

COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE
COORDENADORES

COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2ª edição - Revista e Ampliada

Américo Lourenço Masset Lacombe	Ives Gandra da Silva Martins
José Eduardo Soares de Melo	Anna Emilia Cordelli Alves
Ângela Maria da Motta Pacheco	Clélio Chiesa
Aldemario Araujo Castro	Júlio Maria de Oliveira
Maria Rita Ferragut	Paulo César Conrado
Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli	Renato Lopes Becho
Roberta Fonseca Brasil	Tárek Moysés Moussallem
José Carlos Francisco	André Elali
Cristiane Aparecida Moreira Krukoski	Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes	Eduardo Pugliese Pincelli
Edmar Oliveira Andrade Filho	Fabiana Del Padre Tomé
Guilherme Cezaroti	Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Horácio Villen Neto	Igor Mauler Santiago
Igor Nascimento de Souza	Jayr Viégas Gavaldão Jr.
João Damasceno Borges de Miranda	Lais Vieira Cardoso
Marcelo de Lima Castro Diniz	Maria de Fátima Ribeiro
Marcelo Magalhães Peixoto	Miguel Hilú Neto
Marco Antônio Gomes Behrndt	Paulo Caliendo
Pedro Anan Jr.	Roberto França de Vasconcellos
Roberto Wagner Lima Nogueira	Robson Maia Lins
Rodrigo Santos Masset Lacombe	Rodrigo Maitto da Silveira
Reinaldo Pizolio	Sandra Cristina Denardi
Valéria Gutjahr	Maria Beatriz Martinez
Paulo Rosenblatt	Walter Manzi

2008



MP
EDITORA

© Os Autores

Revisão Rafael Faber Fernandes
Copydesk André Rodrigues Bertacchi
ISBN 978-85-98848-93-8
Impressão Gráfica Palas Athena
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613 - 10º andar
São Paulo-SP 01317-000
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

PREFÁCIO À PRIMEIRA EDIÇÃO

Este novo livro editado pela APET (Associação Paulista de Estudos Tributários) tem por objetivo promover a análise de todos os preceitos do CTN, pautada por uma visão sistemática, mediante o oferecimento de comentários elucidativos, e devidamente atualizados.

Os temas foram elaborados por profissionais do direito de reconhecido prestígio nacional, influenciados por sua diversificada formação profissional (magistrados, advogados, professores), trazendo uma prestimosa colaboração, de considerável utilidade para os operadores do direito.

Apesar do CTN ter sido editado há quase quarenta anos, e já terem sido elaborados diversos comentários por juristas de nomeada, tornava-se necessário promover um indispensável revigoramento de seus comandos normativos.

Realmente, o CTN já atravessou diversas Constituições, um infindável número de Emendas, alterações de leis complementares e ordinárias, e a instituição de novas figuras tributárias, especialmente as Contribuições Sociais.

Nesse sentido, a renovação da jurisprudência, tornando mais vivos e presentes os institutos tributários, como é o caso da decadência e prescrição; impunha a feitura de uma nova obra, revelando extrema utilidade para solucionar as infindáveis controvérsias jurídicas, sem desviar-se de uma rigorosa metodologia.

A circunstância de verificar-se uma certa heterogeneidade nas posturas dos seus inúmeros autores, possibilita vislumbrar uma visão diversificada de um rico temário jurídico, permitindo o sempre útil questionamento nos meandros do direito tributário.

Sem dúvida alguma, a literatura jurídica vê-se enriquecida para os magistrados, professores, agentes fiscais, empresários e estudantes, que, certamente, muito apreenderão com os preciosos ensinamentos.

Parabéns à APET, ao Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Lacombe, que não vêm medindo esforços, superando difíceis obstáculos, para possibilitar à comunidade jurídica uma obra de tomo. Fico muito honrado em poder prefaciá-lo este novo comentário ao CTN.

São Paulo, novembro de 2004.

José Eduardo Soares de Melo

Doutor e Livre Docente em Direito

Professor Adjunto da PUC-SP

Visiting Scholar da Universidade da Califórnia (Berkeley).

SUMÁRIO

Prefácio à primeira edição	5
Apresentação à segunda edição	25
Artigo 1º – Ives Gandra da Silva Martins	27
Artigo 1º	29
Artigos 2º a 5º – Fabiana Del Padre Tomé	35
Artigo 2º	37
Artigo 3º	40
Artigo 4º	44
Artigo 5º	45
1. O Ato de classificar	46
2. As classificações jurídicas	47
3. Classificação das espécies tributárias	48
4. A destinação do produto arrecadado	50
5. A restituibilidade do produto da arrecadação	51
6. Espécies tributárias	52
Artigos 6º a 15 – Américo Lourenço Masset Lacombe	57
Artigo 6º	59
Artigo 7º	63
Artigo 8º	65
Artigo 9º	66
Origem histórica do princípio da legalidade	67
Reconhecimento constitucional	68
O significado atual do princípio da legalidade	74
A norma jurídica tributária	75
Legalidade e isenção tributária	77
Princípio da anterioridade e as limitações ao tráfico	82
A Imunidade tributária recíproca	89
Templos, partidos políticos, instituições educacionais	105
O papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros	109
A responsabilidade pela retenção na fonte e os serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público	113
Artigo 10	114
Artigo 11	116
Artigo 12	118
Artigo 13	120
Artigo 14	123
Artigo 15	126
Artigos 16 a 18 – Ângela Maria da Motta Pacheco	149
Artigo 16	151
1. O Imposto e as outras espécies tributárias: taxas, contribuições, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório	151
1.1. Critério jurídico de classificação	151
1.1.1. Tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal	152

1.1.2. Outros critérios de classificação	154
1.2. O que distingue o imposto das outras espécies tributárias: taxa, contribuição, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.....	156
2. Competência legislativa tributária para criação de impostos	166
3. Impostos e sua regra-matriz de incidência tributária	168
3.1. Regra-matriz de incidência tributária: sua utilidade	168
3.2. A regra-matriz de incidência tributária dos impostos: a Constituição, a lei complementar e a lei ordinária	170
Artigo 17.....	176
Artigo 18.....	178
Artigos 19 a 28 – Miguel Hilú Neto	181
Artigo 19.....	183
1. Considerações introdutórias	183
2 A definição do todo pela parte.....	183
3. O aspecto material	184
3.1. Os produtos	184
3.1.1. O conteúdo semântico do vocábulo “produtos”	184
3.1.2. Importação de “bens virtuais”	187
3.1.3. Produto e mercadoria	189
3.1.4. Produtos estrangeiros ou desnacionalizados	191
3.2. Uso ou consumo	194
4. O aspecto pessoal	199
5. O aspecto temporal.....	205
6. O aspecto espacial.....	206
7. O sujeito ativo	208
Artigo 20.....	208
1. Quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária (inc. I)	209
2. Quando a alíquota seja <i>ad valorem</i> , o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País (inc. II)	210
2.1. Considerações gerais.....	210
2.2. O preço normal dos produtos importados ou exportados	212
2.3. O princípio do valor aduaneiro.....	213
2.3.1. Critérios gerais	214
a) O critério da realidade do preço.....	214
b) O critério da aplicação das práticas normais no mercado internacional	214
c) O critério da consideração seletiva das despesas relativas à operação ..	215
d) O critério da ampla publicidade	217
e) O critério da consideração da condição pessoal das partes	217
f) O critério da preferência pelo valor declarado.....	219
2.3.2. Critérios de comparabilidade.....	220
a) O critério do menor valor.....	220

b) O critério da normalidade comercial	220
c) O critério de equivalência de tempo e de espaço	221
d) O critério da consideração das quantidades	221
e) O critério da comparabilidade entre produtos idênticos ou semelhantes	222
f) O critério da comparabilidade monetária	224
3. Quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação	226
Artigo 21	226
1. A Constituição Federal de 1988	227
2. As alíquotas do imposto sobre importações – TEC	227
3. A função extrafiscal dos impostos aduaneiros	228
3.1. Extrafiscalidade e princípios constitucionais	229
3.2. Limites à alteração das alíquotas do imposto sobre importações estabelecidos por acordos internacionais	232
Artigo 22	233
1. O importador	234
2. A equiparação	235
3. O arrematante	237
Artigo 23	238
Artigo 24	241
Artigo 25	242
Artigo 26	245
Artigo 27	246
Artigo 28	247
Artigos 29 a 31 – Guilherme von Müller Lessa Vergueiro	249
Artigo 29	251
1. A materialidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	251
2. A distinção entre imóveis urbanos e rurais	256
Artigo 30	261
1. O critério quantitativo do imposto sobre a propriedade territorial rural	261
1.1. A base de cálculo	261
1.2. As alíquotas	263
2. A imunidade	267
3. A função social da propriedade rural e suas conseqüências	270
Artigo 31	271
1. O Critério pessoal do imposto sobre a propriedade territorial rural	271
Artigos 32 a 34 – Anna Emilia Cordelli Alves	273
1. Disciplina constitucional	275
1.1. Da competência do município	275
1.2. Da hipótese de incidência constitucional	275
1.3. Imunidades e IPTU	276
1.4. Da progressividade do IPTU	279
2. Da disciplina legal do IPTU	285
Artigo 32	285

2.1. Aspecto material	286
2.2. Do aspecto espacial	288
2.3. Do aspecto temporal	291
Artigo 33.	292
2.4. Base de cálculo	292
2.5. Alíquota	295
Artigo 34.	298
2.6. Do aspecto pessoal	298
Artigos 35 ao 42 – Cristiane Aparecida Moreira Krukoski e Sandra Cristina Denardi	301
Artigo 35.	303
Artigo 36.	303
Artigo 37.	303
Artigo 38.	304
Artigo 39.	304
Artigo 40.	304
Artigo 41.	304
Artigo 42.	304
1. Considerações iniciais	305
ITCMD – Imposto Sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos	306
1. Da competência tributária prevista no art. 155, I da CF	306
2. Do art. 35 do CTN – Materialidade	307
3. Do parágrafo único do art. 35 do CTN	310
4. Do art. 38 do CTN – Base de cálculo	311
5. Do art. 39 do CTN – Alíquota.	313
6. Do art. 40 do CTN – Dedução do imposto sobre transmissão do imposto de renda	314
7. Do art. 41 do CTN – Sujeição ativa	316
8. Do art. 42 do CTN – Sujeição passiva	317
9. Da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> de Quaisquer Bens ou Direitos	318
10. Da regra-matriz de incidência do Imposto sobre Transmissão Gratuita (doações) <i>inter vivos</i> de Bens e Direitos.	321
11. Da intersecção entre a teoria e a prática	323
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – <i>inter vivos</i>	326
1. Do art. 35 do CTN	326
Âmbito semântico dos termos utilizados pela Constituição Federal	327
“Transmissão”	327
<i>Inter vivos</i>	330
A qualquer título	330
Por ato oneroso	330
Bens imóveis por natureza ou acessão física.	331
Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia	331
Cessão de direitos à sua aquisição	333

2. Do art. 36 do CTN	333
3. Do art. 37 do CTN	335
4. Do art. 38 do CTN	336
5. Do art. 39 do CTN	337
6. Do art. 40 do CTN	339
7. Do art. 41 do CTN	340
Artigos 43 e 44 – Marcelo Magalhães Peixoto	343
Breve histórico do Imposto de Renda nas Constituições Brasileiras (de 1934 até 1988)	345
Artigo 43	349
O conceito de renda	349
Artigo 44	357
Síntese conclusiva	361
Artigo 45 – Edmar Oliveira Andrade Filho	365
Artigo 45	367
Artigos 46 a 51 – André Elali, Paulo Rosenblatt e Walter Manzi	373
1. Os dispositivos postos à análise	375
2. A metodologia da análise dos dispositivos, <i>in casu</i>	376
3. Aspectos nucleares do IPI	378
3.1. Breve histórico	378
3.2. O teor dos dispositivos constitucionais a respeito do IPI	379
3.3. Principais elementos do IPI a partir da Carta Política	383
4. Os critérios (ou aspectos) da regra-matriz de incidência do IPI e o teor dos dispositivos do Código Tributário Nacional	384
4.1. Hipóteses de incidência	384
4.2. Base de cálculo	398
4.3. Contribuintes	400
5. Conclusões	402
Artigos 52 ao 62 – Clélio Chiesa	405
1. Preceptivos revogados e a nova regulamentação	413
2. Situações tributadas sob a sigla “ICMS”	414
3. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias	415
3.1. O vocábulo “operações”	415
3.2. O termo “circulação”	419
3.3. A palavra “mercadoria”	422
3.4. Elementos necessários para a completude da hipótese de incidência do imposto sobre operações mercantis	425
3.5. As condicionantes de espaço e de tempo na concretude da hipótese de incidência do imposto sobre operações mercantis	426
4. Imposto incidente sobre operações relativas à prestação de serviços de transporte transmunicipal e comunicação	428
4.1. Considerações gerais	428
4.2. O ICMS na prestação de serviços de transporte transmunicipal	429
4.3. O ICMS na prestação de serviços de comunicação	431
4.4. A intributabilidade das ligações telefônicas internacionais	436

4.5. A tributação de negócios em que mercadorias são fornecidas com serviços.	442
5. Critério pessoal da norma jurídica tributária do ICMS: sujeito ativo e sujeito passivo	446
5.1. O sujeito ativo	446
5.2. O sujeito passivo	447
6. Diretrizes constitucionais da base de cálculo do ICMS.	448
6.1. A composição da base de cálculo nas hipóteses em que há a incidência do IPI	452
6.2. A base de cálculo nas vendas financiadas de mercadorias.	453
7. O regime jurídico-constitucional das alíquotas do ICMS.	455
7.1. Considerações iniciais.	455
7.2. Alíquotas internas do ICMS.	455
7.3. Alíquotas interestaduais e de exportação.	457
8. A tributação por meio do ICMS da importação de bens ou mercadorias por pessoas físicas ou jurídicas que não praticam atos de comércio com habitualidade	458
8.1. A nova redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 ao art. 155, § 2º, IX, da Constituição Federal	458
8.2. A tributação da importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço por comerciante	461
8.3. A tributação da aquisição de bem ou mercadoria e a contratação de serviços do exterior por pessoa física ou jurídica que não é contribuinte do ICMS.	462
8.4. A função da lei complementar em matéria tributária e a faculdade outorgada na alínea i, do inc. XII, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal para fixar a base de cálculo	470
8.5. A determinação de que o ICMS integre a sua própria base de cálculo	479
8.6. O ingresso de bem ou mercadoria no território nacional decorrente da celebração de contrato de arrendamento mercantil	482
9. Imposto sobre operações relativas à energia elétrica, ao petróleo, inclusive aos lubrificantes, e aos combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. .	484
10. Imposto monofásico sobre operações com combustíveis e lubrificantes	485
10.1. A função dos convênios na normatização do ICMS monofásico. . .	485
10.2. Intelecções possíveis dos §§ 4º e 5º do art. 155, da Constituição Federal	486
10.3. A possibilidade de regulamentação provisória do ICMS monofásico prevista no art. 4º, da Emenda Constitucional n. 33/2001.	490
10.4. Novo regime de alíquotas para o ICMS monofásico	491
10.4.1. Fixação das alíquotas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal como instrumento intermediário de normatização	491
10.4.2. Regras mínimas a serem observadas nas deliberações dos Estados e Distrito Federal	492
10.4.3. O afastamento do princípio da anterioridade na redução e restabelecimento de alíquotas	493

10.5. A apuração e destinação do ICMS monofásico.	494
10.6. Base de cálculo do ICMS monofásico.	495
11. A fenomenologia da não-cumulatividade na Constituição e na Lei Complementar n. 87/96 com suas alterações	497
11.1. Considerações gerais.	497
11.2. A exceção contida no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal . . .	503
11.3. A função da Lei Complementar na regulamentação do regime de compensação do ICMS	508
11.4. A regra contida no art. 155, § 2º, f, da Constituição Federal.	509
12. A fenomenologia da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços	511
13. Substituição tributária	513
13.1. Considerações iniciais	513
13.2. A denominada substituição “para frente”	517
13.3. A diversidade de regime jurídico entre a substituição tributária e a tributação de “fatos geradores presumidos”	523
13.4. A tributação de fato jurídico tributário futuro antes da inserção do § 7º do art. 150 na Constituição Federal pela emenda n. 3/93 – inaplicabilidade do Convênio n. 66/88	524
13.5. A denominada substituição “para frente” entre a entrada em vigor do § 7º da Constituição Federal e a edição da Lei Complementar n. 87/96.	526
13.6. A natureza do instrumento normativo exigido pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal para a instituição da tributação antecipada	528
13.7. As prescrições do Convênio n. 66/88 em face da inserção do § 7º do art. 150 da Constituição Federal.	530
13.8. A possibilidade ou não de confronto entre a base presumida e a base real para efeito de ajuste do valor pago.	531
13.9. Legitimidade para questionar a base de cálculo presumida	536
14. As operações com produtos e serviços destinados ao exterior.	542
Artigos 63 a 67 – Roberto França de Vasconcellos	547
Artigo 63.	549
Origens históricas do Imposto sobre Operações de Crédito, Seguro, Câmbio, Títulos ou Valores Mobiliários.	549
Contornos do IOF na Constituição Federal de 1988 – Dispositivos específicos	554
Os contornos do IOF no art. 63 do CTN.	557
1. Operações de crédito	560
2. Operações de câmbio	561
3. Operações de seguro.	562
4. Operações com títulos e valores mobiliários.	563
Artigo 64.	565
Artigo 65.	565
Artigo 66.	569
Artigo 67.	570

Artigos 68 a 70 – Guilherme Cezaroti	571
1. Incidência do ICMS sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal	574
1.1. Aspecto temporal, aspecto espacial e base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.	576
1.2. A prestação de serviço de transporte aéreo	580
1.3. A prestação de serviço de transporte aquaviário	584
1.4. A prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas ao exterior	585
1.5. A prestação de serviços de transporte internacional	588
1.6. A venda de mercadorias com a cláusula FOB	589
2. O âmbito constitucional de incidência do ICMS – Incidência sobre prestação de serviços de comunicação	591
2.1. O processo comunicacional	592
2.2. “Comunicação” e “prestação de serviço de comunicação”: distinção	593
2.3. O campo de incidência do ICMS sobre prestação de serviço de comunicação	596
2.4. Aspecto temporal, aspecto espacial e base de cálculo do ICMS sobre prestação de serviços de comunicação	598
2.5. O art. 60 da Lei n. 9.472/97 e o art. 110 do Código Tributário Nacional	599
2.6. A taxa de adesão ou de habilitação	600
2.7. Provedor de acesso à internet	605
2.8. Serviço de TV a cabo	613
2.8.1. A inaplicabilidade dos julgamentos proferidos pelo STF na ADIn n. 1.467-6/DF e ADInMC n. 773-4/DF	616
2.9. Provedor de informações na internet	618
2.10. Serviço de propaganda e publicidade visual	623
2.11. Cessão de uso de redes	627
2.12. Telefonia fixa e móvel	630
2.12.1. O <i>roaming</i>	631
2.12.2. A cobrança de ICMS sobre o adicional de chamada nos serviços de telefonia móvel.	631
Artigos 71 a 73 – Cristiano Carvalho	633
Introdução	637
1. A competência legislativa para instituição do ISS	638
2. O direito privado como suporte do ISS	639
2.1. A obrigação de dar e a obrigação de fazer	639
3. A função da lei complementar em matéria tributária	641
4. Comentários à Lei Complementar n. 116/03	642
4.1. Momento da incidência	644
4.2. A lista de serviços da LC n. 116/03	645
4.3. Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68	681
4.3.1. O parágrafo único do art. 966 do Novo Código Civil e a discussão sobre a definição do “elemento de empresa” para a caracterização ou não das sociedades profissionais como empresárias	684

4.3.2. A tributação fixa das sociedades uniprofissionais	686
5. A regra-matriz de incidência do ISS.....	688
6. Serviços de questionável constitucionalidade elencados na lista	689
Referências bibliográficas.....	695
Anexo	696
Artigos 74 e 75 – Horácio Villen Neto	709
A) Operações relativas à circulação de mercadorias	713
B) Prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.....	716
C) Prestação de serviço de comunicação.....	717
1. O ICMS sobre operações relativas à energia elétrica	719
1.1. A não incidência do ICMS sobre a atividade praticada pelos concessionários de transmissão e distribuição de energia elétrica	720
1.2. Contrato de demanda reservada de potência	723
2. Imunidade relativa a outros tributos incidentes sobre a mesma operação	728
3. Imunidade nas operações interestaduais na Constituição Federal de 1988.....	733
Artigo 76 – Maria Beatriz Martinez e Pedro Anan Jr.	739
Introdução	741
Histórico.....	741
Comentários.....	742
Direito comparado	745
Artigos 77 a 80 – Rodrigo Santos Masset Lacombe	747
Introdução	749
Comentários.....	751
Artigo 77.....	751
As taxas enquanto espécie tributária	752
Artigo 78.....	760
Taxa de polícia e taxa de serviço.....	760
Artigo 79.....	767
Conceito de serviço público.....	767
Serviço específico e divisível	769
Utilização efetiva ou potencial.....	773
Artigo 80.....	774
Artigos 81 e 82 – Rodrigo Maitto da Silveira	775
1. Introdução	778
2. Breve histórico.....	778
3. Vigência dos arts. 81 e 82 do CTN	781
4. Definição e características	782
5. Requisitos.....	786
5.1. Realização de obra pública.....	787
5.2. Valorização imobiliária decorrente de obra pública.....	788
5.3. Custo total da obra como limite global da cobrança	791
5.4. Acréscimo no valor do imóvel como limite individual	793
5.5. Publicação prévia dos elementos contidos no art. 82, I, do CTN e a possibilidade de contestação por parte dos interessados	793

6. Hipótese de incidência	793
6.1. Critério material	793
6.2. Aspecto temporal	793
6.3. Aspecto espacial	794
6.5. Aspecto pessoal	795
6.5. Aspecto quantitativo	796
7. Procedimentos a serem observados para o lançamento da contribuição de melhoria (art. 82 do CTN)	797
7.1. Publicação do edital	797
7.2. Impugnação do edital	798
7.3. Impugnação do lançamento	799
Artigos 83 a 95 – Robson Maia Lins	801
Artigo 83	803
Artigo 84	805
Artigo 85	807
Artigo 86	814
Artigo 87	820
Artigo 88	821
Artigo 89	822
Artigo 90	822
Artigo 91	825
Artigo 92	827
Artigo 93	828
Artigo 94	829
Artigo 95	830
Artigo 96 – Marcelo de Lima Castro Diniz e Maria de Fátima Ribeiro ..	833
Artigo 96	835
1. Caráter prescritivo da definição do termo “legislação tributária”	835
2. Definições jurídicas e o significado do termo “legislação tributária”	837
3. Instrumentos normativos primários e secundários	839
4. Tributos e relações jurídicas pertinentes a tributos	848
5. A Utilização da expressão “legislação tributária” pelas disposições normativas do Código Tributário	849
Artigos 97 a 99 – Edison Carlos Fernandes	855
Introdução	857
Artigo 97	864
Artigo 98	868
Artigo 99	870
Artigo 100 – Marco Antônio Gomes Behrndt	873
1. Introdução	875
2. Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (inc. I)	880
3. As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que lei atribua eficácia normativa (inc. II)	887
4. As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inc. III)	889

5. Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inc. IV)	892
6. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (parágrafo único)	895
Artigos 101 a 104 – Eduardo Pugliese Pincelli	901
Artigo 101.	903
Artigo 102.	906
Artigo 103.	910
Artigo 104.	911
Artigos 105 a 112 – Cristiano Carvalho	915
Artigo 105.	917
Artigo 106.	919
Artigo 107.	922
Artigo 108.	922
1. A analogia.	924
2. Os princípios gerais de direito tributário.	926
3. Os princípios gerais de direito público.	927
4. A equidade	927
Artigo 109.	930
Artigo 110.	932
Artigo 111.	933
1. Suspensão ou exclusão do crédito tributário.	936
2. Outorga de isenção	936
3. Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias	936
Artigo 112.	936
Referências bibliográficas	938
Artigos 113 a 118 – Paulo Caliendo	939
Artigo 113.	941
Artigo 114.	947
Artigo 115.	952
Artigo 116.	953
Artigo 117.	986
Artigo 118.	989
Artigos 119 e 120 – Maria Rita Ferragut	991
Artigo 119.	993
1. Sujeito ativo	993
2. Relação jurídica e obrigação tributária	994
3. Competência tributária	996
4. Críticas ao art. 119 do CTN.	999
Artigo 120.	1000
Artigos 121 a 137 – Renato Lopes Becho	1003
O princípio da capacidade contributiva.	1009
Artigos 121 e 122	1011
Obrigação principal e obrigação acessória	1011

Contribuintes, responsáveis e substitutos	1012
Sujeito passivo constitucional e sujeito passivo legal	1014
Artigo 123.	1015
Artigo 124.	1017
Artigo 125.	1019
Artigo 126.	1022
Artigo 127.	1027
Artigo 128.	1030
Artigo 129.	1031
Substituição por sucessão.	1031
Efeitos temporais da sucessão	1032
Artigo 130.	1033
Artigo 131.	1035
Artigo 132.	1037
Artigo 133.	1039
Artigo 134	1041
Artigo 135.	1043
Artigo 136	1046
Artigo 137	1050
Referências bibliográficas.	1052
Artigo 138 – Igor Nascimento de Souza	1055
Artigo 138.	1057
1. O instituto da denúncia espontânea e como ele se opera	1057
2. Exclusão da responsabilidade pelas infrações cometidas pelos contribuintes – As chamadas “multas punitivas” e “multas moratórias”	1061
3. O parcelamento do débito, a compensação entre tributos e o instituto da denúncia espontânea da infração	1063
4. A denúncia espontânea pelo descumprimento das obrigações acessórias, ou deveres instrumentais	1066
5. A denúncia espontânea de débitos declarados nas obrigações acessórias, ou deveres instrumentais	1071
Artigos 139 a 141 – Jayr Viégas Gavaldão Jr.	1073
Artigo 139.	1075
1. Considerações preliminares.	1075
2. Norma jurídica e relação jurídica	1077
3. Obrigação tributária	1087
4. Inutilidade da aplicação das teorias monista e dualista da obrigação	1091
5. Conclusões	1093
Artigo 140.	1093
Artigo 141.	1094
Referências bibliográficas.	1095
Artigos 142 a 146 – Tárek Moysés Moussallem	1097
1. Introdução	1099
2. Fontes do direito: a enunciação, o enunciado, a enunciação-enunciada e o enunciado.	1100

3. O problema da palavra “lançamento”	1102
4. Lançamento: notas gerais	1103
Artigo 142.	1103
5. A moeda do lançamento enunciado-enunciado	1107
Artigo 143.	1107
6. O “lançamento tributário” e o tempo	1108
Artigo 144.	1108
7. Os meios de alteração do lançamento	1111
Artigo 145.	1111
8. Modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade	1113
Artigo 146.	1113
Artigos 147 a 150 – Roberto Wagner Lima Nogueira	1117
Artigo 147.	1119
Artigo 148.	1122
Artigo 149.	1124
Inciso I	1124
Inciso II.	1125
Inciso III	1126
Inciso IV	1126
Inciso V.	1127
Inciso VI.	1128
Inciso VII	1129
Inciso VIII	1129
Inciso IX	1130
Parágrafo único	1130
Artigo 150.	1131
Artigos 151 a 155 – Roberta Fonseca Brasil	1139
Comentários aos dispositivos legais reguladores da suspensão da exigibilidade da obrigação tributária no Código Tributário Nacional.	1141
1. Conceitos fundamentais.	1141
2. Disposições gerais sobre a suspensão da exigibilidade do crédito	1142
Artigo 151.	1151
1. Inc. II – O depósito do seu montante integral	1151
2. Inc. III – As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo	1155
3. Inc. IV – A concessão de medida liminar em mandado de segurança ...	1157
4. Inc. V – A concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.	1160
5. Inc. VI – O parcelamento.	1161
6. Parágrafo único – O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.	1164
6.1. Moratória – disposições gerais.	1166
Artigo 152.	1167
Artigo 153.	1171

Artigo 154.	1172
Artigo 155.	1175
Artigos 156 a 164 – Paulo César Conrado e Júlio Maria de Oliveira	1177
Artigo 156.	1179
1. Fenomenologia da extinção da obrigação tributária	1179
2. Obrigação ou crédito: uma primeira advertência sobre o conteúdo do <i>caput</i> do art. 156	1180
3. Causas de fato e causas de direito – usual classificação das modalidades previstas pelo art. 156: outra advertência.	1180
4. As modalidades do art. 156 em espécie: uma breve descrição	1181
4.1. Pagamento	1181
4.2. Compensação.	1182
4.3. Transação	1182
4.4. Remissão.	1182
4.5. Decadência e prescrição	1183
4.6. Conversão de depósito em renda	1183
4.7. Pagamento antecipado e homologação do lançamento	1184
4.8. Consignação em pagamento	1184
4.9. Decisão administrativa irreformável e decisão judicial passada em julgado	1185
4.10. Dação em pagamento em bens imóveis	1186
Artigo 157.	1186
1. Relação jurídica tributária: obrigação tributária.	1186
2. Qual o efetivo objeto da obrigação tributária? (o problema das penalidades pecuniárias).	1187
Artigo 158.	1189
Artigo 159.	1196
Artigo 160.	1199
1. O “tempo do pagamento”.	1199
2. Regra do “tempo do pagamento”	1200
3. Efeito do pagamento antecipado.	1201
Artigo 161.	1202
Comentários de Paulo César Conrado.	1202
Comentários de Júlio Maria de Oliveira	1202
Artigo 162.	1207
Artigo 163.	1213
Artigo 164.	1221
1. Consignação em pagamento e “o direito de cumprir o dever”	1221
2. Casos de consignação em pagamento em matéria tributária	1221
2.1. Incs. I e II: continência aparente	1222
2.2. O especial caso do inc. III.	1223
3. Elementos identificadores do processo no contexto da consignação em pagamento	1223
3.1. As partes	1224
3.2. A causa de pedir.	1224
3.3. O pedido.	1224

4. A sentença que julga procedente a ação de consignação em pagamento .	1225
5. A sentença que julga improcedente a ação de consignação em pagamento	1226
Artigos 165 a 169 – Igor Mauler Santiago	1227
Artigo 165.	1229
Artigo 166	1236
Artigo 167.	1245
Artigo 168.	1247
Artigo 169.	1266
Artigos 170 a 174 – José Eduardo Soares de Melo	1269
Artigo 170.	1271
Artigo 171.	1282
Artigo 172.	1282
Artigo 173.	1284
Artigo 174.	1288
Artigos 175 a 179 – Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli	1293
1. Introdução	1296
2. A posição da doutrina a respeito do conceito de isenção e sua influência no Código Tributário Nacional – CTN e na jurisprudência nacional.	1297
3. A definição de exclusão do crédito tributário nos arts. 139, 141 e 175, I, do CTN.	1305
4. A distinção entre os conceitos de isenção, remissão e de anistia	1312
5. A questão da alíquota zero – posição do STF	1314
Artigos 180 a 182 – Lais Vieira Cardoso	1319
Artigo 180.	1321
Artigo 181.	1326
Artigo 182.	1327
Referências bibliográficas.	1329
Artigos 183 a 185 – João Damasceno Borges de Miranda	1331
Artigo 183.	1333
Artigo 184.	1334
Artigo 185.	1335
Concurso de créditos – falência	1337
Artigos 186 a 193 – Valéria Gutjahr	1345
Introdução	1347
Conceitos dos vocábulos “garantia”, “privilégio” e “preferência”.	1347
Artigo 186.	1348
Preferência do crédito tributário e suas ressalvas.	1348
Artigo 187.	1363
Da não sujeição do crédito tributário a concurso de credores	1363
Do concurso de preferência entre os credores entes federados e suas autarquias	1367
Artigo 188.	1371
Do crédito tributário e sua preferência como encargo da massa falida.	1371
Da constestação do crédito tributário e da sua remessa a processo específico	1373

Artigo 189.....	1377
Do crédito tributário e sua preferência nos processos de inventário ou arrolamento.....	1377
Da contestação do crédito tributário e da sua remessa a processo específico.....	1378
Artigo 190.....	1379
Do crédito tributário e sua preferência no processo de liquidação.....	1379
Artigo 191.....	1381
Da prova da quitação do crédito tributário para extinção das obrigações do falido e alcance da expressão.....	1381
Artigo 191-A.....	1384
Da exigência de apresentação da prova de quitação de todos os tributos para a concessão de recuperação judicial.....	1384
Artigo 192.....	1387
Da prova da quitação de todos os tributos e a sentença de julgamento de partilha ou adjudicação.....	1387
Artigo 193.....	1389
Da garantia da Fazenda Pública em contratar apenas com as pessoas jurídicas adimplentes e da prova de quitação.....	1389
Referências bibliográficas.....	1392
Artigos 194 a 200 – José Carlos Francisco	1395
1. Princípios gerais da administração tributária.....	1397
2. Normas que delimitam a fiscalização.....	1402
Artigo 194.....	1402
3. Vinculação de contribuintes, responsáveis e terceiros, às normas da administração (legalidade e reserva legal).....	1403
4. Vinculação e discricionariedade, alcance e limites gerais da fiscalização tributária.....	1405
Artigo 195.....	1405
5. Prazo a manutenção de livros e demais documentos comerciais, contábeis e fiscais.....	1408
6. O formalismo moderado do procedimento de fiscalização e os efeitos do termo de início de fiscalização (decadência e espontaneidade).....	1409
Artigo 196.....	1409
7. Forma para lavratura de termos de fiscalização.....	1411
8. Fiscalização tributária e cruzamento de dados.....	1411
Artigo 197.....	1411
9. Sigilo (bancário e assemelhados), direitos, garantias e deveres fundamentais.....	1413
10. Sigilo fiscal e assemelhados.....	1425
Artigo 198.....	1425
11. Relativização do sigilo fiscal.....	1427
12. Controle do intercâmbio de informações sigilosas no âmbito administrativo.....	1431
13. Outras hipóteses de dispensa do sigilo fiscal.....	1434

14. Convênios para intercâmbio de informações entre administrações tributárias nacionais, o sigilo bancário e o sigilo fiscal	1438
15. Intercâmbio de informações com administrações tributárias de outros países.....	1441
Artigo 199.....	1441
16. Embaraço e desacato à fiscalização e inviolabilidades dos contribuintes	1442
Artigo 200.....	1442
Artigos 201 a 204 – Aldemario Araujo Castro	1447
Artigo 201.....	1449
1. Outras referências legais: Constituição (art. 131, § 3º), Lei n. 4.320, de 1964 (art. 39). Lei n. 6.830, de 1980 (arts. 2º e 3º)	1449
2. Caracterização	1449
2.1. Crédito público	1450
2.1.1. Declaração e confissão de dívida tributária	1451
2.2. Ausência de causa extintiva ou suspensiva (da exigibilidade).....	1453
2.3. Inscrição	1454
2.3.1. Natureza.....	1454
2.3.2. Competência	1455
2.3.3. Prazo para remessa e prazo para inscrição	1456
2.3.4. Efeitos.....	1457
2.4. Cadastro	1458
3. Expressão	1460
2. A fluência de juros e a liquidez do crédito.....	1460
Artigo 202.....	1461
1. O termo de inscrição em dívida ativa.....	1461
2. Os co-responsáveis	1462
3. Memória de cálculo	1464
Artigo 203.....	1464
1. Omissão de elementos	1464
2. Substituição da certidão.....	1465
2.1. Limites.....	1466
2.2. Conseqüências	1466
2.3. Confronto entre a parte final do art. 203 do Código Tributário Nacional e o art. 2º, § 8º, da Lei de Execução Fiscal	1467
3. Execução fiscal: problemas e soluções	1467
Artigo 204.....	1471
1. Certeza e liquidez	1471
2. Presunção relativa e inversão do ônus da prova	1471
3. Prova inequívoca.....	1472
4. Discussão administrativa e judicial	1472
5. Fraude contra credor e à execução	1473
Artigos 205 a 208 – Reinaldo Pizolio	1477
Artigo 205.....	1479
1. Considerações introdutórias	1479
2. Contornos constitucionais relativos ao tema	1481

3. Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.	1487
4. Possibilidade de veiculação da matéria por lei ordinária.	1489
5. Exigência de certidão para habilitação em processo licitatório	1491
6. Exigência da certidão para alienação de bem imóvel.	1494
7. Necessária motivação na expedição da certidão.	1497
Artigo 206.	1498
1. Conteúdo do dispositivo e efeitos.	1498
2. Existência de créditos não vencidos.	1498
3. Créditos em curso de cobrança executiva	1499
4. Créditos de exigibilidade suspensa.	1500
Artigo 207.	1503
1. Dispensa de apresentação de Certidão.	1503
2. Requisitos de incidência da norma.	1504
3. Necessária crítica do dispositivo legal	1504
4. Responsabilidade pelo tributo e penalidades cabíveis	1506
5. Responsabilidade solidária e subsidiária	1507
Artigo 208.	1508
1. Expedição de certidão com fraude	1508
2. Certidão ou atestado ideologicamente falso	1509
Artigos 209 a 218 – Roberto Wagner Lima Nogueira	1511
Artigo 209.	1513
Artigo 210.	1514
Artigo 211.	1515
Artigo 212.	1515
Artigo 213.	1516
Artigo 214.	1516
Artigo 215.	1516
Artigo 216.	1517
Artigo 217.	1517
Artigo 218.	1519
Pósfácio.	1520

APRESENTAÇÃO À SEGUNDA EDIÇÃO

Após grande êxito editorial, eis que é lançada a segunda edição destes Comentários ao Código Tributário Nacional, sob a coordenação de Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe e com os auspícios da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET.

Da mesma forma que na edição inaugural, esta obra oferece aos leitores notável diversidade de autores e de enfoques sobre o tema que compartilham: o principal diploma normativo infraconstitucional no direito tributário brasileiro.

Contando com a participação dos mais consagrados juristas, bem como da nova geração de tributaristas de nosso país, o leitor, estudioso ou operador do Direito tem à sua disposição não apenas mais um livro de comentários à legislação, tão comum em nossa literatura jurídica pátria, mas, sim, uma obra de imensa abrangência, que oferece uma perfeita síntese entre aprofundamento científico e aplicabilidade prática.

É importante lembrar que o CTN é uma das leis tributárias mais antigas de nosso sistema tributário, datada de 1966. Diversos temas então tratados pelo Código foram paulatinamente transferidos para outros diplomas, por meio de sucessivas revogações em seus dispositivos.

Como exemplo, o antigo Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (arts. 35 a 42), originalmente de competência estadual e posteriormente dividido pela Constituição Federal de 1988, nos respectivos Imposto sobre Transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD (estadual) e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis “*inter vivos*” – ITBI (municipal). Da mesma forma, o Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações, então de competência da União e, posteriormente, transferido aos Estados.

Por sua vez, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS também era disciplinado em poucos artigos (arts. 71 a 73) do Código, tendo sido então regrado por diversos diplomas, posteriormente e, atualmente, pela Lei Complementar n. 116/03, inteiramente comentada neste volume. Por fim, o antigo Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais, outrora de competência da União, foi posteriormente incorporado ao ICMS, pela Carta de 1988.

Pelo exposto acima, é de lembrar que os coordenadores destes Comentários poderiam ter recorrido à fórmula usual desse tipo de livro, em que muitas vezes o autor se limita a meramente enunciar a revogação de dispositivos ou brevemente fazer remissão às leis em vigor que tratam dos temas não mais regulados pelo Código.

Não. Foram muito além do que isso, oferecendo ao leitor uma obra completa, em que não apenas o Código Tributário é escrutinado e analisado às minúcias, mas igualmente outras leis complementares, tais como a LC n. 87/96 e a LC n. 116/03, que regulam, respectivamente, o ICMS e o ISS. Da mesma forma, diversos outros tributos que arcabouçam o nosso ordenamento têm o mesmo tratamento analítico.

O aspecto prático também foi especialmente valorizado nesta obra. Não obstante o emprego da Teoria Jurídica ser um dos pontos marcantes dos autores, a sua vivência como operadores do Direito, sejam como advogados, procuradores ou juízes, denota a importância do diálogo entre o mundo dos fatos e o mundo das idéias. Citando Karl Popper,¹ “o critério que define o *status* científico de uma teoria é sua capacidade de ser refutada ou testada”. Conforme o filósofo da ciência austríaco, o que demarca o que é do que não é ciência é a possibilidade de uma teoria ser colocada a teste, ser provada falsa ou resistir a essa prova, por meio de sua sujeição à experiência. Outrossim, apenas a tenaz resistência de uma teoria à tentativa de refutação pelo teste empírico é capaz de conservar o seu *status* científico.

Pois bem. Experiência é que não falta aos autores desta obra. Todavia, convidamos todos os leitores, em suas atividades acadêmicas e profissionais, que também coloquem sob teste as teses e proposições veiculadas nestes Comentários, de modo a possibilitar um debate perene na comunidade jurídica. Essa é a melhor forma de manter a Ciência do Direito Tributário brasileiro firme e avante na marcha evolutiva do conhecimento.

Porto Alegre, outono de 2008

Cristiano Carvalho

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP
Pós-Doutor em Direito e Economia pela U.C. Berkeley
Advogado

1. Conjecturas e Refutações. Brasília: UNB, 1996, p. 66. Tradução de Sergio Bath.