU	Diário Oficial da União
c/c	combinado com	DSST	Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho
CC/1916	Código Civil de 1916	EC	Emenda Constitucional
CC/2002	Código Civil de 2002	ECA	Estatuto da Criança e do Adolescente
CCom.	Código Comercial	ECR	Emenda Constitucional de Revisão
CDA	Certidão de Dívida Ativa	ER	Emenda Regimental
CDC	Código de Defesa do Consumidor	FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
CEF	Caixa Econômica Federal	FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
CF	Constituição Federal de 1988	FPE	Fundo de Participação dos Estados
CGITR	Comitê Gestor do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural	FPM	Fundo de Participação dos Municípios
CGJT	Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho	IN	Instrução Normativa
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho	IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
CP	Código Penal	ISS	Imposto sobre Serviços
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973	ITBI	Imposto sobre Transmissão inter vivos sobre Bens Imóveis
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015	LC	Lei Complementar
CPP	Código de Processo Penal	LCP	Lei das Contravenções Penais
CTN	Código Tributário Nacional	LEP	Lei de Execução Penal

PARTE I

**Código Tributário
Nacional
Comentado**

Índice Sistemático do Código Tributário Nacional

(LEI Nº 5.172, DE 25-10-1966)

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1ª	7
---------------	---

LIVRO PRIMEIRO – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

Arts. 2ª a 5ª	8
---------------------	---

TÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Capítulo I – Disposições gerais – arts. 6ª a 8ª.....	16
Capítulo II – Limitações da competência tributária – arts. 9ª a 15.....	21
<i>Seção I</i> – Disposições gerais – arts. 9ª a 11.....	21
<i>Seção II</i> – Disposições especiais – arts. 12 a 15.....	26

TÍTULO III – IMPOSTOS

Capítulo I – Disposições gerais – arts. 16 a 18.....	30
Capítulo II – Impostos sobre o comércio exterior – arts. 19 a 28.....	31
<i>Seção I</i> – Imposto sobre a importação – arts. 19 a 22.....	31
<i>Seção II</i> – Imposto sobre a exportação – arts. 23 a 28.....	34
Capítulo III – Impostos sobre o patrimônio e a renda – arts. 29 a 45.....	37
<i>Seção I</i> – Imposto sobre a propriedade territorial rural – arts. 29 a 31.....	37
<i>Seção II</i> – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – arts. 32 a 34.....	42
<i>Seção III</i> – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos – arts. 35 a 42.....	54
<i>Seção IV</i> – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – arts. 43 a 45.....	68
Capítulo IV – Impostos sobre a produção e a circulação – arts. 46 a 73.....	74
<i>Seção I</i> – Imposto sobre produtos industrializados – arts. 46 a 51.....	74
<i>Seção II</i> – Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias – arts. 52 a 58 (<i>Revogados</i>).....	87
<i>Seção III</i> – Imposto municipal sobre operações relativas à circulação de mercadorias – arts. 59 a 62 (<i>Revogados</i>).....	87
<i>Seção IV</i> – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários – arts. 63 a 67.....	88
<i>Seção V</i> – Imposto sobre serviços de transportes e comunicações – arts. 68 a 70.....	93
<i>Seção VI</i> – Imposto sobre serviços de qualquer natureza – arts. 71 a 73 (<i>Revogados</i>).....	93
Capítulo V – Impostos especiais – arts. 74 a 76.....	94
<i>Seção I</i> – Imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País – arts. 74 e 75.....	94
<i>Seção II</i> – Impostos extraordinários – art. 76.....	94

TÍTULO IV – TAXAS

Arts. 77 a 80	94
---------------------	----

TÍTULO V – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Arts. 81 e 82	100
---------------------	-----

TÍTULO VI – DISTRIBUIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Capítulo I – Disposições gerais – arts. 83 e 84.....	103
------------------------------------------------------	-----

Código Tributário Nacional

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

CTN Comentado

- ▶ Publicada no *DOU* de 27-10-1966 e retificada no *DOU* de 31-10-1966.
- ▶ Por versar sobre matéria de competência de lei complementar, o art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13-3-1967, atribuiu à Lei nº 5.172, de 25-10-1966, a denominação de Código Tributário Nacional.

O Presidente da República:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, XV, *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

- ▶ Refere-se à CF/1946, correspondendo ao art. 146 e incisos da CF/1988.

COMENTÁRIO

A Lei nº 5.172, de 25-10-1966, como se verifica, tem fundamento na EC nº 18, de 1º-12-1965, que implantou a Reforma Tributária e que já previa a categoria de lei complementar (art. 1º). Mas, o respectivo projeto de lei seguiu para deliberação do Congresso Nacional em forma de projeto de lei ordinária em virtude da urgência na sua aprovação, pois o novo Sistema Tributário Nacional entraria em vigor a partir de janeiro de 1967. Entretanto, como sabemos, o sistema implantado pela Emenda 18 não chegou a ser implementado, pois foi colhido pela nova Reforma Tributária que veio no bojo da Constituição Federal de 1967.

Após a promulgação da Carta Política de 1967, em 24-1-1967, o Ato Complementar nº 36, de 13-3-1967, deu à Lei nº 5.172/1966 a roupagem jurídica correta denominando-a de Código Tributário Nacional, mesmo porque recepcionado pela nova ordem constitucional como lei complementar (arts. 18 da CF/1967 e 146 da CF/1988), conforme pacífica jurisprudência

dos tribunais. Daí por que seus dispositivos sistematizam o direito tributário sendo aplicáveis no âmbito nacional e só podem ser alterados por lei complementar.

LIVRO PRIMEIRO – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I – DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

COMENTÁRIO

O dispositivo deve merecer interpretação atualizada para entender que o Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Constituição Federal (a de 1988) e suas emendas e em demais instrumentos normativos aí mencionados.

1. Normas constitucionais

No ápice da pirâmide legislativa que compõe o Sistema Tributário Nacional estão as normas constitucionais que regulam o exercício do poder tributário por meio de princípios limitadores; prescrevem as diversas espécies tributárias; procedem à discriminação de rendas tributárias nominando os impostos cabentes a cada ente político etc.

2. Emendas

As emendas, uma vez aprovadas, incorporam-se à Constituição tendo a mesma natureza desta, muito embora sejam frutos de atuação do poder constituinte derivado não podendo alterar disposições da Constituição original protegidas pelo núcleo das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF). As emendas são propostas, discutidas e promulgadas segundo o processo legislativo previsto no art. 60 da CF.

3. Leis complementares

As leis complementares surgiram no Brasil com o advento da Emenda nº 18/1965. A ideia que norteou a sua criação foi a necessidade de uma lei que extravasasse do âmbito do interesse da União, abrangendo os interesses nacionais. Sua aprovação exige *quorum* qualificado (art. 69 da CF). Elas não formam uma categoria legislativa unitária. Algumas leis complementares atuam no âmbito nacional (arts. 146, I a III; 155, § 2º, X, a, e XII; 156, III e § 3º, I, II e III, da CF) funcionando como leis sobre leis de tributação. Outras leis complementares atuam no âmbito privado da União (arts. 148, 154, I, da CF).

É um equívoco supor que lei complementar é superior à lei ordinária em razão do *quorum* qualificado para sua aprovação. O que se pode afirmar é que certas matérias estão sob a reserva de lei complementar pelo que sua regulamentação por lei ordinária resultará em um diploma legal inconstitucional por vício legislativo. O mesmo não acontece na hipótese inversa: nada impede de determinada matéria não submetida ao processo legislativo do art. 69 da CF seja aprovada por maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional, gerando o que a doutrina batizou de lei complementar extravagante. É que não existe a figura da inconsti-

tucionalidade por excesso de *quorum*. Extravagante ou não, lei formalmente complementar só pode ser alterada por outra lei complementar.¹

É regra geral de direito que uma lei só se revoga por outra lei. Dispõe o art. 2º da LINDB que “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”.

Na época em que foi editada a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), Dec.-lei nº 4.657, de 4-9-1942, não havia a categoria de lei complementar, introduzida pela Emenda 18/1965 e incorporada pela Constituição de 1967 e pelas que se seguiram. Lei complementar, como se sabe, é aquela que exige, para sua aprovação, a maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional (art. 69 da CF).

Logo, numa leitura atualizada, o texto do art. 2º da LINDB deve ser interpretado no sentido de que “a lei terá vigor até que outra, *que tenha obedecido o mesmo processo legislativo*, a modifique ou revogue”. Nesse sentido, aliás, é a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento, paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigir ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma”.²

4. Leis ordinárias

São as leis aprovadas pela maioria simples e que, de forma geral, correspondem às normas que instituem e majoram os tributos. São fontes formais do direito tributário por excelência, como também, do próprio direito enquanto ciência jurídica.

5. Resoluções do Senado Federal

São atos normativos de competência exclusiva do Congresso Nacional, bem como de cada uma de suas Casas.

No campo do direito tributário merecem lembrança as Resoluções Senatoriais para fixação de alíquotas interestaduais do ICMS (art. 155, § 2º, IV, da CF); a fixação de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas nas condições estabelecidas nas letras *a* e *b* do inc. V, do

1 O STF, por maioria de votos, entendeu que a LC nº 70/1991, lei complementar apenas do ponto de vista formal, pode ser alterada pela lei ordinária, no caso, pela Lei nº 9.430/1996, cujo art. 56 dispôs sobre pagamento da Cofins pelas sociedades de profissionais liberais contrariando a isenção outorgada pelo inc. II do art. 6º da LC nº 70/2001 (RE nº 377.457/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, Ata nº 23, de 17-9-2008, DJe nº 183, divulgado em 26-9-2008). Não se examinou a questão da especialidade da lei isentiva (§ 6º do art. 150 da CF) porque não trazida à discussão por qualquer das partes. Como se sabe a Lei 9.430/1996 é lei ordinária genérica cuidando de diversas matérias, ao passo que a LC nº 70/1991 ostenta a categoria de lei ordinária específica do ponto de vista material.

2 *Curso de direito constitucional*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 211.

citado parágrafo; fixação de alíquota máxima do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, § 1º, IV, da CF).

Outrossim, a Resolução do Senado é instrumento hábil para suspender a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF no exercício do controle difuso da constitucionalidade (art. 52, X, da CF).

Embora não mencionados no art. 2º do CTN sob comento, em sentido amplo, o sistema tributário nacional abarca, também os decretos, bem como as normas complementares das leis, tratados ou convenções internacionais e dos decretos, tais como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas competentes e demais atos previstos no art. 100 do CTN.

6. Decretos

São atos normativos editados exclusivamente pelo Chefe do Poder Executivo a fim de dar fiel cumprimento à lei. Não podem inovar o texto legal, quer ampliando, quer restringindo o seu alcance e conteúdo, conforme o art. 99 do CTN. Entretanto, os Decretos podem criar obrigações acessórias em matéria tributária, conforme veremos nos comentários ao art. 99 do CTN.

A partir da EC nº 32/2001, que acrescentou o inc. VI ao art. 84 da CF para dispor que cabe privativamente ao Presidente da República a “organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos” (letra *a*), bem como extinguir “funções ou cargos, quando vagos” (letra *b*), criou-se a figura do decreto como instrumento normativo autônomo. Além de muitas das leis dependerem de sua regulamentação por decreto para entrar em vigor, esse inciso VI colocou sob reserva de decreto presidencial a organização e funcionamento de órgãos públicos sempre que não implicar aumento de despesas, criação ou extinção de órgãos públicos, bem como para extinguir funções ou cargos que estiverem vagos. Parece indubitável que ao menos na seara do Direito Administrativo foi introduzido o decreto como uma espécie normativa autônoma fazendo parte da fonte formal do direito posto. É há opinião de muitos administrativistas de renome, dentre os quais Maria Sylvia Zanella Di Pietro para quem “com a alteração do dispositivo constitucional, fica restabelecido o regulamento autônomo no direito brasileiro, para a hipótese específica inserida na alínea *a*. A norma estabelece certo paralelismo com atribuições semelhantes da Câmara dos Deputados (art. 51, IV), do Senado (art. 52, XIII, e dos Tribunais [art. 96, I, *b*])”.³

Não há, entretanto, unanimidade em torno dessa matéria, porque organizar o funcionamento de órgãos públicos sem criar despesas pressupõe a existência de órgãos e competências já criadas por lei. E quanto à extinção de funções e cargos cuja criação é privativa da lei, a sua extinção por decretos quando vagos seria permitir que o decreto desfizesse a obra da lei. Pondero, entretanto, que é possível a reorganização de órgãos públicos por decreto mediante o aproveitamento de cargos preexistentes criados por lei. Quanto à extinção de funções ou cargos vagos, desde que a sua criação por lei em sentido estrito não esteja inserida no núcleo protegido por cláusulas pétreas, nada impede de a emenda dispor em sentido diverso, pois ela tem natureza constitucional ficando, por essa razão, incorporada

3 *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 89.

ao texto da Constituição assim que promulgada. Por fim, a posição da Corte Suprema é no sentido de reconhecer a existência de decreto como instrumento normativo autônomo, como se verifica da seguinte ementa:

“Ação direta de inconstitucionalidade: objeto: tem-se objeto idôneo à ação direta de inconstitucionalidade quando o decreto impugnado não é de caráter regulamentar de lei, mas constitui ato normativo que pretende derivar o seu conteúdo diretamente da Constituição” (ADIn MC nº 1590/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* de 15.09.1997).⁴

Não há dúvida de que, ao menos no campo do Direito Administrativo, a Constituição de 1988, nas hipóteses mencionadas no inc. VI do art. 84, contempla hipótese em que o decreto extrai a sua competência legislativa diretamente do texto constitucional.

7. *Tratados e convenções internacionais*

Com a globalização, os tratados e convenções internacionais passam a ter grande importância no direito tributário interno, tendo em vista a sua posição hierárquica. Segundo o art. 5º, § 2º, da CF os direitos e garantias fundamentais decorrentes de tratados ou convenções internacionais de que faça parte o Brasil têm *status* de norma constitucional. Os direitos e garantias decorrentes de tratados têm a mesmíssima hierarquia de norma constitucional, portanto, igualmente protegidos por cláusula pétreia. Trata-se de preceito constitucional de natureza aberta a não permitir vislumbrar, de pronto, quais seriam esses direitos e garantias fundamentais. É certo, porém, que esse § 2º do art. 5º da CF amplia o bloco de constitucionalidade à medida que forem sendo aprovados os tratados internacionais pela forma prevista na Constituição Federal. Contudo, por longos anos vigorou a jurisprudência que equiparava os tratados e convenções internacionais à lei ordinária geral. São conhecidos todos os julgados em torno da aplicação do Dec.-lei nº 911/1969⁵ prevalecendo sobre o Pacto de São José da Costa Rica, que proíbe a prisão por dívidas. Em 2004, talvez em função da jurisprudência da Corte Suprema, sobreveio a EC nº 45/2004 introduzindo o § 3º ao art. 5º da CF para prescrever que tratados e convenções internacionais que versem sobre direitos humanos aprovados, em dois turnos, por três quintos dos votos nas duas Casas do Congresso Nacional, são equiparados às emendas constitucionais. Essa emenda já provocou mudança na jurisprudência da Corte Suprema. Antes dela, entretanto, o STF, em matéria tributária, tendo em vista o disposto no art. 98 do CTN, já vinha se pronunciando pela prevalência das normas decorrentes de tratados aprovados pelo Brasil sobre as normas da legislação interna.⁶

8. *Atos complementares*

O art. 100 do CTN enumera as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, tais como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa etc. São fatos ou atos administrativos cuja observância

4 Com o advento da EC 32/2001 foi reintroduzido o regulamento autônomo que havia sido abolido pelo art. 25 do ADCT da Constituição de 1988.

5 RE nº 200.385/RS, rel. Min. Moreira Alves, *DJU* de 6-2-1998, p. 38.

6 RE nº 114.063/SP, rel. Min. Aldir Passarinho, *DJ* de 31-5-1991, p. 7239; ADIN nº 1.600/DF, rel. Min. Sydney Sanches, rel. para acórdão Min. Nelson Jobim, *DJ* de 20-6-2003, Ata nº 19/2003.

pelo sujeito passivo implica a exclusão de penalidades e da incidência de juros moratórios representando, portanto, uma garantia a mais para os contribuintes.

Tendo em vista a numerosidade de instrumentos normativos de espécies diferentes é muito importante a observância do princípio da hierarquia vertical das leis na elaboração desses instrumentos, bem como para a interpretação deles.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

COMENTÁRIO

Tributo é espécie de receita pública que se constitui na mais importante fonte regular de abastecimento do Erário, para o cumprimento dos fins do Estado que, em última análise, resume-se na realização do bem comum. É claro que na prática o produto da arrecadação tributária nem sempre é aplicado no cumprimento de finalidades do Estado. Grande parte dele é aplicado na atividade-meio, muitas vezes, com enorme desperdício acarretando a necessidade de crescente nível de imposição tributária. Por isso, afirma Ives Gandra da Silva Martins, com muita propriedade, “que o tributo é norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, mas, também, para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos”.⁷

O dispositivo sob exame define o que seja tributo. Costuma-se objetar que definição é própria da doutrina e da jurisprudência não cabendo ao legislador a sua formulação. Contudo, a definição de tributo em lei que traça as normas gerais de direito tributário aplicáveis em âmbito nacional, além do inegável efeito prático, traz segurança jurídica maior, principalmente, para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Nesse sentido, o art. 3º, sob comento, oferece a grande vantagem de uniformizar a linguagem promovendo a integração do termo “tributo” em todas as normas do sistema jurídico-tributário.

Passemos a analisar, analiticamente, a disposição do Código que define o tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória” – significa prestação em dinheiro, representando uma obrigação de dar.

“(…) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” – a forma usual de satisfazer o tributo é em moeda corrente; porém, nada impede que possa o pagamento do tributo ser feito por algo equivalente à moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, como faculta o Código Tributário Nacional. Alguns autores incluem aí até o trabalho humano, fato que tem causado controvérsia quanto à natureza tributária do serviço militar, que é obrigatório e é instituído em lei.

7 MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 9.

Capítulo IV**IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO***Seção I***IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

COMENTÁRIO

Esse imposto nada mudou na Constituição de 1988. Entretanto, acentuou-se a tendência de seletização do imposto, por meio da legislação ordinária. Nos termos do § 3º do art. 153 da CF, o IPI é seletivo em virtude da essencialidade do produto. E é, também, não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, cuja cadeia de circulação abrange não só a etapa de produção como a de comercialização, não incidindo sobre os produtos industrializados destinados ao exterior, e terá reduzido seu impacto sobre aquisição de bens de capital pelo contribuinte, na forma da lei, nos termos dos incisos I, II, III, IV, respectivamente. No que tange à imunidade de produtos industrializados destinados ao exterior, é importante lembrar que o STF em sede de repercussão geral, por maioria de votos, fixou a tese de que essa imunidade alcança também as empresas optantes pelo regime do SIMPLES Nacional, porque não cabe à Lei de Micro e Pequenas Empresas dispor sobre as situações jurídicas imunizadas (RE nº 598.468/SC, Rel. Min. Marco Aurélio; Rel. para Acórdão Min. Edson Fachin, *DJe*, de 19-12-2020). De fato, cabe privativamente à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II, da CF). Esclarecemos, outrossim, que nesse ponto houve unanimidade de votos. A divergência se instaurou no julgamento da imunidade prevista no inciso I, do § 2º, do art. 149 da CF concernente às receitas decorrentes de exportação. Os votos divergentes estendiam essa imunidade sobre as contribuições sobre a folha, sobre o lucro líquido das empresas e sobre as movimentações financeiras das empresas exportadoras que não guardam relação de pertinência com *receita proveniente de exportação* de que trata o texto constitucional.

A não cumulatividade desse imposto não comporta flexibilização como acontece com o ICMS. Entretanto, o entendimento do STF é no sentido de que insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados não ensejam direito a crédito presumido:

“IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade não ensejam

alíquota zero, como vinha decidindo o STF, por expressiva maioria de votos.¹²¹ Entretanto, a Corte Suprema mudou de entendimento, considerando constitucional a legislação que veda o direito de crédito na hipótese de alíquota zero.¹²² De duas uma: ou se reconhece o direito de crédito nessas duas hipóteses, ou se permite a dedução da base de cálculo do produto industrializado final. Se não permitir o crédito presumido, na saída do automóvel, por exemplo, o valor dos componentes isentos ou tributados com a alíquota zero deve ser deduzido da base de cálculo, sob pena de afrontar o princípio da não cumulatividade. De fato, esses componentes isentos ou tributados com a alíquota zero integram o preço do produto final sobre o qual incide a alíquota do IPI.

Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas.

COMENTÁRIO

Esse dispositivo não tem natureza de norma geral, mas, natureza meramente regulamentar que poderia ficar a cargo da lei ordinária instituidora do imposto. Alguns autores sustentam que a obrigação de emitir notas fiscais pode ser estabelecida por normas complementares (portaria, instruções normativas, convênios etc.). Entretanto, assevera Hugo de Brito Machado, com acerto, “que a obrigação de emitir documentos para *fins estatísticos* não é uma obrigação tributária acessória”¹²³ (grifamos), pelo que reclama sua instituição por lei em sentido estrito. Emissão de documentos *para fins estatísticos*, de fato, configura uma obrigação de direito comum, regido pelo princípio da legalidade.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
- II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
- III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
- IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

121 RE nº 212.484/RS, rel. para acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 27-11-1998.

122 RE nº 353.657/PR, rel. Min. Marco Aurélio, DJe nº 152, divulgado em 20-8-2009 e publicado em 21-8-2009. No mesmo sentido, o RE nº 401.968/RS, rel. Min. Marco Aurélio, DJe nº 157, divulgado em 20-8-2009 e publicado em 21-8-2009.

123 *Comentários...* cit., p. 509.

solidariedade passiva dos coproprietários de imóvel em relação ao IPTU, ou à execução de um serviço determinado por um consórcio de prestadores de serviços em relação ao ISS. No primeiro caso o imposto será devido por inteiro pelos coproprietários; no segundo caso, cada consorciado-prestador responde por inteiro pelo imposto, ainda que o respectivo contrato tenha acordado previamente a responsabilidade de cada um no pagamento proporcional do tributo. É que o fato gerador da obrigação tributária não comporta fracionamento. Ele é uno e indivisível, mesmo tratando-se de fato gerador complexo.

Na prática, a responsabilidade tributária solidária de que cuida o inc. I tem gerado confusões frequentes. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco.

Nesse tipo de solidariedade não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

“(...) a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...)

Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados”.²⁴⁴

Quando se aborda a questão da solidariedade entre empresas coligadas ou do mesmo grupo econômico é preciso tomar cuidado para não confundir *interesse jurídico* comum na situação que constitua o fato gerador de que cuida o inc. I do art. 124 do CTN, com o *interesse econômico no resultado* que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Uma coisa é as empresas coligadas terem interesse econômico comum na exploração da atividade. Outra bem diversa é o fato de as empresas coligadas terem *interesse jurídico* comum

²⁴⁴ Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. *Revista de Direito Tributário*. ano II, nº 4. São Paulo: RT, 1978. p. 304.

na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, isto é, que participem entre si da mesma situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Exemplificando, a empresa “A” participa da situação que constitua fato gerador para a empresa “B”.

Nesse sentido, é remansosa a jurisprudência de nossos tribunais conforme ementas abaixo transcritas:

“Processual civil – Tributário – Recurso especial – ISS – Execução fiscal – Legitimidade passiva – Empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro – Solidariedade – Inexistência – Violação do art. 124, I, do CTN – Não ocorrência – Desprovisamento.

1. ‘Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas’ (HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador*).

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido” (REsp nº 834044/RS – rel. Min. Denise Arruda – j. 11-11-2008 – DJe de 15-12-2008)

“Tributário – Investimento relevante em sociedade coligada – Solidariedade no crédito tributário desta – Inexistência.

1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é relevado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 67).

2. A sociedade que participa do capital de outra ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro.

Como se sabe, o art. 21 da EC nº 18/1965 fixou um rateio de produto de arrecadação do imposto de renda e do IPI em favor do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios. O art. 216 sob exame limitou-se a resguardar os investimentos já projetados para o exercício de 1967, de sorte a impedir redução dos recursos desses fundos em razão de sua regulamentação preconizada pela Emenda nº 18.

Atualmente a matéria está prevista no art. 159, I, da CF. A LC nº 62/1989 estabeleceu normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos FPE e FPM.

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos artigos 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do artigo 54 da Lei nº 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

- ▶ Artigo acrescentado pelo Dec.-lei nº 27, de 14-11-1966, que faz menção errada ao novo artigo acrescentado considerando-o como sendo o de número 218.

I – da “contribuição sindical”, denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os artigos 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no artigo 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II – das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os artigos 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o artigo 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir “Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o artigo 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo artigo 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no § 2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.

COMENTÁRIO

Esse dispositivo, acrescentado pelo Dec.-lei nº 27/1966, teve por finalidade compatibilizar as disposições do Código Tributário Nacional com as contribuições sociais previstas na Constituição Federal e que têm natureza tributária, conforme jurisprudência pacífica de nossos tribunais.

A referência feita ao art. 17 do CTN se justifica porque o antigo imposto sindical previsto no art. 578 e seguintes da CLT passou a denominar-se contribuição sindical. O art. 74, § 2º, que regulava o imposto único incidente sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País foi suprimido pela Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, XII, *h* e §§ 3º, 4º e 5º, da CF). O art. 77, parágrafo único, veda a identidade de base de cálculo ou fato gerador da taxa com a de imposto, bem como seu cálculo em função do capital das empresas. Finalmente, o art. 54 da Lei nº 5.025/1966, que dispunha sobre a incidência apenas do imposto de exportação sobre produto destinado ao exterior, está derogado pela Constituição de 1988 (art. 155, II, § 2º, X, *a* e I, *e*).

Como se sabe, à época do advento da Lei nº 5.172/1966, hoje Código Tributário Nacional, doutrina e jurisprudência reconheciam apenas três espécies tributárias: impostos, taxas e

contribuições de melhorias. Sabe-se, que a Constituição Federal incluiu no Sistema Tributário Nacional as contribuições sociais nas duas modalidades conhecidas (a de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias econômicas ou profissionais, de um lado, e as contribuições de seguridade social, de outro) e os empréstimos compulsórios.

O art. 217 sob comento rompe, pois, a trava representada pelo art. 5º do CTN que alicerça a ultrapassada divisão tripartite dos tributos.

Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o Território Nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949.

► Antigo art. 217 renumerado pelo Dec.-lei nº 27, de 14-11-1966.

COMENTÁRIO

A Lei nº 854/1949 dispunha sobre a contribuição de melhoria prevista no então art. 30 da CF de 1946. O Código Tributário Nacional regula inteiramente a contribuição de melhoria em seu art. 81 e seguintes, sem prejuízo de aplicação no âmbito da União dos dispositivos do Dec.-lei nº 195/1967.

Brasília, 25 de outubro de 1966;
145ª da Independência e
78ª da República.

H. Castello Branco

Índice Alfabético-Remissivo do Código Tributário Nacional

(LEI Nº 5.172, DE 25-10-1966)

A

AÇÃO ANULATÓRIA: art. 169

AÇÃO DE COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
art. 174

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: arts. 194 a 208

- certidões negativas: arts. 205 a 208
- dispensa de prova de quitação de tributos: art. 207
- fiscalização: arts. 194 a 200
- intimação; informações à autoridade administrativa: art. 197
- livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal: art. 195, par. ún.
- presunção de liquidez e certeza da dívida regularmente inscrita: art. 204

ADQUIRENTE DE BENS: art. 131, I

ALIENAÇÃO FRAUDULENTE DE BENS: art. 185

ALÍQUOTA

- *ad valorem*: art. 20, II
- alteração: art. 21
- convênio para estabelecimento de: art. 213
- fixação: art. 97, IV
- imposto sobre a transmissão de bens imóveis: art. 39

ANALOGIA: art. 108

ANISTIA FISCAL: arts. 180 a 182

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: arts. 105 e 106

ARREMATANTE DE PRODUTOS APREENDIDOS OU

ABANDONADOS: art. 22, II

ATOS ADMINISTRATIVOS: art. 103, I

ATOS JURÍDICOS CONDICIONAIS: art. 117

ATOS NORMATIVOS: art. 100, I

B

BANCO DO BRASIL

- crédito aos Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios: art. 87
- prazo para creditar aos Estados: art. 93, § 2º

BANCOS

- obrigação de prestar informações sobre os bens, negócios ou atividades de terceiros: art. 197, II

BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTO

- atualização do valor monetário respectivo: art. 100, par. ún.
- atualização; não constitui majoração de tributo: art. 97, § 2º
- fixação da alíquota exclusivamente por lei: art. 97, IV

- imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: art. 33
- imposto sobre a propriedade territorial rural: art. 30
- imposto sobre a transmissão de bens imóveis: art. 38
- imposto sobre exportação: arts. 24 e 25
- imposto sobre importação: arts. 20 e 21
- imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro: art. 64
- imposto sobre produtos industrializados: art. 47

C

CALAMIDADE PÚBLICA: art. 15, II

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA: art. 126

CERTIDÕES NEGATIVAS: arts. 205 a 208

- dispensa de prova de quitação de tributos: art. 207
- expedida com dolo ou fraude: art. 208
- prova de quitação de tributo: arts. 205 e 206

CITAÇÃO PESSOAL DO DEVEDOR: art. 174, par. ún.

COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA: art. 9º, II

COISA JULGADA: art. 156, X

COMISSÁRIO DE CONCORDATA: art. 134, V

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: art. 170

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: arts. 6º a 15

- disposições especiais: arts. 12 a 14
- empréstimos compulsórios: art. 15
- indelegabilidade; ressalva: art. 7º
- limitações: arts. 9º a 15
- não exercício da: art. 8º

CONCORDATA

- cobrança judicial de crédito tributário: art. 187
- concessão: art. 191

CONCORDATÁRIO: arts. 134, V, e 135, I

CONCURSO DE CREDORES: art. 187

CONCURSO DE PREFERÊNCIA: art. 187, par. ún.

CONDIÇÃO

- resolutória: art. 117, II
- suspensiva: art. 117, I

CÔNJUGE MEEIRO: art. 131, II

CONSIGNAÇÃO JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
art. 164

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: arts. 81 e 82

CONTRIBUINTE

- exclusão de responsabilidade pelo crédito tributário: art. 128
- imposto de exportação: art. 27

PARTE II

Comentários às

Legislações do

ICMS, ISS e LEF

2. Comentários às Legislações do ICMS, ISS e LEF

2.1 Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

2.1.1 Introdução

Os dispositivos dos arts. 52 a 58 do CTN foram revogados pelo Decreto-lei 406, de 31-12-1968, razão pela qual inserimos na parte II desta obra os comentários sobre esse imposto tendo em vista a CF vigente e a LC nº 87/1996, que rege em âmbito nacional o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – resultante da nova partilha de competência tributária introduzida pela CF. Anteriormente os serviços de transporte e de comunicação eram de competência impositiva da União. Apesar de mantidos os arts. 68 a 70 do CTN que cuidam desses dois impostos, os referidos dispositivos legais perderam objeto com o advento da Constituição de 1988 que transferiu a sua competência impositiva para os Estados e DF.

2.1.2 O ICMS na Constituição de 1988

Alargando a base de incidência do imposto prescreve a CF em seu art. 155:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)”.

Como se verifica, as operações e prestações que se iniciem no exterior, também, são alcançadas pela tributação removendo qualquer dúvida quanto à incidência desse imposto nas importações de mercadorias e serviços do exterior. A Constituição, praticamente, exauriu a disciplina do ICMS, quase nada deixando à eventual colaboração do legislador infraconstitucional. Examinemos as características do ICMS em face da Constituição vigente a começar pelo conceito de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O fato gerador do ICMS não é o deslocamento físico da mercadoria, mas operações relativas à circulação de mercadorias. Hoje, a tese prevalente na doutrina e na jurisprudência é no sentido de que a aludida expressão significa saída de mercadoria que implique circulação jurídica, ou seja, transferência de propriedade ou posse da mercadoria. Contudo, é possível sustentar com Rubens Gomes de Souza, que a expressão “circulação de mercadorias” abrange, não apenas a transferência de propriedade ou posse da mercadoria (circulação jurídica), como também, a saída física, contanto que configure uma etapa no processo de circulação da mercadoria desde a fonte produtora até o consumo final, não importando o título jurídico que desencadeia a marcha da mercadoria em direção ao consumo. Exemplo: saída da mercadoria do estabelecimento atacadista para estabelecimento varejista da mesma

empresa. Alguns julgados do STF,¹ no passado, prestigiaram esse posicionamento doutrinário sem, contudo, definir uma posição clara a respeito.

Quanto aos serviços são apenas os expressamente elencados. Os demais serviços inserem-se na competência impositiva municipal (art. 156, III, da CF). Importante observar que em relação ao serviço de comunicação da Carta Política não excluiu a comunicação local como o fez em relação ao serviço de transporte. Importante lembrar o caráter mercantil desse imposto. O que é tributado não é a comunicação, por exemplo, mas a prestação remunerada do serviço de comunicação, que pressupõe um ponto de transmissão e um ponto de recepção para distingui-lo do serviço de propaganda ou divulgação tributado pelo ISS.

Passemos ao exame das demais características do ICMS previstas nos diferentes incisos do § 2º do art. 155 da CF.

I – Não cumulatividade do ICMS

A Carta Magna prescreveu a instituição de um imposto de incidência plurifásica, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. A expressão “montante cobrado nas operações anteriores” não significa imposto efetivamente exigido pelo fisco, mas aquele incidente em determinada operação em virtude da ocorrência do fato gerador, conforme já escrevemos.² Nesse sentido, também, a lição de Ives Gandra da Silva Martins: “Continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do Texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria”.³

A doutrina denomina esse mecanismo de compensação do imposto cobrado na operação anterior de princípio da não cumulatividade. Porém, no entender do STF, a não cumulatividade não seria um princípio tributário protegido por cláusula pétrea, mas mera técnica tributária, pois admite a incidência monofásica do ICMS. Seja como for, a não cumulatividade não é inflexível como se verá no item seguinte.

II – A isenção e a não incidência do imposto.

Desde o advento da Emenda Passos Porto (EC nº 23/1983 incorporada ao texto da Constituição de 1988) a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, assim como acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Essa Emenda veio à luz para derrogar as decisões do STF que permitiam os créditos do imposto nessas situações.⁴ Resultado: as isenções de permeio, concedidas próximo ao final

1 RE nº 67.844/SP, RE nº 70.613/SP, RE nº 70.538/RS, RE nº 74.363/SP.

2 Cf. nosso *Direito financeiro...* cit., p. 416.

3 *O sistema...* cit., p. 548.

4 RTJ99:661/1208, 100:197, 102:195/868 e 117:767.

do ciclo de comercialização da mercadoria, acabam por aumentar a arrecadação tributária por conta dos estornos do imposto relativo às operações anteriores. É o que chamamos de isenção com efeitos invertidos e perversos.

Conforme se verifica do inciso II, do § 2º, do art. 155, a Constituição flexibilizou o princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no inciso I, do § 2º, ao dispor:

“II – isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”;

Esse dispositivo constitucional vem sendo mal interpretado pelo fisco estadual em geral, que vem lavrando auto de infração por não ter o contribuinte feito o estorno do crédito na hipótese de não incidência pura, como acontece com a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular. No caso, não há situação descrita no fato gerador do imposto por não existir circulação jurídica (Sumula 166 do STJ e ARE nº 1.255.885/MS -RG – Tema 1.099). A não incidência pura, consoante escrevemos, é o fato de determinado acontecimento do mundo fenomênico não estar abrangido pelo campo da tributação, ou seja, corresponde àquele fato não juridicizado pelo legislador tributário, pelo que é irrelevante a sua ocorrência no mundo da realidade”⁵

A determinação constitucional de estorno do crédito refere-se à hipótese de *não incidência juridicamente qualificada* que é sinônima de isenção, tanto é que o texto constitucional emprega a conjunção *ou* ao invés do conectivo *e*: “a isenção ou não incidência”.

III – Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Agora, as alíquotas, a exemplo do IPI, não mais são uniformes para todas as mercadorias ou serviços. Só que, na prática, a seletividade, que não é impositiva, não vem atendendo ao critério da essencialidade das mercadorias ou dos serviços à míngua de definição legal do que sejam mercadorias e serviços essenciais. A legislação tributa com maior intensidade no que rende mais e é mais fácil de arrecadar. Daí a exagerada alíquota de 25% ou mais incidente sobre a venda de energia elétrica, um bem indispensável no mundo moderno para a manutenção do padrão de dignidade das pessoas.

IV – Resolução do Senado Federal, aprovado por maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Esse inciso objetiva mitigar o princípio de tributação na origem com o fito de favorecer os Estados consumidores.

V – Faculta ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

O ICMS, apesar de tributo estadual, provoca efeitos econômico-financeiros em todo o território nacional, em razão do seu caráter não cumulativo. Com o fito de buscar a harmonia

5 Cf. nosso *Imunidade, não incidência e isenção, doutrina e prática*. Indaiatuba: Foco, 2020.

REFORMA TRIBUTÁRIA

1. Breve introdução

No espaço de pouco mais de meio século tivemos três reformas tributárias estruturais.

A primeira delas foi aprovada pela Emenda nº 18/1965 que acabou com o princípio discriminador de impostos. Não chegou a entrar em vigor, tendo sido substituída por uma contrarreforma que veio no bojo da Constituição Federal de 1967 e mantida pela Emenda nº 1/1969.

A última reforma veio com a Constituição Federal de 1988. Nessas três décadas que se seguiram todas as tentativas de reformas fracassaram, redundando em minirreforma para aumentar a carga tributária.

A EC nº 3/1993 criou o IPMF para vigorar até 31-12-1994, logo convolado em CPMF para contornar a proibição do inc. IV do art. 167 da CF. Ele foi, sucessivamente, prorrogado em razão da facilidade de sua arrecadação automática pelo sistema bancário. A derradeira tentativa de prorrogar essa CPMF até 31-12-2011, conforme EC nº 50/2007 originária da Câmara dos Deputados, foi barrada pela pelo Senado Federal que se limitou a prorrogar a DRU, conforme EC nº 56, de 20-12-2007. A referida EC nº 3/1993 criou, ainda, a figura da antecipação do recolhimento do ICMS por meio de substituição tributária para a frente, com base no fato gerador presumido, mediante a inserção do § 7º ao art. 150 da CF que versa exatamente sobre limitações ao poder de tributar. Até hoje, essa tributação antecipada tem gerado litígios tributários de forma permanente.

2. Reforma tributária é uma utopia

A reforma tributária estrutural no Brasil é uma utopia. É um mito. Tem sido pregada como panaceia para curar todos os males da tributação caótica em que se acha mergulhado o País.

Todas as exposições de motivos de diferentes propostas discorrem sobre a necessidade de simplificar o sistema tributário e atenuar o peso da tributação esmagadora. Só que o exame do conteúdo dessas propostas revela exatamente o contrário: a complexidade e a elevação da carga tributária.

2.1 Exame sucinto das propostas de reforma tributária existentes

Temos em tramitação no Congresso Nacional, ou que estavam em tramitação, quatro propostas de reforma tributária, sendo três delas no nível constitucional e uma delas no nível da legislação ordinária.

Examinemos de forma sucinta cada uma dessas propostas.

2.1.1 PEC nº 110/2019

Essa proposta de reforma representa a retomada pelo Senado Federal da antiga proposta de reforma tributária apresentada pelo então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly.

Ela promove enxertos inovadores à antiga proposta, PEC nº 293-A/2004, apresentada há 15 anos. Prevê a fusão de dez tributos, dentre os federais (PIS, PASEP, COFINS, CSLL,

CIDE, Salário-Educação, IPI, IOF), estadual (ICMS) e municipal (ISS) substituindo-os pelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) a ser arrecadado pelos Estados, sob a denominação de Imposto sobre Operações de Bens e Serviços (IBS), porém, de competência impositiva federal, agravando o centralismo fiscal da União.

Essa arrecadação pelos Estados e posterior destinação dos recursos arrecadados para cada ente político da Federação dar-se-ia por meio de um SUPERFISCO que ninguém sabe o que é exatamente. Pode ser um órgão semelhante ao CONFAZ que, apesar de exercer o poder normativo, sequer tem personalidade jurídica própria porque criado por meio de um Convênio, o Convênio nº 8, de 15-4-1975.

Não é preciso colocar em prática para verificar que nada poderá dar certo: competência legislativa tributária da União; competência arrecadatória pelos 26 Estados e Distrito Federal; órgão centralizador dos Estados e do Distrito Federal em torno do SUPERFISCO. Não poderia ter uma proposta melhor para complicar tudo e destruir o sistema federativo protegido em nível da cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF).

Essa PEC prevê, ainda, a criação de imposto seletivo pela União, incidindo sobre energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e lubrificantes, cigarros, bebidas e *veículos novos*, sob o regime de tributação monofásica e de incidência por fora. Ou seja, tudo que é mais rentável e fácil de arrecadar ficou na mão da União, exacerbando o centralismo fiscal hoje existente.

Ela preconiza um regime de transição de 15 anos, convivendo até lá os tributos atuais e o novo imposto, dosando-se as alíquotas de um e de outro ao longo desse tempo, até final extinção dos atuais tributos.

Nunca se viu, em toda a história de reformas tributárias vindas no bojo da nova ordem constitucional, um período tão longo de transição, fato que, por si só, revela o grau de incerteza e de complexidade da proposta apresentada.

Depois de aprovada na Comissão Especial da Câmara dos Deputados, essa proposta foi superada pela apresentação da PEC nº 45/2019 de autoria do Deputado Baleia Rossi adiante examinada. Porém, a sua discussão foi retomada pelo Senado Federal sob o nº 110/2019, como de início referida.

2.1.2 PEC nº 45/2019

A PEC nº 45/2019 promove uma reforma parcial do Sistema Tributário, fundindo em torno do IBS os cinco tributos incidentes sobre o consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS). Em que pese o esforço meritório de seus defensores, ela padece de vícios incuráveis da inconstitucionalidade tornando-a inviável.

Primeiramente, a exemplo da PEC nº 110/2019, há um obstáculo intransponível à sua aprovação pela quebra da forma federativa do Estado (inc. I do § 4º do art. 60 da CF) ao suprimir dos Estados e Municípios os impostos privativos de maior arrecadação.

Qualquer enfraquecimento dos Estados, no entender do STF, equivale à medida tendente a abolir a forma federativa de Estado (ADI MC nº 926-5/DF). Em percuciente estudo realizado por seis especialistas em Direito Tributário, além da patente complexidade da proposta,

Índice Alfabético-Remissivo – Legislações do ICMS, ISS e LEF

A

APELAÇÃO

- audiência do revisor; desnecessidade: art. 35 da Lei nº 6.830/1980 – p. 522

ARREMATACÃO

- necessidade de edital precedente; prazos: art. 22 da Lei nº 6.830/1980 – p. 517

ATOS PROCESSUAIS

- publicação: art. 27 da Lei nº 6.830/1980 – p. 519

AUXILIAR DA JUSTIÇA

- ação ou omissão; responsabilização penal e civil: art. 37 da Lei nº 6.830/1980 – p. 523
- oficial de justiça; prazo para cumprimento de diligências: art. 37, par. ún., da Lei nº 6.830/1980 – p. 523

AVERBAÇÃO

- da decisão em cobrança judicial da dívida ativa: art. 33 da Lei nº 6.830/1980 – p. 521

B

BASE DE CÁLCULO

- ICMS; ausência de valor: art. 15 da LC nº 87/1996 – p. 421
- ICMS; omissão do valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora; arbitramento: art. 18 da LC nº 87/1996 – p. 422
- ICMS; preço expresso em moeda estrangeira: art. 14 da LC nº 87/1996 – p. 421
- ICMS; prestações sem preço determinado: art. 16 da LC nº 87/1996 – p. 421

BEM

- alienação; necessidade de leilão público: art. 23 da Lei nº 6.830/1980 – p. 518
- penhorados; adjudicação pela Fazenda Pública: art. 24 da Lei nº 6.830/1980 – p. 518
- penhorados; alienação antecipada: art. 21 da Lei nº 6.830/1980 – p. 517

C

CITAÇÃO

- execução de dívida ativa da Fazenda Pública; prazos: art. 8º, I a IV, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 506

COMPETÊNCIA

- execução fiscal; dívida ativa da Fazenda Pública; exclusão de qualquer outro Juízo: art. 5º da Lei nº 6.830/1980 – p. 505

CONTRIBUINTE

- definição: art. 5º da LC nº 116/2003 – p. 464

CORREÇÃO MONETÁRIA

- incidência sobre dívidas ativas da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias: art. 2º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 500

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- possibilidade de atribuição a terceira pessoa: art. 6º da LC nº 116/2003 – p. 464

CREDOR

- concurso em cobrança judicial da dívida ativa: art. 29 da Lei nº 6.830/1980 – p. 520

D

DEPÓSITO

- judicial; competência para recebimento; dívida ativa: art. 32 da Lei nº 6.830/1980 – p. 521
- prévio ou preparo pela Fazenda Pública; desnecessidade para a prática dos atos processuais: art. 39 da Lei nº 6.830/1980 – p. 524

DÍVIDA ATIVA

- aplicabilidade dos arts. 186, 188 e 192 do CTN: art. 4º, § 4º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 503
- atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato: art. 2º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 500
- certidão de dívida ativa; emenda ou substituição; possibilidade: art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 501
- cobrança judicial; processo e julgamento: Lei nº 6.830/1980 – p. 499
- competência para baixar normas de recolhimento: art. 36 da Lei nº 6.830/1980 – p. 523
- constituição; aplicação da definição da Lei nº 4.320/1964: art. 2º da Lei nº 6.830/1980 – p. 500
- constituição; valor: art. 2º, § 1º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 500
- da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias; cobrança; execução judicial; regência: art. 1º da Lei nº 6.830/1980 – p. 499
- discussão judicial; necessidade de depósito preparatório: art. 38 da Lei nº 6.830/1980 – p. 523
- inscrição na Procuradoria da Fazenda Nacional: art. 2º, § 4º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 500
- inscrição; presunção de certeza e liquidez: art. 3º da Lei nº 6.830/1980 – p. 502
- pagamento; penhora que pode recair sobre a totalidade de bens e rendas: art. 30 da Lei nº 6.830/1980 – p. 520
- suspensão da prescrição ou distribuição da execução; necessidade de inscrição por órgão competente: art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 – p. 500

PARTE III

Súmulas

**SÚMULAS VINCULANTES DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

- 1.** Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar nº 110/2001.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 6-6-2007.
- 2.** É inconstitucional a lei ou ato normativo estadual ou distrital que disponha sobre sistemas de consórcios e sorteios, inclusive bingos e loterias.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 6-6-2007.
- 3.** Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 6-6-2007.
- 4.** Salvo nos casos previstos na Constituição, o salário mínimo não pode ser usado como indexador de base de cálculo de vantagem de servidor público ou de empregado, nem ser substituído por decisão judicial.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 9-5-2008.
- 5.** A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 16-5-2008.
- 6.** Não viola a Constituição o estabelecimento de remuneração inferior ao salário mínimo para as praças prestadoras de serviço militar inicial.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 16-5-2008.
- 7.** A norma do § 3º do artigo 192 da Constituição, revogada pela Emenda Constitucional nº 40/2003, que limitava a taxa de juros reais a 12% ao ano, tinha sua aplicação condicionada à edição de lei complementar.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 20-6-2008.
- 8.** São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 20-6-2008.
- 9.** O disposto no artigo 127 da Lei nº 7.210/1984 (Lei de Execução Penal) foi recebido pela ordem constitucional vigente, e não se lhe aplica o limite temporal previsto no *caput* do artigo 58.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 20-6-2008 e republicada no *DOU* de 27-6-2008.
- 10.** Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.
 - ▶ Publicada no *DOU* de 27-6-2008.

- 11.** Só é lícito o uso de algemas em casos de resistência e de fundado receio de fuga ou de perigo à integridade física própria ou alheia, por parte do preso ou de terceiros, justificada a excepcionalidade por escrito, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e penal do agente ou da autoridade e de nulidade da prisão ou do ato processual a que se refere, sem prejuízo da responsabilidade civil do Estado.
- ▶ Publicada no *DOU* de 22-8-2008.
- 12.** A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.
- ▶ Publicada no *DOU* de 22-8-2008.
- 13.** A nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança ou, ainda, de função gratificada na administração pública direta e indireta em qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas, viola a Constituição Federal.
- ▶ Publicada no *DOU* de 29-8-2008.
- 14.** É direito do defensor, no interesse do representado, ter acesso amplo aos elementos de prova que, já documentados em procedimento investigatório realizado por órgão com competência de polícia judiciária, digam respeito ao exercício do direito de defesa.
- ▶ Publicada no *DOU* de 9-2-2009.
- 15.** O cálculo de gratificações e outras vantagens do servidor público não incide sobre o abono utilizado para se atingir o salário mínimo.
- ▶ Publicada no *DOU* de 1º-7-2009.
- 16.** Os artigos 7º, IV, e 39, § 3º (redação da EC nº 19/1998), da Constituição, referem-se ao total da remuneração percebida pelo servidor público.
- ▶ Publicada no *DOU* de 1º-7-2009.
- 17.** Durante o período previsto no § 1º do artigo 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos.
- ▶ Publicada no *DOU* de 10-11-2009.
- 18.** A dissolução da sociedade ou do vínculo conjugal, no curso do mandato, não afasta a inelegibilidade prevista no § 7º do artigo 14 da Constituição Federal.
- ▶ Publicada no *DOU* de 10-11-2009.
- 19.** A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.
- ▶ Publicada no *DOU* de 10-11-2009.
- 20.** A Gratificação de Desempenho de Atividade Técnico-Administrativa – GDATA, instituída pela Lei nº 10.404/2002, deve ser deferida aos inativos nos valores correspondentes a 37,5 (trinta e sete vírgula cinco) pontos no período de fevereiro a maio de 2002 e, nos termos do artigo 5º, parágrafo único, da Lei nº 10.404/2002, no período de junho de 2002 até a conclusão dos efei-

- 219.** Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.
- 220.** As mercadorias oriundas do estrangeiro, com simples trânsito em porto nacional, destinadas a outro País, não estão sujeitas ao pagamento de Taxa de Melhoramento dos Portos (TMP).
- 221.** A Taxa de Melhoramento dos Portos (TMP), referente a mercadoria oriunda do estrangeiro com trânsito em porto nacional e destinada a outro porto nacional, somente é devida no destino.
- 224.** O fato de não serem adjudicados bens que, levados a leilão, deixaram de ser arrematados, não acarreta a extinção do processo de execução.
- 227.** A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.
- 236.** O empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047, de 1983, não está sujeito ao princípio da anterioridade.
- 240.** A intimação do representante judicial da Fazenda Pública, nos embargos à execução fiscal, será feita pessoalmente.
- 244.** A intervenção da União, suas autarquias e empresas públicas em concurso de credores ou de preferência não desloca a competência para a Justiça Federal.
- 247.** Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o artigo 38 da Lei nº 6.830, de 1980.
- 248.** O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia em que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado.
- 258.** Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao Imposto de Circulação de Mercadorias.
- 264.** As cooperativas não estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda por excesso de retirada de seus dirigentes.

SÚMULAS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 20.** A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do Imposto de Circulação de Mercadorias, quando contemplado com esse favor o similar nacional.
- 46.** Na execução por carta, os embargos do devedor serão decididos no juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens.
- 49.** Na exportação de café em grão, não se inclui na base de cálculo do Imposto de Circulação de Mercadorias a quota de contribuição, a que se refere o artigo 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21-11-1986.
- 50.** O Adicional de Tarifa Portuária incide apenas nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio de navegação de longo curso.

- 58.** Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada.
- 65.** O cancelamento, previsto no artigo 29 do Decreto-Lei nº 2.303, de 21-11-1986, não alcança os débitos previdenciários.
- 66.** Compete à Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por Conselho de fiscalização profissional.
- 68.** A parcela relativa ao Imposto de Circulação de Mercadorias inclui-se na base de cálculo do PIS.
- 71.** O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do Imposto de Circulação de Mercadorias.
- 77.** A Caixa Econômica Federal é parte ilegítima para figurar no polo passivo das ações relativas às contribuições para o fundo PIS/PASEP.
- 80.** A Taxa de Melhoramento dos Portos não se inclui na base de cálculo do Imposto de Circulação de Mercadorias.
- 85.** Nas relações jurídicas de trato sucessivo em que a Fazenda Pública figure como devedora, quando não tiver sido negado o próprio direito reclamado, a prescrição atinge apenas as prestações vencidas antes do quinquênio anterior à propositura da ação.
- 87.** A isenção do ICMS relativa às rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento.
- 94.** A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.
- 95.** A redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ou do Imposto de Importação não implica redução do ICMS.
- 100.** É devido o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante na importação sob o regime de benefícios fiscais à exportação (BEFIEX).
- 112.** O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.
- 121.** Na execução fiscal o devedor deverá ser intimado, pessoalmente, do dia e hora da realização do leilão.
- 124.** A Taxa de Melhoramento dos Portos tem base de cálculo diversa do Imposto de Importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.
- 125.** O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do Imposto de Renda.
- 128.** Na execução fiscal haverá segundo leilão, se no primeiro não houve lance superior à avaliação.
- 129.** O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.
- 135.** O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.
- 136.** O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

BIBLIOGRAFIA

- ALVES, Anna Emília Cordelli. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e outro. São Paulo: MP Editora, 2005.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. vol. 3. São Paulo: Saraiva.
- ATALIBA, Geraldo. *Apostamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Antonio Roque; HARADA, Kiyoshi; MACIEL, Everardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva; e SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Jornal O Estado de S. Paulo*, 26-7-2019, p. A2.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- _____. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- _____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Natureza jurídica do regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Malheiros, 1967.
- _____. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. São Paulo: RT, 1973.
- BARBOSA, Rui. *A Constituição e os atos inconstitucionais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlântida, [s.d.].
- BARRETO, Aires Fernandino. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Cejup, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BELLINETTI, Luiz Fernando. Limitações legais ao sigilo bancário. *Revista de Direito do Consumidor*. vol. 18. São Paulo: RT, 1995.
- BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- BRITO, Edvaldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CALIENDO, Paulo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2005.
- CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. vol. 1.
- CARNEIRO, Cyntia. Intimidade, vida privada e o direito à informação. In: MACIEL, Ademar Ferreira e outros (coord.). *Estudos de direito constitucional – Homenagem ao Professor Ricardo Arnaldo Malheiros Fiúza*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.