



Vinícius Gomes Casalino  
Helton Kramer Lustoza

# Curso de Direito Tributário

Constituição Federal e  
Código Tributário Nacional

- Quadros Sinópticos
- Súmulas e Jurisprudência do STJ e STF
- Resumos jurisprudenciais ao final dos capítulos



EDITORA ÍTHALA

## CONSELHO EDITORIAL

**Ana Claudia Santano** – Professora do Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia, do Centro Universitário Autônomo do Brasil – Unibrasil. Pós-doutora em Direito Público Econômico pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Doutora e mestre em Ciências Jurídicas e Políticas pela Universidad de Salamanca, Espanha.

**Daniel Wunder Hachem** – Professor de Direito Constitucional e Administrativo da Universidade Federal do Paraná e da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Doutor e mestre em Direito do Estado pela UFPR. Coordenador Executivo da Rede Docente Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo.

**Emerson Gabardo** – Professor Titular de Direito Administrativo da PUC-PR. Professor Associado de Direito Administrativo da UFPR. Doutor em Direito do Estado pela UFPR com Pós-doutorado pela Fordham University School of Law e pela University of California - UCI (EUA).

**Fernando Gama de Miranda Netto** – Doutor em Direito pela Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro. Professor Adjunto de Direito Processual da Universidade Federal Fluminense e membro do corpo permanente

do Programa de Mestrado e Doutorado em Sociologia e Direito da mesma universidade.

**Ligia Maria Silva Melo de Casimiro** – Doutora em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP. Professora de Direito Administrativo da UFC-CE. Presidente do Instituto Cearense de Direito Administrativo - ICDA. Diretora do Instituto Brasileiro de Direito Administrativo - IBDA e coordenadora Regional do IBDU.

**Luiz Fernando Casagrande Pereira** – Doutor e mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Coordenador da pós-graduação em Direito Eleitoral da Universidade Positivo. Autor de livros e artigos de processo civil e direito eleitoral.

**Rafael Santos de Oliveira** – Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Mestre e graduado em Direito pela UFSM. Professor na graduação e na pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Maria. Coordenador do Curso de Direito e editor da Revista Direitos Emergentes na Sociedade Global e da Revista Eletrônica do Curso de Direito da mesma universidade.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Bibliotecária: Janaina Ramos – CRB-8/9166

C334

Casalino, Vinícius Gomes Curso de Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional / Vinícius Gomes Casalino, Helton Kramer Lustoza – Curitiba: Íthala, 2021.  
928p.: il.; 22,5cm

ISBN: 978-65-5765-049-3

1. Direito Tributário. 2. Tributo. 3. Imposto. 4. Código Tributário Nacional. 5. Legislação Tributária. I. Casalino, Vinícius Gomes. II. Lustoza, Helton Kramer. III. Título.

CDD 343.04 (22.ed)

Editora Íthala Ltda.  
Rua Pedro Nolasko Pizzatto, 70  
Bairro Mercês  
80.710-130 – Curitiba – PR  
Fone: +55 (41) 3093-5252  
+55 (41) 3093-5257  
<http://www.ithala.com.br>  
E-mail: [editora@ithala.com.br](mailto:editora@ithala.com.br)

Capa: Duilio Scrok  
Revisão: Julia Caetano

**abdr**  
ASSOCIAÇÃO  
BRASILEIRA  
DE DIREITOS  
REPRODUTIVOS  
Respeite o direito autor!

Informamos que é de inteira responsabilidade dos autores a emissão de conceitos publicados na obra. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Íthala. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei nº 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

Vinícius Gomes Casalino  
Helton Kramer Lustoza

# Curso de Direito Tributário

Constituição Federal e  
Código Tributário Nacional



EDITORA ÍTHALA  
CURITIBA – 2021



# PREFÁCIO

A obra que agora entregamos ao público interessado reúne nossa experiência de quase duas décadas de dedicação ao estudo do direito tributário. Seja no âmbito da docência em cursos de graduação ou preparatórios para concursos públicos, na pesquisa acadêmica rigorosa ou na atividade prática de litigância diária, o convívio com os mais complexos problemas fiscais deu ensejo à reflexão constante e aprofundada sobre as principais questões da área tributária. Foi, no entanto, o intuito de auxiliar os estudantes e as estudantes que estão se formando no curso de direito ou se preparando para carreiras públicas o que nos moveu à elaboração desta obra. Procuramos, por essa razão, utilizar uma linguagem clara e didática, sem, no entanto, abrir mão do rigor acadêmico de do aprofundamento de certas questões consideradas fundamentais à formação de um corpo discente crítico e capacitado ao enfrentamento dos mais variados problemas tributários. Daí a preocupação em disponibilizar aos alunos e às alunas os mais fundamentados posicionamentos doutrinários. Daí também a cuidadosa atualização da obra, fazendo constar os principais entendimentos jurisprudenciais dos tribunais superiores, sobretudo do STF e STJ. Não rejeitamos o formato “simplificado” ou “esquemático”, mas entendemos que a formação do moderno operador do direito tributário exige muito mais do ponto de vista pedagógico. Por isso, não subestimamos a capacidade intelectual do leitor ou da leitora, provocando seu espírito crítico com a apresentação de problemas teóricos mais complexos. Assim, a obra conta com tópicos de aprofundamento e interdisciplinaridade, que buscam expandir os horizontes de reflexão acadêmica. Estamos cientes de que este Curso está marcado por uma série de problemas e imperfeições que, assim desejamos, serão corrigidos nas próximas edições. Colocamo-nos à disposição para o debate franco e a crítica construtiva.

Finalmente, desejamos a todos e a todas uma excelente leitura.

Janeiro de 2021

*Os autores*



# SUMÁRIO

## **CAPÍTULO 01 - Direito Tributário**

1.1	Conceito de Direito Tributário .....	25
1.2	Direito tributário e ciência do direito tributário .....	26
1.3	Denominação .....	27
1.4	Autonomia do direito tributário .....	28
1.5	Relação do direito tributário com outros ramos do direito .....	29
1.6	Direito tributário como ramo do direito público .....	31

## **CAPÍTULO 02 – O Tributo**

2.1	Conceito de tributo .....	32
2.2	Espécies de tributo .....	35
2.3	Natureza jurídica do tributo .....	35
2.4	Insuficiências do artigo 4.º do CTN .....	37
2.5	Fiscalidade e extrafiscalidade .....	38
2.6	Tributo e receita pública .....	39
2.7	Estado, atividade econômica e tributo .....	40
2.8	Necessidade social do tributo e legitimação do poder de tributar .....	41

## **CAPÍTULO 03 – Limitações do Poder de Tributar**

3.1	O Poder de Tributar .....	44
3.2	Poder de Tributar e os princípios constitucionais gerais .....	45
3.3	Princípio federativo e princípio da autonomia municipal .....	46
3.4	Princípio republicano .....	48
3.5	Princípio da separação dos poderes ou distribuição de funções .....	49
3.6	Princípio democrático .....	51
3.7	Poder de tributar e os direitos e garantias fundamentais do contribuinte .....	51
3.8	Limitações do poder de tributar: princípios e imunidades .....	53

## **CAPÍTULO 04 – Competência Tributária**

4.1	Conceito .....	56
4.2	Características da competência tributária .....	58

4.3	Classificação da competência tributária.....	59
4.4	Competência tributária e capacidade tributária ativa.....	61
4.5	Competência tributária e competência para legislar sobre direito tributário .....	62
4.6	As normas gerais em matéria tributária e seu caráter de leis nacionais .....	64
4.7	Leis nacionais tributárias e reserva de lei complementar.....	65

## **CAPÍTULO 05 – Princípio da Legalidade Tributária**

5.1	Explicação inicial .....	67
5.2	Princípio da legalidade e princípio da reserva legal .....	68
5.3	Reserva legal absoluta e reserva legal relativa .....	69
5.4	Princípio da legalidade tributária como reserva absoluta de lei .....	70
5.5	Exigir tributo .....	72
5.6	A completude da lei tributária que institui o tributo .....	74
5.7	Princípio da tipicidade fechada ou cerrada.....	75
5.8	Aumentar tributo.....	76
5.9	Lei ordinária ou lei complementar?.....	78
5.10	Mitigações ou exceções ao princípio da legalidade.....	79
5.10.1.	Impostos sobre a importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI) e operações financeiras (IOF) .....	80
5.10.2.	Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços incidente sobre a comercialização de combustíveis e lubrificantes (ICMS-Combustíveis)....	82
5.10.3.	Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis) .....	83
5.11	Medida provisória e princípio da legalidade .....	84
5.12	Obrigações tributárias acessórias e o princípio da legalidade.....	86

## **CAPÍTULO 06 – Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária**

6.1	Princípio republicano e isonomia jurídica.....	89
6.2	O princípio da igualdade tributária .....	90
6.3	Igualdade tributária e capacidade econômica.....	91
6.4	Princípio da igualdade e isenções.....	93

## **CAPÍTULO 07 – Princípio da Capacidade Contributiva**

7.1	Isonomia e capacidade contributiva.....	96
7.2	O princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988 .....	98

7.3	A expressão “sempre que possível” .....	99
7.4	Proporcionalidade .....	101
7.5	Progressividade .....	101
7.5.1	Progressividade fiscal e extrafiscal .....	103
7.5.2	A progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) .....	103
7.5.3	A progressividade do imposto territorial rural (ITR).....	105
7.5.4	A progressividade do imposto predial e territorial urbano (IPTU) .....	106
7.5.5	Jurisprudência do STF quanto à progressividade dos impostos .....	107
7.6	Seletividade .....	113
7.7	Capacidade contributiva, impostos regressivos e impostos fixos .....	115

## **CAPÍTULO 08 – Princípio da Irretroatividade Tributária**

8.1	Princípio da segurança jurídica.....	118
8.2.	Segurança jurídica e a cláusula geral de irretroatividade.....	119
8.3	Princípio da irretroatividade tributária.....	119
8.4	Critérios para a aferição da retroatividade .....	121
8.5	Irretroatividade e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) .....	122
8.6	A retroatividade das leis tributárias no CTN.....	124
8.6.1	A lei interpretativa .....	124
8.6.2	A lei que prevê infrações e penalidades .....	128
8.6.3	Outras questões importantes sobre o artigo 106, II, do CTN.....	130

## **CAPÍTULO 09 – Princípio da Anterioridade Tributária**

9.1	Segurança jurídica e previsibilidade: o princípio da não surpresa .....	132
9.2	O princípio da anterioridade na Constituição de 1988 .....	134
9.3	Princípio da anterioridade comum, anual ou de exercício .....	136
9.4	Princípio da anterioridade nonagesimal ou anterioridade mínima .....	138
9.5	Regra geral: aplicação conjunta do princípio da anterioridade comum e nonagesimal .....	140
9.6	Exceções ao princípio da anterioridade.....	141
9.6.1	Exceções à anterioridade comum.....	141
9.6.2	Exceções à anterioridade nonagesimal.....	144
9.6.3	Análise pontual de cada exceção .....	145
9.7	Medida provisória e princípio da anterioridade .....	149

9.8	Um problema de vigência ou de eficácia?.....	155
9.9	Princípio da anterioridade e isenções .....	158
9.10	Princípio da anterioridade e prorrogação da compensação de créditos de uso e consumo de ICMS.....	160

## **CAPÍTULO 10 – Princípio da Vedação do Confisco**

10.1	Tributação e propriedade privada .....	163
10.2	Conceito de confisco.....	164
10.3	O princípio tributário da vedação do confisco.....	165
10.4	Parâmetros de calibração: princípio da razoabilidade e proporcionalidade.....	168
10.5	Critérios para análise do confisco: totalidade da carga tributária ou tributo em particular? .....	169
10.6	Multas e vedação do confisco .....	171

## **CAPÍTULO 11 - Princípios ligados à Forma Federativa de Estado**

11.1	Princípio da liberdade de tráfego .....	174
11.1.1	Significado .....	176
11.1.2	O pedágio.....	177
11.2	Princípio da uniformidade tributária ou geográfica .....	181
11.2.1	Destinatário .....	182
11.2.2	Significado .....	183
11.2.3	A Zona Franca de Manaus .....	184
11.3	Princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou destino.....	186
11.4	Vedação de caráter federativo da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração e proventos dos agentes públicos.....	188
11.5	Princípio da vedação das isenções heterônomas .....	190

## **CAPÍTULO 12 – Imunidades Tributárias**

12.1	A competência tributária.....	195
12.2	Conceito .....	196
12.3	Diferenças entre imunidade, isenção e não incidência.....	197
12.4	Regulação das imunidades tributárias.....	200
12.5	Interpretação das normas de imunidade.....	201
12.6	Imunidade tributária como direito fundamental do contribuinte e cláusula pétrea.....	203
12.7	Imunidade e responsabilidade tributária .....	205
12.7.1	Imunidade e substituição .....	205

12.7.2	Imunidade tributária e contribuinte de fato .....	207
12.7.3	Imunidade e sucessão .....	209
12.8	Imunidade e obrigações tributárias .....	210
12.9	As imunidades genéricas .....	211

### **CAPÍTULO 13 – Imunidade Recíproca**

13.1	Princípio federativo e ausência de capacidade contributiva .....	214
13.2	A imunidade recíproca na Constituição .....	215
13.3	Abrangência subjetiva .....	216
13.3.1	Os entes federativos .....	217
13.3.2	Autarquias e fundações públicas .....	218
13.3.3	Empresas públicas e sociedades de economia mista .....	222
13.4	Abrangência objetiva .....	231
13.5	Exclusão da imunidade .....	233
13.5.1	Exploração de atividade econômica .....	233
13.5.2	Contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo usuário .....	235
13.5.3	Promitente comprador .....	239

### **CAPÍTULO 14 – Imunidade dos templos de qualquer culto**

14.1	Liberdade de crença .....	242
14.2	Imunidade dos templos de qualquer culto .....	243
14.3	A expressão “qualquer culto” .....	244
14.4	Aspecto subjetivo .....	244
14.5	Finalidades essenciais .....	245
14.6	Templos de qualquer culto e exercício de atividade econômica .....	246

### **CAPÍTULO 15 – Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social**

15.1	Apresentação do tema .....	249
15.2	Axiologia da imunidade: os valores protegidos .....	250
15.3	Partidos políticos e suas fundações .....	250
15.4	Entidades sindicais dos trabalhadores .....	252
15.5	Instituições de educação e assistência social .....	254
15.5.1	Natureza jurídica .....	254
15.5.2	Educação e assistência social .....	254

15.6	Imunidade condicionada: ausência de finalidade lucrativa e requisitos de lei.....	256
15.6.1	A questão do lucro .....	259
15.6.2	Requisitos de lei: ordinária ou complementar? .....	259
15.6.3	Generalidade e gratuidade.....	262
15.7	Finalidades essenciais e exercício de atividade econômica.....	263
15.8	Imunidade específica das entidades de assistência social .....	266
15.8.1	Exigências estabelecidas em lei .....	268
15.8.2	Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS).....	268
15.9	Imunidade tributária e instituições de previdência social .....	270
15.9.1	Previdência social e assistência social .....	270
15.9.2	Sistemas de previdência no Brasil.....	271
15.9.3	Entidades fechadas de previdência social privada .....	272
15.10	Imunidade tributária e serviços sociais autônomos .....	274

## **CAPÍTULO 16 – Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil**

16.1	Liberdade de expressão, manifestação do pensamento e imprensa .....	277
16.2	A proteção do livro, jornal, periódico e do papel destinado à impressão.....	278
16.3	A interpretação da palavra “livro” .....	279
16.4	Os insumos.....	283
16.5	Imunidade objetiva .....	285
16.6	Empresas de rádio e televisão .....	287
16.7	Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.....	288

## **CAPÍTULO 17 – Impostos**

17.1	Espécies de tributos .....	291
17.2	A Constituição e os impostos .....	292
17.3	O Código Tributário Nacional e a definição dos impostos.....	294
17.4	Conceito de imposto .....	295
17.5	Insuficiências dos artigos 4.º e 16 e não recepção do artigo 17 do CTN .....	297
17.6	Princípio da não afetação das receitas provenientes de impostos .....	299
17.7	Classificação dos impostos .....	302
17.8	A competência para a instituição de impostos.....	304

**CAPÍTULO 18 – Taxas**

18.1	A taxa como tributo vinculado.....	313
18.2	Taxa e atividade estatal.....	314
18.3	A competência comum para a instituição de taxas.....	316
18.4	A base de cálculo das taxas.....	318
18.5	Base de cálculo das taxas e o princípio da capacidade contributiva.....	321
18.6	Vinculação do montante arrecadado.....	323
18.7	Taxa de polícia.....	327
18.7.1	Espécies de taxa.....	327
18.7.2	Poder de polícia.....	327
18.7.3	Efetivo exercício da função de polícia e cobrança de taxa.....	331
18.7.4	Poder de polícia e segurança pública.....	332
18.8	Taxa de serviço.....	334
18.8.1	Serviço público.....	334
18.8.2	Serviços públicos específicos e divisíveis.....	336
18.8.3	Serviços prestados ou postos à disposição.....	340
18.9	Simulacros de taxas.....	342
18.10	Taxa e tarifa.....	343

**CAPÍTULO 19 – Contribuição de melhoria**

19.1	Tributo vinculado.....	350
19.2	Competência comum.....	351
19.3	Fundamento para a cobrança e conceito.....	351
19.4	Fato gerador.....	353
19.5	Obras públicas que autorizam a instituição do tributo e a zona de influência.....	355
19.6	Limites para a cobrança: total e individual.....	357
19.7	Base de cálculo a alíquotas progressivas.....	359
19.8	Sujeito ativo e sujeito passivo.....	361
19.9	Requisitos para a cobrança.....	362
19.10	Momento em que ocorre o fato gerador.....	365
19.11	Lançamento.....	366

**CAPÍTULO 20 – Empréstimo compulsório**

20.1	Natureza jurídica tributária.....	369
20.2	O empréstimo compulsório na Constituição de 1988.....	370

20.3	Tributo restituível .....	371
20.4	Circunstâncias que autorizam a instituição do tributo .....	372
20.4.1	Calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.....	373
20.4.2	Investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional .....	373
20.5	Vinculação dos recursos arrecadados .....	374
20.6	Materialidade da hipótese de incidência: qual é o fato gerador do empréstimo compulsório?.....	375

## **CAPÍTULO 21 – Contribuições**

21.1	Natureza jurídica tributária .....	378
21.2	Conceito .....	379
21.3	Áreas de atuação .....	381
21.3.1	Domínio econômico .....	381
21.3.2	Área de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....	382
21.3.3	Área social.....	383
21.4	Formas de atuação .....	384
21.5	Vinculação do produto da arrecadação .....	387
21.6	Desvinculação das receitas da União (DRU).....	390
21.7	Competência.....	392
21.8	Hipótese de incidência.....	393
21.8.1	Na redação original do artigo 149.....	393
21.8.2	Na redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001 .....	394
21.8.3	CIDE-Combustíveis e contribuições sociais para a seguridade social.....	396
21.9	Princípios constitucionais aplicáveis .....	397
21.10	Imunidade específica na exportação e oneração das importações .....	398
21.10.1	Imunidade específica .....	399
21.10.2	Incidência na importação e base de cálculo.....	401
21.11	Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas .....	402
21.11.1	Definição e principais características .....	402
21.11.2	Contribuição sindical .....	404
21.11.3	Contribuição confederativa .....	408
21.11.4	Contribuição assistencial.....	408
21.11.5	Anuidades dos Conselhos de Fiscalização Profissional .....	410
21.11.6	Anuidade da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) .....	413

21.12	Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) .....	414
21.12.1	Atuação do Estado na economia .....	414
21.12.2	Hipótese de incidência .....	418
21.12.3	CIDE-Combustíveis .....	420
21.13	Contribuições sociais .....	424
21.13.1	Espécies de contribuições sociais .....	425
21.13.2	Contribuições sociais gerais .....	425
21.13.3	Contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social .....	428
21.14	Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) .....	442

## **CAPÍTULO 22 – Código Tributário Nacional**

22.1	Delimitação do objeto de estudo .....	447
22.2	Fundamento constitucional e natureza jurídica do Código Tributário Nacional .....	447
22.3	O artigo 146 da Constituição Federal .....	451
22.3.1	Conflitos de competência .....	452
22.3.2	Limitações constitucionais ao poder de tributar .....	454
22.3.3	Normas gerais em matéria de legislação tributária .....	455
22.4	O caráter de lei nacional do Código Tributário Nacional .....	459
22.5	Normas gerais e competência legislativa concorrente .....	460
22.5.1	Dinâmica de funcionamento da competência legislativa concorrente .....	461
22.5.2	Competência legislativa suplementar dos Municípios .....	463

## **CAPÍTULO 23 – Legislação Tributária**

23.1	Apresentação do tema .....	466
23.2	Fontes do direito tributário .....	466
23.2.1	Constituição .....	467
23.2.2	Emenda à Constituição .....	468
23.2.3	Lei complementar .....	470
23.2.4	Lei ordinária: artigo 97 do CTN .....	473
23.2.5	Lei delegada .....	475
23.2.6	Medida provisória .....	476
23.2.7	Decreto legislativo e tratados internacionais: artigo 98 do CTN .....	479
23.2.8	Resolução .....	484
23.2.9	Instrumentos normativos secundários .....	485
23.3	Vigência da legislação tributária .....	491

23.3.1	Vigência da norma jurídica .....	492
23.3.2	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro .....	493
23.3.3	Vigência da norma tributária: artigo 101 do CTN .....	494
23.3.4	Vigência no espaço: artigo 102 do CTN .....	494
23.3.5	Vigência no tempo.....	497
23.4	Aplicação da legislação tributária.....	499
23.4.1	Regra geral prospectiva: artigo 105 do CTN.....	500
23.4.2	Retroatividade da lei tributária: artigo 106 do CTN.....	501
23.5	Interpretação e integração da legislação tributária .....	502
23.5.1	Integração da legislação tributária: art. 108 do CTN .....	503
23.5.2	Princípios gerais de direito privado: artigo 109 do CTN .....	507
23.5.3	Institutos de direito privado e competência tributária: artigo 110 do CTN .....	509
23.5.4	Interpretação literal ou gramatical: artigo 111 do CTN .....	510
23.5.5	Interpretação mais benigna: artigo 112 do CTN.....	512
23.5.6	Interpretação econômica do direito tributário.....	515

## **CAPÍTULO 24 – Obrigação Tributária**

24.1	Apresentação do tema.....	518
24.2	A obrigação tributária como obrigação de direito privado “adaptada” .....	518
24.3	Obrigação tributária: artigo 113 do CTN.....	521
24.3.1	Espécies de obrigação tributária .....	522
24.3.1.1	Obrigação tributária principal .....	523
24.3.1.2	Obrigação tributária acessória.....	525
24.3.2	A “conversão” da obrigação acessória em principal.....	528
24.4	Fato gerador da obrigação tributária.....	529
24.4.1	Hipótese de incidência tributária .....	529
24.4.1.1	Conceito .....	530
24.4.1.2	Aspectos ou elementos da hipótese de incidência .....	531
24.4.1.3	Relativa liberdade para a descrição da hipótese de incidência.....	534
24.4.2	Conceito de fato gerador .....	535
24.4.3	Fenomenologia da incidência da norma tributária .....	537
24.4.3.1	Incidência da norma ou subsunção tributária .....	537
24.4.3.2	Não incidência.....	538
24.4.4	Fato gerador da obrigação principal e acessória.....	540

24.4.4.1	Fato gerador da obrigação principal: artigo 114 do CTN .....	540
24.4.4.2	Fato gerador da obrigação acessória: artigo 115 do CTN .....	541
24.4.5	Ocorrência do fato gerador: artigo 116 do CTN.....	542
24.4.6	Norma geral antielisão: artigo 116, parágrafo único, do CTN.....	544
24.4.6.1	Evasão e elisão fiscais.....	545
24.4.6.2	Análise do dispositivo.....	546
24.4.7	Fato gerador e negócio jurídico condicional: artigo 117 do CTN .....	548
24.4.8	Interpretação objetiva do fato gerador (princípio “non olet”): artigo 118 do CTN .....	550
24.4.8.1	Abstração da validade jurídica e dos efeitos dos atos praticados .....	550
24.4.8.2	Tributação dos atos ilícitos: “Pecunia non olet” .....	551
24.4.8.3	Repetição de valores pagos sobre negócios inválidos .....	554
24.4.9	Classificação dos fatos geradores .....	556
24.5	Sujeito ativo da obrigação tributária: artigo 119 do CTN .....	557
24.5.1	Capacidade tributária ativa.....	558
24.5.2	Parafiscalidade .....	560
24.5.3	Municípios e a cobrança do imposto territorial rural (ITR) .....	561
24.5.4	O sujeito ativo: conceito e natureza jurídica.....	563
24.5.5	Desmembramento territorial: artigo 120 do CTN .....	566
24.6	Sujeito passivo da obrigação tributária.....	569
24.6.1	Sujeito passivo da obrigação principal: artigo 121 do CTN .....	569
24.6.2	Sujeito passivo da obrigação acessória: artigo 122 do CTN .....	570
24.6.3	Convenções particulares: artigo 123 do CTN.....	571
24.7	Solidariedade tributária .....	574
24.7.1	Disciplina da solidariedade tributária: artigo 124 do CTN.....	575
24.7.2	Interesse comum e grupo econômico.....	577
24.7.3	Efeitos da solidariedade: artigo 125 do CTN.....	581
24.8	Capacidade tributária passiva: artigo 126 do CTN .....	584
24.9	Domicílio tributário: artigo 127 do CTN .....	587
24.9.1	Regra geral: eleição do domicílio tributário.....	588
24.9.2	Regras excepcionais.....	589
24.9.3	Recusa do domicílio tributário eleito.....	590

**CAPÍTULO 25 – Responsabilidade Tributária**

25.1	Sujeito passivo: breve retomada .....	592
25.2	Cláusula geral de responsabilidade: artigo 128 do CTN .....	593
25.3	Conceito de responsabilidade tributária .....	594
25.4	Extensão da responsabilidade: tributos e multas? .....	596
25.5	Espécies de responsabilidade tributária.....	597
25.6	Responsabilidade por substituição .....	599
25.6.1	Substituição tributária comum ou ordinária .....	599
25.6.2	Substituição tributária progressiva ou “para frente” .....	601
25.6.2.1	Conceito .....	601
25.6.2.2	Fundamento constitucional de validade .....	603
25.6.3	Substituição tributária regressiva ou “para trás” .....	605
25.7	Responsabilidade por transferência .....	607
25.7.1	Responsabilidade dos sucessores .....	609
25.7.1.1	Cláusula geral temporal: artigo 129 do CTN .....	609
25.7.1.2	Responsabilidade pela aquisição de bem imóvel: artigo 130 do CTN .....	610
25.7.1.3	Responsabilidade pessoal: artigo 131 do CTN .....	614
25.7.1.4	Responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado: artigo 132 do CTN .....	618
25.7.1.5	Responsabilidade por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial: artigo 133 do CTN.....	622
25.7.1.6	Responsabilidade de terceiros por ação ou omissão: artigo 134 do CTN ....	628
25.7.1.7	Responsabilidade pessoal: artigo 135 do CTN (responsabilização dos sócios).....	632
25.8	Responsabilidade por infrações .....	651
25.8.1	Cláusula geral: artigo 136 do CTN .....	651
25.8.2	Responsabilidade pessoal por infrações: artigo 137 do CTN .....	653
25.8.3	Denúncia espontânea da infração: artigo 138 do CTN .....	655
25.8.3.1	Características .....	655
25.8.3.2	Forma da denúncia, lançamento por homologação e jurisprudência do STJ .....	656
25.8.3.3	Exclusão da espontaneidade.....	658

**CAPÍTULO 26 – Crédito Tributário e Lançamento**

26.1	Hipótese de incidência, fato gerador e obrigação tributária .....	664
26.2	Conceito de crédito tributário: artigo 139 do CTN.....	665

26.3	Modificações no crédito e efeitos quanto à obrigação tributária: artigo 140 do CTN.	667
26.4	Taxatividade das hipóteses de modificação do crédito tributário: artigo 141 do CTN.	668
26.5	A constituição do crédito tributário.....	669
26.6	Conceito de lançamento tributário: artigo 142 do CTN .....	670
26.6.1	Competência privativa da autoridade administrativa.....	671
26.6.2	Constituição do crédito tributário .....	673
26.6.3	Lançamento como procedimento ou ato administrativo? .....	674
26.6.4	Conteúdo do lançamento .....	674
26.6.5	Atividade vinculada.....	675
26.7	Natureza jurídica do lançamento .....	676
26.7.1	Critério para a conversão de moeda estrangeira em nacional: artigo 143 do CTN.....	678
26.7.2	Legislação aplicável ao lançamento: artigo 144 do CTN.....	679
26.8	Inalterabilidade do lançamento: artigo 145 do CTN.....	681
26.8.1	A importância da notificação .....	682
26.8.2	Circunstâncias que autorizam a alteração do lançamento .....	683
26.9	Modificação dos critérios jurídicos adotados no lançamento: artigo 146 do CTN....	684
26.9.1	Conteúdo do dispositivo .....	685
26.9.2	Erro de direito x erro de fato .....	686
26.10	Espécies ou modalidades de lançamento.....	689
26.11	Lançamento por declaração ou misto: artigo 147 do CTN.....	690
26.12	Arbitramento: artigo 148 do CTN.....	693
26.13	Lançamento de ofício ou direto: artigo 149 do CTN .....	695
26.14	Lançamento por homologação ou “autolancamento”: artigo 150 do CTN.....	699
26.14.1	Características gerais .....	700
26.14.2	Extinção do crédito sob condição resolutória.....	702
26.14.3	Obrigação e os atos anteriores à homologação.....	703
26.14.4	Homologação expressa e homologação tácita .....	705
26.14.5	Ausência de pagamento ou recolhimento com valor insuficiente .....	706
26.15	Constituição do crédito tributário por ato do sujeito passivo: Súmula 436 do STJ..	707

## **CAPÍTULO 27 – Suspensão do Crédito Tributário**

27.1	Introdução.....	712
27.2	Suspensão da exigibilidade do crédito tributário: artigo 151 do CTN.....	713

27.3	Suspensão prévia ou impedimento da exigibilidade .....	714
27.4	Efeitos da suspensão da exigibilidade .....	716
27.5	Taxatividade das causas .....	718
27.6	Moratória .....	719
27.6.1	Conceito .....	719
27.6.2	Espécies de moratória: artigo 152 do CTN.....	720
27.6.3	Requisitos para a concessão de moratória: artigo 153 do CTN.....	723
27.6.4	Moratória e constituição do crédito tributário: artigo 154 do CTN .....	725
27.6.5	Moratória individual, direito adquirido e revogação: artigo 155 do CTN.....	727
27.6.5.1	A questão do direito adquirido .....	727
27.6.5.2	Recolhimento do crédito com juros de mora e eventual penalidade pecuniária .....	728
27.6.5.3	Anulação da moratória individual e prescrição.....	729
27.7	Depósito do montante integral: artigo 151, II, do CTN .....	730
27.7.1	Conceito .....	730
27.7.2	Características e efeitos.....	731
27.7.3	O depósito na sistemática do lançamento por homologação .....	733
27.8	Reclamações e recursos administrativos: artigo 151, III, do CTN .....	736
27.8.1	Cobrança administrativa e direitos fundamentais.....	736
27.8.2	Lançamento e processo administrativo .....	737
27.9	Liminar em mandado de segurança: artigo 151, IV, do CTN .....	739
27.10	Liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais: artigo 151, V, do CTN .....	742
27.11	Parcelamento: artigo 151, VI, do CTN.....	744
27.11.1	Conceito .....	745
27.11.2	Disciplina: artigo 155-A do CTN .....	746

## **CAPÍTULO 28 – Extinção do Crédito Tributário**

28.1	Extinção do crédito tributário: artigo 156 do CTN .....	750
28.2	Extinção do crédito, da obrigação ou de ambos? .....	751
28.3	Rol exaustivo .....	753
28.4	Extinção do crédito e verificação de sua irregularidade.....	754
28.5	Pagamento.....	755
28.5.1	Pagamento do tributo e da penalidade: artigo 157 do CTN .....	756
28.5.2	Presunção de pagamento no direito tributário: artigo 158 do CTN .....	757

28.5.3	Lugar e tempo do pagamento: artigos 159 e 160 do CTN .....	757
28.5.4	Efeitos da inadimplência do crédito: artigo 161 do CTN.....	760
28.5.4.1	Correção monetária, juros de mora e multas: natureza .....	760
28.5.4.2	Disciplina fixada pelo CTN: taxa SELIC e pendência de consulta .....	762
28.5.5	Formas de pagamento: artigo 162 do CTN .....	763
28.5.6	Imputação do pagamento: artigo 163 do CTN .....	765
28.5.7	Consignação em pagamento: artigo 164 do CTN .....	767
28.5.7.1	Hipóteses que admitem a consignação em pagamento .....	768
28.5.7.2	Interesse processual e extinção do crédito tributário: artigo 164, §§ 1º e 2º do CTN.....	769
28.5.8	Pagamento indevido .....	770
28.5.8.1	Disciplina jurídica: artigo 165 do CTN .....	771
28.5.8.2	Hipóteses de cabimento .....	773
28.5.8.3	Restituição de tributos indiretos: artigo 166 do CTN.....	774
28.5.8.4	Composição do valor restituído.....	779
28.5.8.5	Prazo para pleitear a restituição: artigo 168 do CTN .....	782
28.5.8.6	Prazo prescricional para ingresso com ação anulatória: artigo 169 do CTN	786
28.6	Compensação .....	788
28.6.1	Compensação no direito tributário: artigo 170 do CTN .....	789
28.6.2	Características .....	791
28.6.3	Compensação e tributo objeto de contestação judicial: artigo 170-A do CTN....	792
28.7	Transação: artigo 171 do CTN.....	793
28.8	Remissão.....	796
28.8.1	Conceito .....	796
28.8.2	Dispositivos constitucionais relativos à remissão .....	796
28.8.3	Requisitos: artigo 172 do CTN .....	798
28.8.4	Hipóteses.....	799
28.8.5	Direito adquirido .....	800
28.9	Decadência e prescrição .....	801
28.9.1	Reserva de lei complementar.....	802
28.9.2	Conceito .....	802
28.9.3	Decadência tributária: artigo 173 do CTN.....	804
28.9.3.1	Regra geral: lançamento de ofício ou por declaração .....	804
28.9.3.2	Regra especial: lançamento por homologação .....	806

28.9.4	Prescrição tributária: artigo 174 do CTN .....	811
28.9.4.1	Contagem do prazo prescricional.....	812
28.9.4.2	Interrupção do prazo prescricional.....	816
28.9.4.3	Prescrição intercorrente.....	817
28.10	Conversão do depósito em renda: artigo 156, VI, do CTN .....	819
28.11	O pagamento antecipado e a homologação do lançamento: artigo 156, VII, do CTN .....	821
28.12	Consignação em pagamento: artigo 156, VIII, do CTN .....	822
28.13	Decisões administrativa e judicial definitivas: artigo 156, IX e X do CTN .....	823
28.14	Dação em pagamento de bens imóveis: artigo 156, XI, do CTN.....	825

## **CAPÍTULO 29 – Exclusão do Crédito Tributário**

29.1	Significado: artigo 175 do CTN.....	829
29.2	Exclusão do crédito e obrigações acessórias .....	830
29.3	Isenção .....	831
29.3.1	Teorias explicativas.....	831
29.3.2	Conceito .....	832
29.3.3	Competência tributária e competência isentiva.....	834
29.3.4	Contornos normativos: artigo 176 do CTN.....	835
29.3.5	Tributos aos quais se aplica: artigo 177 do CTN.....	836
29.3.6	Revogação da lei que isenta: artigo 178 do CTN .....	837
29.3.7	Isenções gerais e específicas: artigo 179 do CTN.....	840
29.3.7.1	Isenções específicas .....	840
29.3.7.2	Tributos lançados por período certo de tempo .....	841
29.3.7.3	Despacho administrativo e direito adquirido .....	842
29.3.8	Renúncia de receita e Lei de Responsabilidade Fiscal.....	843
29.4	Anistia.....	845
29.4.1	Conceito .....	845
29.4.1.1	O debate acadêmico.....	845
29.4.1.2	Anistia como perdão das infrações tributárias antes da constituição do crédito .....	847
29.4.2	A retroatividade da lei de anistia e suas exceções: artigo 180 do CTN .....	849
29.4.3	Anistia geral e limitada: artigo 181 do CTN .....	850
29.4.4	Concessão da anistia limitada: artigo 182 do CTN .....	852

**CAPÍTULO 30 – Garantias, privilégios e preferências do Crédito Tributário**

30.1	Conceito .....	854
30.2	Caráter não exaustivo das garantias: artigo 183 do CTN.....	855
30.3	Regra geral relativa aos privilégios: artigo 184 do CTN.....	857
30.4	Presunção de alienação ou oneração fraudulentas: artigo 185 do CTN .....	860
30.6	Indisponibilidade de bens e direitos: artigo 185-A do CTN.....	863
30.7	Preferência do crédito tributário: artigo 186 do CTN .....	866
30.7.1	Preferência do crédito de modo geral: artigo 186, “caput”, do CTN .....	866
30.7.2	Preferência do crédito tributário na falência: artigo 186, parágrafo único, do CTN .....	867
30.8	Não sujeição a concurso de credores: artigo 187 do CTN.....	868
30.8.1	O concurso propriamente dito.....	869
30.8.2	Concurso entre Fazendas Públicas: artigo 187, parágrafo único, do CTN.....	871
30.9	Créditos tributários extraconcursais: artigo 188 do CTN.....	874
30.10	Preferência do crédito em caso de inventário, arrolamento e liquidação de pessoa jurídica de direito privado.....	875
30.10.1	Inventário e arrolamento: artigo 189 do CTN.....	875
30.10.2	Liquidação de pessoa jurídica de direito privado: artigo 190 do CTN .....	877
30.11	Exigência da prova de quitação de tributos .....	878
30.11.1	Extinção das obrigações do falido: artigo 191 do CTN .....	879
30.11.2	Concessão de recuperação judicial: artigo 191-A do CTN.....	879
30.11.3	Encerramento do inventário: artigo 192 do CTN.....	882
30.11.4	Contratação com o Poder Público: artigo 193 do CTN .....	882

**CAPÍTULO 31 – Administração Tributária e Disposições Finais e Transitórias**

31.1	Administração Pública e Administração Tributária .....	884
31.2	Dispositivos constitucionais aplicáveis à Administração Tributária .....	886
31.3	Disciplina jurídica da fiscalização tributária: artigo 194 do CTN .....	888
31.4	Acesso a informações de interesse fiscal: artigo 195 do CTN .....	890
31.5	Princípio documental: artigo 196 do CTN.....	893
31.6	Dever de prestar informações: artigo 197 do CTN .....	894
31.6.1	Conteúdo do dispositivo à luz da Constituição Federal.....	895
31.6.2	Sigilo bancário: Lei Complementar nº 105/2001 .....	896
31.7	Sigilo fiscal: artigo 198 do CTN .....	898

31.7.1	Regra .....	899
31.7.2	Exceção .....	900
31.7.3	Intercâmbio de informações sigilosas e autorização para divulgação .....	901
31.8	Permuta de informações e assistência mútua: artigo 199 do CTN .....	902
31.9	Auxílio de força pública: artigo 200 do CTN .....	904
31.10	Dívida ativa .....	906
31.10.1	Conceito: artigo 201 do CTN .....	906
31.10.2	Inscrição do crédito em dívida ativa .....	907
31.10.3	Termo de inscrição em dívida ativa: artigo 202 do CTN .....	909
31.10.4	Certidão da dívida ativa (CDA) .....	911
31.10.5	Nulidade da inscrição e do processo de cobrança: artigo 203 do CTN .....	912
31.10.6	Presunção de certeza e liquidez da dívida ativa: artigo 204 .....	913
31.11	Certidões negativas .....	914
31.11.1	Certidão negativa de débito (CND): artigo 205 do CTN .....	914
31.11.2	Certidão positiva com efeitos de negativa: artigo 206 do CTN .....	916
31.11.3	Dispensa da apresentação de certidões: artigo 207 do CTN .....	918
31.11.4	Responsabilidade em caso de erro: artigo 208 do CTN .....	919
31.12	Disposições finais e transitórias .....	920
31.12.1	A expressão “Fazenda Pública”: artigo 209 do CTN; .....	920
31.12.2	Contagem dos prazos: artigo 210 do CTN .....	921
<b>REFERÊNCIAS</b>	.....	<b>925</b>

# CAPÍTULO 01

## Direito Tributário

### 1.1 Conceito de Direito Tributário

Os Estados contemporâneos possuem uma série de obrigações impostas por suas Constituições. São deveres relacionados à organização e sobrevivência das sociedades. No Brasil, por exemplo, cabe ao Poder Público, na forma da lei, a prestação de serviços públicos (art. 175 da CF/1988). Assim, é dever do Estado fornecer à população acesso à saúde, educação, segurança, saneamento básico, seguridade social, entre outros.

O fornecimento desses serviços, contudo, implica um custo econômico. A prestação do serviço de saúde requer a construção de hospitais, a contratação de médicos, a aquisição de ambulâncias etc. O serviço de segurança pública exige a construção de delegacias, a compra de viaturas, o pagamento dos policiais e assim por diante. O cumprimento das obrigações determinadas pela Constituição, como se vê, impõe ao Estado um pesado encargo financeiro. Em outras palavras, precisa-se de *dinheiro* para que todos esses serviços sejam adequadamente fornecidos às pessoas.

O Estado poderia simplesmente emitir moeda para obter os recursos necessários. Experiências históricas, no entanto, demonstraram que esse mecanismo é geralmente desastroso. Dentre todos os problemas causados, a inflação talvez seja o principal. Portanto, o meio mais adequado de que dispõe o Poder Público para adquirir as quantias necessárias ao cumprimento de seus deveres é avançar sobre o patrimônio privado. Quer dizer, transferir para os cofres públicos parte das riquezas produzidas por indivíduos e empresas na exploração de atividade econômica.

Nesse sentido, os empresários que produzem ou comercializam bens e serviços devem recolher parte de seus lucros ao Estado. O mesmo ocorre com os trabalhadores, que obtêm sua remuneração ao final do mês sob a forma de salário. Todos os particulares, de maneira geral, devem transferir parte de sua riqueza para os cofres públicos. A parcela da propriedade privada que deve ser recolhida ao patrimônio estatal de forma compulsória denomina-se *tributo*.

No Brasil, entretanto, a Constituição consagra um autêntico Estado de Direito. Isso significa que o Poder Público não deve avançar sobre o patrimônio privado da maneira que bem lhe convém. Pelo contrário, a propriedade privada é um direito fundamental, assegurado no

art. 5.º do texto constitucional. Por isso, o Estado deve observar rigorosamente uma série de normas jurídicas que disciplinam de maneira pormenorizada a transferência da riqueza privada aos cofres públicos. A observância dessas normas constitui direito fundamental do particular.

Desse modo, pode-se definir o *direito tributário* de acordo com as lições de Hugo de Brito Machado. Segundo o autor, trata-se do “ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder” (MACHADO, 2011, p. 50).

Nota-se, pela definição, que o direito tributário é o conjunto de *normas jurídicas* cujo objeto é a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos e multas tributárias. Dessa forma, viabiliza a atividade tributária do Estado ao mesmo tempo em que protege as pessoas naturais e jurídicas contra eventuais abusos do Poder Público no desempenho dessas funções.

## 1.2 Direito tributário e ciência do direito tributário

Paulo de Barros Carvalho alerta, com razão, sobre a falta de preocupação dos estudiosos com a rigorosa distinção entre o direito tributário como *objeto* de estudo, e a *ciência* do direito tributário. O autor observa: “Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e funções semânticas e pragmáticas diversas” (CARVALHO, 2012, p. 33).

O direito tributário é um conjunto de normas jurídicas. Normas produzidas pelos legisladores, administradores e juizes de direito. Ora, esse conjunto de normas pode e deve ser estudado, quer dizer, pode e deve ser objeto de estudo por parte da ciência jurídica. Assim, o estudioso do direito, especializado em direito tributário, reúne as normas tributárias e as estuda com método científico.

Uma norma jurídica, por sua vez, significa um comando, uma ordem objetiva, um *dever-ser*. Se, por exemplo, uma lei determina que o proprietário de um veículo automotor deve recolher aos cofres públicos determinada quantia em dinheiro a título de imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), cabe-lhe obedecer. Caso contrário, recusando-se a pagar o imposto, deverá receber uma sanção, como a retirada forçada de seus bens.

À ciência do direito, por outro lado, cabe *descrever* as normas jurídicas, isto é, estudá-las. O cientista do direito, aquele que estuda as normas jurídicas, nada ordena, nada prescreve, apenas descreve. Este *Curso de Direito Tributário*, por exemplo, apenas descreve o significado das normas tributárias, mas não tem o condão de prescrever nada a seus leitores. Não tem autoridade para estabelecer qualquer tipo de ordem de conduta.

É importante, assim, prestar atenção ao contexto em que a expressão “direito tributário” é utilizada. De acordo com a Constituição, por exemplo, compete à União, aos Estados-Federados e ao Distrito Federal legislar, concorrentemente, sobre “direito tributário” (art. 24, I, da CF/1988). Nesse caso, a expressão designa o conjunto de normas jurídicas tributárias. Os manuais de “direito tributário”, por outro lado, limitam-se a descrever essas normas jurídicas. Nestes casos, a expressão designa a parcela da ciência jurídica que estuda o direito tributário.

Em suma, Paulo da Barros Carvalho anota: “Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação” (CARVALHO, 2012, p. 34).

### 1.3 Denominação

No final do século XIX e começo do século XX, compreendia-se o direito tributário como simples ramo do direito financeiro. Este, por sua vez, abrangia o conjunto de normas que disciplinavam os ingressos de dinheiro nos cofres públicos. Uma vez que o tributo representa a entrada de valores no patrimônio estatal, o direito tributário era considerado um “apêndice” do direito financeiro. As normas tributárias não passavam de um subdomínio do conjunto mais amplo de normas financeiras. O que hoje designamos *direito tributário* chamava-se, à época, *direito financeiro*.

Na segunda metade do século XX, contudo, profundas alterações marcaram a economia capitalista. Os Estados nacionais assumiram novas e diferentes funções. Os esforços de reconstrução da Europa, destruída após duas grandes guerras, impuseram ao Poder Público a necessidade de atuar como agente financiador da economia. Além do mais, o Estado de bem-estar social, preocupado em assegurar à classe trabalhadora o acesso aos chamados direitos sociais, demandou o fornecimento de serviços públicos de qualidade.

As normas jurídicas que versavam sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos adquiriram grande importância na medida em que afetavam diretamente a propriedade privada. Houve, portanto, um “descolamento” das normas tributárias com relação às normas que disciplinavam o ingresso de dinheiro nos cofres públicos – o direito financeiro. Em razão dessa modificação, o direito tributário ganhou certa autonomia e passou a ser denominado *direito fiscal* ou *direito tributário*.

O problema da primeira denominação, direito fiscal, é que ela se refere apenas a uma das partes da relação tributária: o Fisco, a Fazenda Pública, enfim, o Estado. A denominação “direito tributário” é mais adequada e acabou prevalecendo porque não remete a qualquer das

partes. Pelo contrário, remete à noção de *tributo*, designando, com isso, o conjunto de normas jurídicas que disciplina a atividade de tributação.

No Brasil, a expressão direito tributário passou a predominar a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que previu o chamado Sistema Tributário Nacional. Em 1966 publicou-se a Lei nº 5.172, posteriormente chamada de Código Tributário Nacional. A expressão *direito tributário*, a partir de então, estava definitivamente consagrada.

## 1.4 Autonomia do direito tributário

Muito se discute na doutrina sobre a chamada autonomia do direito tributário. Essa discussão pode ser melhor compreendida com a seguinte indagação: o direito tributário pode ser considerado um ramo autônomo com relação aos demais ramos do direito, como o direito constitucional, civil, administrativo, empresarial, dentre outros?

Pois bem, a resposta deve levar em consideração que o direito, de modo geral, é concebido como *ordenamento jurídico*. Como ensina Tercio Sampaio Ferraz Jr., “a validade da norma não é uma qualidade intrínseca, isto é, as normas não são válidas em si: dependem do contexto, isto é, dependem da relação da norma com as demais normas do contexto. O contexto, como um todo, tem que ser reconhecido como uma relação ou conjunto de relações globais de autoridade. Tecnicamente diríamos, então, que a validade de uma norma depende do *ordenamento* no qual está inserida” (FERRAZ JR., 2003, p. 175).

Percebe-se que uma norma jurídica apenas será válida se estiver integrada a um determinado contexto. O mesmo ocorre com uma norma de direito tributário. A lei que institui um tributo, por exemplo, apenas será considerada válida se estiver de acordo com a Constituição Federal.

Por outro lado, a instituição e cobrança de tributos dependem da disciplina jurídica de outros ramos do direito. Imaginemos, por exemplo, o caso do ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis). Para saber se o imposto deve ser recolhido em determinada transação, é preciso saber o que é bem imóvel, em que momento ocorre a transmissão da propriedade imóvel e assim por diante. Essa disciplina é dada pelo direito civil e não há como compreender o ITBI sem compreender os institutos do direito privado.

Sob esta perspectiva, chega-se à conclusão de que não há qualquer autonomia do direito tributário com relação aos demais ramos do direito. Contudo, se refletirmos um pouco mais, perceberemos que as normas de direito tributário diferem sensivelmente das normas de direito penal.

De fato, a norma que descreve um delito, como, por exemplo, “matar alguém: pena – reclusão de seis a vinte anos”, é diferente da norma que descreve uma relação tributária, como: “aquele que adquirir renda deve recolher certa quantia a título de imposto”. É possível, num

certo sentido, “separar” as normas que versam sobre tributos das normas que versam sobre crimes, relações de trabalho, administração pública, entre outras.

Por isso, alguns autores sustentam que há uma autonomia *didática* do direito tributário com relação aos demais ramos do direito. Quer dizer, o cientista do direito, aquele que estuda as normas jurídicas, pode “separar” as normas tributárias e estudá-las de forma autônoma.

Mesmo aqui, entretanto, trata-se de uma autonomia relativa, porque, como vimos, não é possível compreender o ITBI sem compreender o que é bem imóvel. Não é possível estudar o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços) sem conhecer o conceito de mercadoria. Esses conceitos são dados por outras disciplinas da ciência do direito.

Parece que a melhor conclusão, portanto, é a lição de Luciano Amaro: “Dado que o ordenamento jurídico é um todo *uno*, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de maneira especializada e assumir ares de *relativa* autonomia” (AMARO, 2011, p. 30).

Pode-se concluir que o direito tributário, tanto quanto a ciência do direito tributário, gozam de uma autonomia *relativa* com relação aos demais ramos do direito e demais disciplinas de estudo jurídico.

## 1.5 Relação do direito tributário com outros ramos do direito

Dado que a autonomia do direito tributário é apenas relativa, é preciso compreender que relações estabelecem as normas tributárias com os outros ramos do direito. Assim, podemos esquematizar da seguinte maneira:

- *Direito tributário e direito constitucional* – A Constituição Federal é o fundamento de validade de todas as normas que compõem o ordenamento jurídico. Para que a lei que institui o tributo seja válida e, portanto, tenha o condão de obrigar as pessoas naturais e jurídicas, é preciso que esteja plenamente de acordo com a Constituição. O texto constitucional, ademais, fixa a competência dos entes federativos, estabelece regras de imunidades tributárias, traz implícito o conceito de tributo, fixa os direitos e garantias do contribuinte, e assim por diante;
- *Direito tributário e direito administrativo* – A cobrança do tributo (e não sua criação) depende da atividade administrativa denominada *lançamento*. Cabe à autoridade administrativa efetuar a fiscalização e cobrança dos impostos, taxas, contribuições, multas etc. As normas de direito administrativo, portanto, são fundamentais para regulamentar a atividade de arrecadação tributária;
- *Direito tributário e direito financeiro* – O direito financeiro disciplina o ingresso de recursos nos cofres públicos, bem como a designação das despesas, isto é, a vinculação destas a determinados fins. O direito tributário trata de um aspecto prévio ao ingresso de tais quantias, isto é, a

relação jurídica que vincula o Estado ao contribuinte e que tem por objeto o pagamento do tributo. Este, o tributo, é importantíssima fonte de receita pública. Além do mais, o conceito de *exercício financeiro* é importante para o direito tributário, tendo em vista o princípio da anterioridade, segundo o qual o tributo deve ser cobrado no exercício financeiro seguinte à publicação da lei que o instituiu ou aumentou, observado, ainda, o intervalo temporal de noventa dias entre a referida publicação e a efetiva cobrança;

- *Direito tributário e direito civil* – Como vimos, o sentido da lei que institui um tributo depende das categorias jurídicas do direito privado, como o conceito de propriedade, bem móvel e imóvel, entre outros. Por isso, o direito civil é fundamental para o direito tributário;
- *Direito tributário e direito empresarial* – Os tributos incidem, como regra, sobre a atividade econômica desenvolvida pelos particulares, em especial as empresas. Imaginemos, por exemplo, a incorporação de uma pessoa jurídica por outra. Essa mutação empresarial gera consequências no que toca à responsabilidade tributária;
- *Direito tributário e direito processual civil* – Se o contribuinte entende que é lesado pela cobrança estatal do tributo, tem assegurado o direito constitucional de recorrer ao Poder Judiciário. Deve formular sua pretensão observando as normas do direito processual civil. Assim, as normas processuais são fundamentais no que toca à proteção dos direitos dos sujeitos passivos tributários;
- *Direito tributário e direito penal* – O recolhimento do tributo é uma obrigação imposta por lei aos contribuintes e responsáveis tributários. Caso recusem-se a recolhê-lo, podem sujeitar-se a uma série de infrações penais, dentre elas os crimes contra a ordem tributária, tipificados pela Lei 8.137/1990;
- *Direito tributário e processo penal* – De acordo com a Constituição, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5.º, LIV, da CF/1988). Se, eventualmente, o contribuinte tiver praticado algum crime tributário, apenas poderá ser preso depois de submetido a um julgamento em que as normas processuais penais sejam rigorosamente observadas;
- *Direito tributário e direito internacional* – O que ocorre se um empresário brasileiro presta um serviço no exterior e auferir renda naquele país? Ele deverá recolher imposto de renda (IR) no estrangeiro ou no Brasil? Com a crescente globalização econômica, cada vez mais tratados internacionais são adotados para solucionar problemas como esse. Aí está um exemplo da relação entre direito tributário e o direito internacional;
- *Direito tributário e direitos humanos* – Poucos autores dão atenção à importantíssima relação que existe entre o direito tributário e os direitos humanos. Ora, a Constituição elevou a dignidade da pessoa humana a fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º da CF/1988). Esse princípio é considerado o “coração” dos direitos humanos. Nesse sentido, parece que a tributação em determinado Estado apenas pode ser considerada legítima se estiver de acordo com o princípio da dignidade da pessoa humana.

## 1.6 Direito tributário como ramo do direito público

O direito tributário constitui parte do que se chama tradicionalmente de *direito público*. Deve-se ressaltar, contudo, que a divisão do direito em dois grandes campos, público e privado, sempre despertou controvérsias.

O direito privado é aquele que diz respeito aos interesses particulares dos membros da sociedade. Funda-se nas noções de autonomia da vontade, igualdade das partes e horizontalidade das relações jurídicas. Assim, se determinada pessoa escolhe vender seu automóvel, pode optar por receber o pagamento à vista ou em parcelas. A autonomia de sua vontade é respeitada ao mesmo tempo em que se coloca em uma relação de igualdade com a outra parte da relação.

O direito público, por outro lado, é o conjunto de normas que tutela os interesses mais amplos de toda a coletividade. Funda-se nos pressupostos de prevalência do interesse público sobre o privado, desigualdade relativa entre as partes e verticalidade da relação jurídica. Suas normas são *cogentes*, isto é, obrigatórias. Além do mais, caracteriza-se, como regra, pela presença do Estado em um dos polos da relação e com status de superioridade.

O direito tributário é ramo do direito público. De fato, o contribuinte, ao praticar o fato gerador, não tem opção, pois deve recolher o tributo aos cofres públicos sob pena de ver seu patrimônio retirado contra a sua vontade. Ademais, o Fisco coloca-se numa posição de superioridade frente ao particular, na medida em que efetua o lançamento, isto é, a cobrança administrativa e impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento.

# CAPÍTULO 02

## O Tributo

### 2.1 Conceito de tributo

O direito tributário disciplina a transferência obrigatória de parte da riqueza produzida pelos particulares para os cofres públicos. Uma primeira noção de tributo, portanto, aponta para essa parcela da propriedade privada que deve ser deslocada, de forma compulsória, para o patrimônio do Estado. Trata-se, contudo, de uma noção muito ampla e diz pouca coisa sobre o sentido jurídico específico do objeto de nosso estudo.

No ordenamento jurídico brasileiro existe uma *definição legal*. A maioria dos doutrinadores sustenta que não cabe ao legislador efetuar definições. Isso porque as definições legais sempre pecam por deixar de lado algum aspecto importante do instituto jurídico. Por outro lado, uma vez que há uma definição desse tipo no direito brasileiro, devemos partir dela.

Assim, o art. 3.º do Código Tributário Nacional prescreve:

**CTN, 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.

Analisemos a definição de forma esquematizada:

- *Tributo é toda prestação pecuniária* – Dizer que o tributo é uma prestação pecuniária significa dizer que é uma prestação em *dinheiro*. O contribuinte deve transferir ao Estado parte de sua riqueza, de sua propriedade, na forma de *dinheiro*. Um produtor rural, por exemplo, não deve efetuar o pagamento de seu ITR (imposto territorial rural) com algumas sacas de soja ou milho. Deve fazê-lo em dinheiro. Um trabalhador assalariado não deve pagar seu IR (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) prestando algum serviço à União, como, por exemplo, o serviço militar. Deve fazê-lo em dinheiro. Como consequência, são vedados pelo ordenamento jurídico brasileiro os chamados tributos “in natura” e “in labore”. O primeiro significa o pagamento do tributo pela entrega de algum bem, como mercadorias; o segundo significa o adimplemento do tributo por meio da prestação de algum serviço, como a participação em mesas eleitorais, entre outros;
- *Compulsória* – Tributo é uma prestação pecuniária compulsória porque o surgimento da obrigação tributária principal, isto é, da relação jurídica que une o Estado ao sujeito passivo decorre

diretamente da lei. Ao contrário das obrigações de direito privado, cuja existência depende da *vontade* de ambas as partes (*ex voluntate*), a obrigação tributária tem *origem na lei* (*ex lege*). É a lei que determina o pagamento do tributo nas hipóteses previstas por ela mesma. Nesse sentido, Eduardo Sabbag anota: “O tributo é prestação compulsória, logo, *não contratual, não voluntária ou não facultativa*. Com efeito, o Direito Tributário pertence à seara do Direito Público, e a supremacia do interesse público dá guarida à imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado” (SABBAG, 2014, p. 393);

- *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir* – Uma vez que o tributo é uma prestação pecuniária, deve ser pago em moeda. No Brasil, em *real*. Nesse sentido, a definição do art. 3.º do CTN é redundante. Ocorre, por outro lado, que, na época em que o CTN foi publicado (1966), admitia-se o pagamento do tributo em cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico (art. 162, I e II, do CTN). Talvez por isso o art. 3.º faz questão de afirmar a possibilidade de que o pagamento ocorra por outro meio desde que possa ser “expresso em moeda”;
- *Que não constitua sanção de ato ilícito* – A prestação pecuniária compulsória, em moeda, que constitui sanção de ato ilícito é denominada *multa*. De fato, somos obrigados a pagar uma multa toda vez que praticamos um *ato ilícito*, como avançar o sinal vermelho de trânsito, por exemplo. Pois bem, o Código Tributário Nacional faz questão de deixar claro que *tributo não é multa*. O tributo decorre de um *ato lícito*. A multa, de um *ato ilícito*. Qual é a relevância desta distinção? O regime jurídico a ser aplicado. Ao tributo aplica-se uma série de princípios e normas que diferem daqueles aplicados às multas. Estas, por sua vez, possuem a natureza de sanção por ato ilícito, com natureza diversa da dos tributos. Sobre as principais diferenças existentes entre tributos e multas, confira-se o quadro a seguir:

TRIBUTOS	MULTAS
Prestação que não constitui sanção por ato ilícito	Sanção por ato ilícito
Obrigação de pagamento surge da situação hipoteticamente prevista em lei	Pode decorrer do inadimplemento da obrigação principal ou da obrigação acessória
Não podem apresentar qualquer indício de confisco	Possui limites de confisco bem mais elevados do que os fixados para os tributos
Têm por objetivo principal arrecadar recursos para o Estado	Visam coibir e punir atos ilícitos

Isso não significa que seja proibida a tributação de atos ilícitos. Sobre este assunto, algumas vozes defenderam que ao se tributar atividades ilícitas, o Estado estaria legitimando, imoralmente, recursos de uma atividade que ele mesmo proíbe. Contudo, seria injusto cobrar tributo daquele que trabalha honestamente e deixar de tributar o criminoso. Diante desta linha de entendimento, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso sobre tráfico ilícito de entorpecentes, decidiu que a possibilidade da tributação do resultado econômico de tais atividades é decorrência do princípio da isonomia fiscal:

Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do *non olet*. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada. 1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite. 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada (HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597).

A tributação de atos ilícitos é baseada, segundo a doutrina, na teoria do *pecunia non olet* (dinheiro não tem cheiro). A expressão é originária da história, situação em que o imperador romano Vespasiano instituiu um tributo sobre o uso dos mictórios públicos. Em um determinado momento, Tito, seu filho, o indagou sobre a imoralidade em se cobrar esta exação sobre atividade tão anti-higiênica. Como resposta, Vespasiano segurou uma moeda de ouro e lhe perguntou: *Olet?* (Cheira?). Tito respondeu: *Non olet* (Não cheira). Moral da história: não importava o fato que originou a cobrança, mas sim que o imposto deveria ser pago, pois “dinheiro é dinheiro”. Assim, prevaleceu entendimento jurisprudencial, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, acerca da possibilidade da tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

- *Instituída em lei* – O tributo deve ser instituído por meio de lei. Cabe ao Poder Legislativo de cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), criar o tributo. O Código Tributário Nacional reitera, no art. 3.º, o princípio da estrita legalidade tributária previsto no art. 150, I, da CF/1988. Assim, é inconstitucional a exigência de tributo instituído por meio de decreto do Poder Executivo, por exemplo;
- *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada* – Se cabe ao Poder Legislativo a instituição do tributo, cabe ao Poder Executivo sua *cobrança*. Cobrar o tributo é diferente de criá-lo ou instituí-lo. Estes últimos dependem sempre de lei. A cobrança, por outro lado, é função tipicamente administrativa. Cabe, portanto, à Administração Pública federal, estadual, distrital ou municipal, conforme o caso. O art. 3.º ressalta que, nesse caso, a função administrativa é *vinculada*. Quer dizer, não há espaço para o administrador avaliar a conveniência e a oportunidade da cobrança. Uma vez que o contribuinte tenha praticado o fato gerador, cabe à autoridade administrativa efetuar a cobrança sob pena de responsabilidade funcional, como determina o art. 142 do CTN.

Conclui-se que o tributo, enquanto instituto jurídico, deve ser analisado sob a perspectiva de um dever fundamental estabelecido pelo ordenamento constitucional, o que indica que o sistema tributário não pode ser entendido como uma simples relação de imposição. A tributação não é mero poder para o Estado, nem um simples encargo para os cidadãos, mas

uma contribuição indispensável para a vida em comum de uma sociedade organizada, isto é, o instrumento que o Estado utiliza para a cumprir suas finalidades. Essa é uma reflexão importante e necessária para a compreensão correta de como deverá ocorrer a arrecadação de recursos para a implementação de políticas públicas.

## 2.2 Espécies de tributo

O art. 3.º do CTN enuncia o conceito de tributo como *gênero*. Isso significa que existem *espécies* de tributos. Quer dizer, algumas prestações pecuniárias compulsórias, adequadas ao conceito do art. 3.º, mas que possuem características próprias, particulares, diferentes umas das outras. Assim, o art. 5.º do CTN prescreve:

**CTN, art. 5º.** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Trata-se do mesmo rol que consta do art. 145, I a III, da CF/1988. Em princípio, portanto, poderíamos dizer que existem três espécies de tributos na ordem jurídica brasileira. Uma divisão *tripartida*.

Ocorre, porém, que a própria Constituição prevê mais duas espécies de tributos. O art. 148 estabelece a figura dos empréstimos compulsórios e o art. 149, por sua vez, a figura das contribuições especiais. Devemos recordar que a Constituição foi promulgada em 1988, ao passo que o CTN foi publicado em 1966. Nesse sentido, cabe à doutrina interpretar o CTN à luz do texto constitucional.

Nesse sentido, Regina Helena Costa observa: “Assim, sem abandonarmos a classificação constitucionalmente contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), podemos visualizar, no texto fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições” (COSTA, 2014, p. 129).

Por isso, podemos dizer que, atualmente, existem *cinco espécies* de tributos em nosso ordenamento jurídico. Uma classificação fundada na *teoria pentapartida*, portanto. São eles: (1) impostos, (2) taxas, (3) contribuições de melhoria, (4) empréstimos compulsórios e (5) contribuições especiais.

## 2.3 Natureza jurídica do tributo

As espécies de tributos possuem características próprias. Muito embora devam remeter ao conceito geral do art. 3.º, cada uma delas possui particularidades que as diferenciam. Os impostos, por exemplo, devem ser recolhidos independentemente de qualquer contrapartida por parte do Estado. As taxas, por outro lado, apenas deverão ser recolhidas se houver uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte.

Assim, podemos identificar as espécies de tributos de acordo com suas características próprias e particulares. Quer dizer, podemos identificar a natureza jurídica de cada uma delas. Isso é importante porque evita que o Estado institua e cobre tributos indevidos.

Imaginemos, por exemplo, que determinado Município decida prestar à população o serviço de recolhimento de lixo. Poderá, por acaso, instituir e cobrar um imposto? Não. Deverá instituir e cobrar obrigatoriamente uma taxa. E se o Município institui um imposto com o nome de “taxa”? Nesse caso, averiguando a natureza jurídica do tributo, o contribuinte poderá socorrer-se do Poder Judiciário e invalidar a cobrança.

O Código Tributário Nacional prescreve alguns critérios para a identificação da natureza jurídica específica do tributo, isto é, para a identificação de que espécie se trata. O art. 4.º estabelece:

**CTN, art. 4º.** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Como se percebe, a denominação do tributo, isto é, o nome que a lei dá a ele, é irrelevante para conhecermos sua natureza jurídica, ou seja, para saber se estamos diante de um imposto ou uma taxa, por exemplo. Também a destinação legal do produto da arrecadação, quer dizer, o destino dado ao dinheiro recolhido, se é aplicado em saúde, educação ou segurança, é irrelevante para a determinação da natureza jurídica do gravame.

Assim, pode-se identificar a espécie de tributo por meio da análise de seu fato gerador. *Fato gerador* é a conduta adotada pelo contribuinte, um comportamento seu, descrito previamente em lei, que dá origem à obrigação tributária e ao dever de pagar o tributo.

De acordo com o CTN, os impostos têm fato gerador diferente das taxas e das contribuições de melhoria. O fato gerador dos primeiros é uma conduta do contribuinte que tenha expressão econômica, descrita em lei, mas *desvinculada* de uma atuação estatal dirigida àquela. “Auferir renda”, por exemplo, é o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). O contribuinte que, na realidade concreta, por meio de seu trabalho ou empresa, auferir renda, deve recolher aos cofres estatais uma quantia em dinheiro a título de imposto. Nesse caso, o Poder Público nada fará com relação ao sujeito passivo, isto é, não lhe prestará nenhum serviço específico nem executará nenhuma atividade em seu benefício.

O fato gerador das taxas, por outro lado, é uma atividade prestada pelo Estado especificamente direcionada ao particular, como um serviço público ou o exercício do poder de polícia. Por isso, a taxa é uma espécie de tributo *vinculado*. O mesmo ocorre com as contribuições de melhoria, cujo fato gerador é a construção de uma obra pública que gere a valorização do imóvel do particular. Sem a obra pública ou sem a valorização não há que se falar em contribuição de melhoria.

Assim, por meio dos respectivos fatos geradores pode-se identificar a natureza jurídica específica do tributo. Os impostos são tributos *desvinculados*. As taxas e contribuições de melhoria, *vinculados*. As primeiras, isto é, as taxas, vinculadas ao exercício do poder de polícia ou à prestação de serviço público específico e divisível. A segunda, a contribuição de melhoria, a uma obra pública que gere a valorização do imóvel do contribuinte.

## 2.4 Insuficiências do artigo 4.º do CTN

Ao estudarmos o art. 4.º, a leitora e o leitor atentos perceberam que apenas mencionamos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. O que dizer, no entanto, dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, que também são espécies tributárias? Em outras palavras: como identificá-los?

O Código Tributário Nacional, como assinalado, veio a lume em 1966. A Constituição Federal, em 1988. Assim, o texto constitucional, de certa forma, inovou na medida em que passou a prever mais duas espécies de tributos que não se encontravam no CTN.

Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148 da CF/1988. De acordo com o dispositivo, apenas podem ser instituídos para custear despesas com guerras externas ou sua iminência, calamidades públicas e investimentos públicos urgentes e de relevante interesse nacional.

Para que o empréstimo compulsório seja válido, isto é, para que a lei que o instituiu seja compatível com a Constituição, o produto da arrecadação deve ser aplicado na despesa que fundamentou sua instituição. É o que determina o art. 148, parágrafo único, da CF/1988, conforme se verifica adiante:

**CF, art. 148.** [...] Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Nesse sentido, se o empréstimo compulsório foi instituído para custear uma calamidade pública, como uma enchente, por exemplo, o produto da arrecadação deve ser direcionado ao evento. Caso contrário, será considerado inconstitucional.

Pois bem, note-se que, nesse caso, o art. 4.º do CTN é inaplicável. De acordo com o inciso II deste dispositivo, a destinação legal do produto da arrecadação é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo. No caso do empréstimo compulsório, contudo, essa destinação é absolutamente relevante.

No que toca às contribuições especiais o problema é semelhante. São tributos caracterizados pela finalidade. Quer dizer, espécies tributárias que permitem a atuação da União em algumas áreas estratégicas, como a área social, econômica e relativa à organização de entidades representativas de segmentos profissionais. É o que determina o art. 149, *caput*, da CF/1988:

**CF, art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Chegamos à conclusão, então, que o art. 4.º do CTN é irrelevante e não deve mais ser aplicado? Não. Emerge a conclusão de que a interpretação do art. 4.º deve ser compatibilizada com a Constituição Federal.

Pode-se afirmar, então, que o dispositivo é adequado para a identificação da natureza jurídica dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. É inadequado, contudo, para a identificação dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais. Nestes últimos casos deve-se recorrer a outros critérios, como a destinação legal do produto da arrecadação ou finalidade do tributo, por exemplo.

## 2.5 Fiscalidade e extrafiscalidade

Os tributos, como regra geral, têm natureza *fiscal*. Quer dizer, sua principal função consiste em viabilizar o ingresso de recursos financeiros nos cofres do Estado. E isso porque, segundo com a Constituição, o Poder Público não deve exercer atividade econômica, ao menos em princípio. Esse tipo de atividade deve permanecer nas mãos dos particulares (art. 173 da CF/1988).

Dessa forma, o Estado é compelido a tributar a iniciativa privada. A transferência de parte das riquezas produzidas pelo setor privado aos cofres públicos é a principal função dos tributos. A essa característica dá-se o nome de *fiscalidade*. Em outras palavras, o tributo que possui como finalidade apenas viabilizar a arrecadação de recursos é típico exemplo de tributo fiscal.

Por outro lado, os tributos podem ser utilizados para cumprir uma função diferente. Imaginemos, por exemplo, uma propriedade rural extensa. Sabemos que o proprietário pode utilizá-la para produzir alimentos ou como instrumento de especulação imobiliária. Nesse último caso a propriedade nada produz. Serve apenas como forma de valorização do capital ali investido.

Pois bem, é possível induzir o proprietário a cultivar aquela propriedade por meio do imposto territorial rural (ITR). Basta estabelecer alíquotas mais elevadas para as propriedades improdutivas e alíquota reduzidas para as propriedades produtivas. Note-se que, nesse caso, o contribuinte não é obrigado a plantar. Pode optar, por exemplo, por pagar um imposto mais elevado e manter a propriedade improdutiva. Entretanto, sabemos que, no capitalismo, a lógica

vigente é sempre a do ganho econômico. Por isso, o proprietário é induzido a tornar sua propriedade produtiva, pois, assim, pode recolher menos imposto.

Essa última função do tributo, que consiste em induzir o contribuinte a adotar certos comportamentos, é denominada *extrafiscalidade*.

É o que ocorre também no caso de impostos que permitem ao Estado a regulação da atividade econômica interna, como o imposto sobre a importação (II) ou o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Nas situações de crise, em que empregos estão sob ameaça, a União pode reduzir as alíquotas do IPI com o objetivo de estimular a venda de automóveis. Assim, mantém-se o consumo de veículos e os empregos são preservados.

Os tributos, de um modo geral, podem ser utilizados conforme estas duas funções: *fiscal* ou *extrafiscal*. Geralmente há a prevalência de uma ou outra, conforme as opções do legislador. A função fiscal é mais relevante porque o tributo é a principal fonte de receita pública. É importante ressaltar, finalmente, que a extrafiscalidade deve ser utilizada de forma razoável e proporcional, sempre de acordo com o texto constitucional. Não pode significar, por exemplo, o confisco da propriedade privada.

## 2.6 Tributo e receita pública

O tributo, como assinalamos, é a principal fonte de recursos financeiros para o Estado. Por meio dele o Poder Público transfere, de forma compulsória, parte da riqueza produzida pelos particulares aos cofres estatais.

Pois bem, o ingresso definitivo de dinheiro no patrimônio do Estado chama-se *receita pública*. É justamente essa a lição de Kiyoshi Harada: “Como despesa pública pressupõe receita, pode-se dizer que *receita pública* é o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para o atendimento de suas finalidades” (HARADA, 2009, p. 31).

Existem várias fontes de receita pública. O aluguel de um imóvel público, por exemplo, representa ingresso de dinheiro nos cofres públicos. Enfitêuses, direitos de superfície, multas, também são exemplos. O tributo, como vimos, desponta como uma das principais fontes.

As receitas podem ser classificadas em extraordinárias e ordinárias. As primeiras, como a própria designação aponta, são marcadas pela eventualidade. Às vezes ocorrem, às vezes não. Uma indenização de guerra é um exemplo. As receitas ordinárias são as regulares, permanentes, como aquelas oriundas dos tributos.

Quanto à origem, a receita pública pode ser originária ou derivada. Originária é aquela que decorre de uma atividade ou patrimônio do próprio Estado. O aluguel de um imóvel público de propriedade estatal gera uma receita originária.

As receitas derivadas são recursos produzidos por terceiros e transferidos aos cofres estatais. É o caso típico dos tributos. O lucro, por exemplo, é produzido pelas empresas privadas. Parte deste é transferida ao Estado na forma de contribuição social sobre o lucro (CSSL). Trata-se, portanto, de receita derivada:

**Lei 4.320/64. art. 9º.** Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Conclui-se, portanto, que tributos são, como regra geral, fontes de *receitas ordinárias e derivadas*.

## 2.7 Estado, atividade econômica e tributo

Por que o Estado precisa tributar? Sabemos que recursos são necessários para que o Poder Público possa cumprir adequadamente os deveres que lhe são impostos pela Constituição. Mas, por que é preciso avançar sobre o patrimônio privado?

A riqueza da sociedade, de forma geral, é produzida por um tipo de atividade denominada *atividade econômica*. Esta pode ser compreendida como a aplicação do trabalho produtivo à natureza. Assim, cultiva-se um campo plantando arroz, feijão, trigo, batatas; extrai-se da natureza carvão e ferro, faz-se aço, e, com ele, produz-se um automóvel; perfura-se um poço em terra ou mar, extrai-se petróleo, e, com ele, faz-se a gasolina. Enfim, produz-se tudo quanto seja necessário e comercializável.

A Constituição brasileira disciplina juridicamente o exercício da atividade econômica. O texto constitucional assegurou um sistema econômico cujos fundamentos apoiam-se na propriedade privada dos meios de produção, na propriedade privada dos bens de consumo, na livre iniciativa, na livre concorrência, enfim, um sistema capitalista de produção (art. 170 da CF/1988).

No capitalismo, o exercício de atividade econômica fica reservado, como regra, aos *particulares*. É justamente o que prescreve o art. 173, *caput*, da CF/1988:

**CF, art. 173.** Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Quer dizer, o Estado está autorizado a exercer atividade econômica em duas situações precisas e excepcionais: (1) em casos relativos à segurança nacional, como a exploração do petróleo, por exemplo; (2) em casos atinentes a relevante interesse coletivo, como financiamentos de imóveis residenciais a pessoas de baixo poder aquisitivo, como faz a Caixa Econômica Federal.

Fora dessas situações é vedado ao Poder Público o exercício de atividade econômica. E isso porque, no capitalismo, a produção de riqueza fica a cargo dos particulares. Em outras palavras, à medida que a Constituição consagra juridicamente o sistema capitalista de produção, reserva obrigatoriamente o exercício da atividade econômica, isto é, a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, à iniciativa privada.

Provém daí a proteção constitucional da livre iniciativa (art. 1.º da CF/1988), da livre concorrência (art. 170 da CF/1988), da propriedade privada (art. 5.º da CF/1988), da vedação do confisco (art. 150 da CF/1988), dentre outros. Ora, se a Constituição consagra um sistema capitalista, deve garantir que os resultados da exploração econômica, isto é, os lucros, sejam apropriados pelos agentes privados.

O Poder Público, por outro lado, deve manter distância do exercício da atividade econômica. Fica proibido, como regra geral, de produzir e comercializar bens ou prestar serviços. Apenas em casos excepcionais, como vimos, tem autorização para exercer atividade econômica (art. 173 da CF/1988).

Assim, uma vez que não é dado ao Estado produzir riqueza, ou seja, na medida em que lhe é proibido o exercício de atividade econômica, não resta outra opção ao Poder Público senão transferir parte da riqueza produzida pelo setor privado para os cofres públicos. Existem, obviamente, limites a esta transferência. Esses limites estão contidos nas normas jurídicas que disciplinam a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, isto é, no direito tributário.

## 2.8 Necessidade social do tributo e legitimação do poder de tributar

Os autores, de maneira geral, justificam a necessidade do tributo a partir das despesas que o Estado está obrigado a assumir. A prestação de serviços públicos, os gastos com o funcionalismo, os custos gerais em nome do interesse público são apontados como os encargos que fundamentam o poder soberano de tributar.

Essa explicação oferece, simultaneamente, uma espécie de legitimação. Quer dizer, é legítimo que o particular transfira parte de sua riqueza, parte de sua propriedade privada ao Estado, porque este último deve utilizar os recursos arrecadados para oferecer à sociedade serviços públicos de saúde, educação, segurança, entre outros.

Tem-se aí a ideia de retribuição, que constitui uma noção importante para a obtenção do necessário consentimento social. Ora, se o Estado me presta um serviço, é justo que eu recolha tributos. Para falar com Tercio Sampaio Ferraz Junior, a ordem jurídica institucionalizada não tolera eventuais e possíveis “desconfirmações” (FERRAZ JR., 2003, p. 107-108).

Essa explicação é verdadeira, mas é apenas parte da verdade. Talvez a menor parte. Ora, se os tributos fossem realmente canalizados para a prestação de serviços públicos, então os serviços vigentes no país seriam de elevada qualidade. Não é o caso. Os serviços essen-

ciais, com raras exceções, são péssimos. Os valores arrecadados a título de tributos, por outro lado, só fazem crescer. A arrecadação estatal amplia-se ano após ano, enquanto os serviços públicos decrescem em quantidade e qualidade. O que acontece?

Devemos compreender que o tributo arrecadado pelo Estado não permanece com a entidade estatal. Ele é *redistribuído*. Assim, redistribui-se o valor arrecadado no momento em que se compra um veículo automotor para funcionar como ambulância; no momento em que se constrói uma rodovia; uma estação de metrô. Redistribui-se o tributo no momento em que se paga os vencimentos do policial, do professor, do médico e assim por diante.

Mas o tributo também é redistribuído sob a forma de *empréstimos* que o Estado concede a um particular para que este inicie um negócio, uma empresa. Se o particular não possui recursos próprios, pode obter dinheiro por meio das instituições estatais de crédito, como o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), por exemplo. Nesse caso, percebe-se que o dinheiro arrecadado dos contribuintes é direcionado exclusivamente a um particular.

Se o Poder Público, por outro lado, emite um título da dívida pública, compromete-se a pagar ao investidor, isto é, àquele que comprou o título, no futuro, o valor pago pelo papel, mais um acréscimo. Esse acréscimo chama-se *juro*. Os juros da dívida pública são pagos com as receitas arrecadadas por meio dos tributos.

Após a Segunda Guerra Mundial, instaurou-se no âmbito da economia o que os estudiosos denominaram de “consenso keynesiano”. Esse consenso girava em torno de algumas medidas que tinham como objetivo reprimir as finanças. Quer dizer, colocar sob controle os investidores financeiros, aqueles que vivem dos juros pagos pela compra de papéis privados e públicos.

O modelo de tributação fundava-se na economia real e os recursos arrecadados eram redistribuídos pelos Estados para o setor produtivo e para a prestação de serviços públicos de qualidade, ao menos na Europa. Era a época do denominado Estado de bem-estar social.

Nos anos de 1970, contudo, o modelo começou a ser alterado. Os investidores financeiros, pouco a pouco, retomaram o espaço que haviam perdido após as duas guerras mundiais. Iniciaram um processo de hegemonização, inclusive político, pressionando os Estados a endividarem-se cada vez mais através da emissão de títulos da dívida pública.

O novo modelo, fundado nas finanças de mercado, vigora atualmente em praticamente todo o mundo. As dívidas públicas ostentam enormes proporções. Isso significa que os Estados passaram a obter receita pública vendendo títulos da dívida a investidores e prometendo pagar os juros. O modelo de tributação da economia real, com financiamento do setor produtivo e de serviços públicos de qualidade, passou a ser desconstruído.

Como os Estados se endividaram de forma gigantesca nos últimos trinta anos, cada vez mais as quantias arrecadadas a título de tributos são utilizadas para o pagamento desses

juros. Trata-se do famoso “serviço da dívida pública”. Remunera-se alguns particulares que não desempenham trabalho produtivo apenas porque possuem dinheiro para emprestar ao Poder Público.

A arrecadação dos tributos é redistribuída pelo Estado, mas não para financiar a prestação de serviços públicos. É canalizada para os investidores, muitos deles estrangeiros, que almejam o valor de seus empréstimos mais os juros. Quanto mais o Estado endivida-se, tanto maior é a parcela de tributos arrecadada pelo Poder Público junto aos contribuintes e redirecionada aos investidores.

Assim, se é verdade que o Estado utiliza seu poder soberano de tributar porque precisa prestar serviços públicos para a sociedade, também é verdade que grande parte dos recursos arrecadados, talvez a maior parte, é canalizada para outros particulares. Investidores que utilizam seu dinheiro para comprar títulos da dívida pública, e, no futuro, resgatar o valor com um acréscimo, isto é, com juro.

### **SÚMULAS DO STF E DO STJ:**

#### **SÚMULAS STF**

---

Não há.

#### **SÚMULAS STJ**

---

Súmula 353 – “As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS”.

### **SÍNTESE DOS PRINCIPAIS ENTENDIMENTOS JURIPRUDENCIAIS**

Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do “non olet” (HC 94240).

# CAPÍTULO 03

## Limitações do Poder de Tributar

### 3.1 O Poder de Tributar

O poder estatal de tributar decorre de sua soberania. Esta, por sua vez, pode ser compreendida como a capacidade de que dispõe o Estado de impor suas decisões no interior de seu território, além de não se submeter a qualquer outro poder na ordem externa. É justamente a lição de Paulo Gustavo Gonet Branco: “Soberania é entendida como poder de autodeterminação plena, não condicionado a nenhum outro poder, externo ou interno” (MENDES *et al.*, 2013, p. 780).

O poder de tributar significa o poder de avançar sobre a propriedade privada dos indivíduos, empresas, enfim, particulares, por meio do tributo. Sabemos que, como regra, o Estado não está autorizado a exercer atividade econômica. O exercício dessa atividade é reservado à iniciativa privada (art. 173 da CF/1988). Por isso, não resta outra opção ao Poder Público senão transferir compulsoriamente a riqueza produzida pelo setor privado aos cofres estatais.

A República Federativa do Brasil, contudo, é um Estado Democrático de Direito (art. 1.º da CF/1988). A doutrina mais autorizada fala, hoje em dia, em Estado Constitucional de Direito. O que isso significa? Que, no Brasil, a soberania estatal é limitada pela Constituição. Vale dizer, os governantes não podem fazer simplesmente o que querem. Pelo contrário, devem atuar nos estritos limites impostos pelo direito constitucional.

Desse modo, o poder de tributar, isto é, o poder de transferir compulsoriamente parcela da propriedade privada para o patrimônio do Estado, deve ser exercido nos precisos limites fixados pela Constituição. Isso significa que, no Brasil, o poder de tributar é jurídico. As normas jurídicas, desde a Constituição, passando pelo Código Tributário Nacional e leis de cada ente federativo, até os atos administrativos mais simples, disciplinam o poder tributário, limitando sua utilização.

O rigor na observância da Constituição deve ser tal que, segundo alguns autores, não há, no Brasil, um autêntico poder de tributar, mas apenas competência tributária. Ainda que tal perspectiva seja sustentável, o fato é que o texto constitucional fala em expressamente em *poder de tributar*. E, dos artigos 150 a 153, trata justamente dos limites desse poder.

## 3.2 Poder de Tributar e os princípios constitucionais gerais

No Brasil o poder de tributar é limitado pelo Estado de Direito, ou melhor, pelo Estado Constitucional de Direito. Quer dizer, o exercício do poder está disciplinado rigorosamente pela Constituição.

Essa limitação, contudo, não se restringe ao que está previsto no texto constitucional. Inicia-se na Constituição, passa pelas leis, pelos decretos, atos administrativos e finaliza no Poder Judiciário. Este é o guardião último do Estado Constitucional, principalmente na figura de seu órgão de cúpula, o Supremo Tribunal Federal.

Na Constituição, em especial, alguns princípios despontam como de fundamental importância no que tange à limitação do poder de tributar. São princípios gerais, quer dizer, disciplinam a estrutura do Estado brasileiro como um todo. Não obstante, têm influência profunda na atividade de tributação.

Antes de analisá-los de forma mais cuidadosa, cumpre que saibamos o que é um princípio jurídico. Roque Carrazza observa: “Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (CARRAZZA, 2011, p. 46-47).

De acordo com a definição de Carrazza, e fundado numa perspectiva contemporânea sobre o direito constitucional, podemos afirmar que os princípios, como normas gerais e abstratas, indicam estados ideais a serem perseguidos e admitem sua realização por meio de variadas condutas. Os princípios são o fundamento de validade das demais normas, além de vincularem a interpretação dos preceitos jurídicos.

São aplicados de forma peculiar, de maneira que um eventual conflito entre princípios não faz com que um ou outro seja excluído, mas com que convivam em relativa harmonia. Além do mais, talvez a característica mais importante, os princípios traduzem valores a serem observados pelos governantes no exercício do poder. Abandona-se, assim, a percepção outrora predominante no meio jurídico de que as normas admitem qualquer conteúdo.

Compreende-se atualmente que os valores passíveis de positivação estão expressamente acolhidos nos princípios jurídicos. Assim, a manifestação normativa do poder de tributar, quer dizer, as leis, decretos, portarias, entre outros, devem estrita observância ao princípio da dignidade da pessoa humana, por exemplo, sob pena de não serem válidos.

Princípio constitucional é o princípio jurídico que reside expressa ou implicitamente na Constituição. Sua força vinculante decorre de estar previsto na lei fundamental de um país, vale dizer, no escalão de direito positivo mais elevado do ordenamento jurídico, como ensina Kelsen (1995, p. 247). Constitui, assim, o fundamento de validade de todas as demais normas desse ordenamento.

### 3.3 Princípio federativo e princípio da autonomia municipal

De acordo com o art. 1.º da CF/1988, o Brasil é uma República Federativa. O princípio federativo, como se sabe, organiza a forma de Estado. Quer dizer, a maneira específica como o poder soberano é distribuído pelo território do ente estatal.

Quando se fala em forma de Estado, pode-se pensar sob duas perspectivas: (1) o poder permanece centralizado em apenas um polo produtor de normas políticas, administrativas e jurisdicionais, que se espalham por todo o território do ente estatal; (2) o poder é descentralizado entre vários polos produtores de ordens normativas, cada uma atuando em uma parcela específica do território. No primeiro caso, falamos em Estados Unitários; no segundo, em Estados Federais.

O Estado brasileiro é uma federação. Por isso, tem como característica a descentralização das funções legislativa, administrativa e jurisdicional entre várias pessoas políticas autônomas que atuam dentro de seus respectivos territórios. Estamos falando dos entes federativos que, no Brasil, são quatro: União, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios.

Uma característica fundamental do federalismo é a autonomia dos entes federativos. Nas palavras de Paulo Gustavo Gonet Branco, trata-se da “capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano” (MENDES *et al.*, 2014, p. 780). Quer dizer, os entes federativos estão autorizados a fazer ou deixar de fazer tudo o quanto esteja previsto na Constituição. Não há hierarquia entre eles, de modo que cada um atua dentro dos limites estabelecidos pelo poder constituinte originário.

A cada um dos entes federativos a Constituição atribui uma gama de deveres, dentre os quais a prestação de uma série de serviços públicos. A União, por exemplo, deve manter o serviço postal e o correio aéreo nacional (art. 21, X, CF/1988). Os Estados Federados devem explorar os serviços locais de gás canalizado (art. 25, § 2.º, CF/1988). Os Municípios, devem fornecer o serviço de transporte público coletivo (art. 30, V, CF/1988).

Aos deveres atribuídos pela Constituição seguem-se as despesas públicas. Quer dizer, o cumprimento de tais incumbências gera uma série de gastos governamentais. Percebe-se, assim, que os quatro entes federativos precisam obter receita pública para que possam cumprir adequadamente os deveres que lhes são determinados.

Esse encadeamento lógico entre deveres constitucionais, despesas públicas e necessidade constante de receitas desemboca naturalmente no tributo.

Como vimos, esta é a principal fonte de receitas públicas ordinárias. Dessa forma, cada ente federativo tem reservado, pela Constituição, um conjunto de tributos que são fundamentais para a obtenção dos recursos financeiros necessários.

Ademais, a aquisição desses recursos de maneira independente é fundamental para que cada ente federativo mantenha sua autonomia. De fato, se os Municípios dependessem sempre dos Estados ou da União para terem acesso a recursos financeiros, suas autonomias estariam seriamente comprometidas.

Por isso, a competência para instituir tributos, isto é, a competência tributária, reservada de maneira exclusiva a cada um dos entes federativos, é elemento fundamental na caracterização da forma federativa de Estado. Podemos dizer que o “coração” do sistema federal, no que tange à autonomia dos entes federativos, é a atribuição da competência tributária exclusiva a cada uma das pessoas políticas de direito público interno.

Por isso, uma modificação nas competências tributárias de forma desordenada e sem manter o equilíbrio do pacto federativo é inconstitucional, tendo em vista que a forma federativa de Estado é cláusula pétrea, à luz do art. 60, § 4.º, I, da CF/1988.

O princípio federativo manifesta-se ainda, de forma mais nítida, nos seguintes dispositivos constitucionais de índole tributária:

- *Princípio da liberdade de tráfego* (art. 150, V, CF/1988): Um dos fundamentos de tal princípio é a liberdade individual de locomoção, assegurada no art. 5.º do texto constitucional. Outro fundamento é o próprio princípio federativo, na medida em que obsta que os entes imponham barreiras por meio da tributação à livre locomoção dos indivíduos no território nacional;
- *Imunidades genéricas recíprocas* (art. 150, VI, a, CF/1988): Os entes federativos estão impedidos de instituir *impostos* que incidam sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Trata-se da preocupação explícita da Constituição para com a autonomia de cada um deles;
- *Princípio da uniformidade tributária ou geográfica* (art. 151, I, CF/1988): A União deve instituir tributo uniforme em todo o território nacional, sem que haja distinção ou preferência com relação a Estados, Distrito Federal ou Municípios. Privilegia-se, no caso, a isonomia ou igualdade dos entes federativos;
- *Princípio da tributação igualitária da renda e obrigações oriundas da dívida pública dos entes federativos, e equidade na tributação da remuneração e proventos dos agentes públicos* (art. 151, II, CF/1988): *É vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;*
- *Vedação de isenções heterônomas* (art. 151, III, CF/1988): *É vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Ora, a isenção é uma decisão política. Deve ser veiculada por meio de lei do ente federativo que quer isentar. Logo, se a União pudesse isentar tributos de outros entes federativos estaria comprometendo suas respectivas autonomias;*

- *Princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou destino* (art. 152 da CF/1988): É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Se o estado de Goiás, por exemplo, pudesse estabelecer alíquotas maiores para uma mercadoria que vem de São Paulo e alíquotas menores para aquela que vem do Rio Grande do Sul, violaria frontalmente o princípio da isonomia dos entes federativos. Além do mais, estaria incentivando a denominada “guerra fiscal”, problema grave que pode ocorrer nos Estados federais;
- *Repartição das receitas tributárias* (arts. 157 a 160 da CF/1988): Parte da receita dos tributos arrecadados por alguns entes federativos deve ser transferida a outros, como forma de assegurar suas respectivas autonomias financeiras. Assim, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, por exemplo, o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, da CF/1988);
- O *princípio da autonomia municipal* também recebeu acolhida privilegiada no texto constitucional. É um elemento constitutivo do federalismo brasileiro. De acordo com o postulado, os Municípios têm, por exemplo, autonomia para legislar sobre “assuntos de interesse local”, além da competência exclusiva para “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas [...]” (art. 30, I e III, da CF/1988). Roque Carrazza anota: “Portanto, tendo cautela de costear noções secundárias (contestáveis, pois), parece correto sustentar que a autonomia municipal, sob a óptica do Direito, é a faculdade que a pessoa política do Município tem de, dentro do círculo de competências pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, *sponte propria*, suas normas jurídicas (João Mangabeira). Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município” (CARRAZZA, 2011, p. 178).

### 3.4 Princípio republicano

O Estado brasileiro é uma República. O princípio republicano orienta o que se denomina forma de governo. Significa a maneira específica como os governantes relacionam-se com os governados; como chegam ao poder; como são responsabilizados etc. A forma republicana, inspirada no Império Romano, sempre foi invocada na Europa nos momentos históricos em que a monarquia encontrava-se fragilizada. Depois da independência americana e da Revolução Francesa, acabou prevalecendo na maior parte dos países ocidentais, inclusive no Brasil.

A República contrapõe-se à Monarquia. Conhecendo esta última, podemos conhecer, por oposição, a primeira. Assim, a forma monárquica caracteriza-se pela vitaliciedade do governante, que exerce o poder até seu falecimento ou abdicação; pela hereditariedade na transmissão do poder, passado aos herdeiros do rei ou rainha; pela relativa irresponsabilidade política do governante; e, finalmente, pela existência de privilégios, inclusive e principalmente, os privilégios tributários.

A República tenta contrapor-se à Monarquia. Logo, suas características são a temporariedade e periodicidade dos mandatos dos governantes; a eleição como forma de condução ao Poder Executivo e Legislativo; a responsabilidade política do governante por seus atos e a ausência de privilégios, especialmente os de índole tributária.

Assim, todos, na medida de sua capacidade para contribuir, devem recolher tributos, independentemente de posição pessoal, profissional, social etc. Impõe-se a carga tributária aos políticos, militares, clérigos, juizes, empresários, trabalhadores, enfim, todos os que possuam capacidade contributiva.

No que toca à relação do princípio republicano com o direito tributário, percebe-se claramente sua ligação nos seguintes princípios:

- *Princípio da igualdade* – De acordo com o art. 150, II, da Constituição, é vedado aos entes federativos, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”;
- *Princípio da capacidade contributiva*: De acordo com o art. 145, § 1.º, da Constituição, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

### 3.5 Princípio da separação dos poderes ou distribuição de funções

O art. 2.º da CF/1988 prescreve: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

O texto constitucional consagrou o chamado princípio da separação dos poderes, um dos fundamentos do constitucionalismo moderno. Tal é seu prestígio que, de acordo com o art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, “a sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”.

É preciso compreender, entretanto, que o poder soberano é uno e indivisível. Quer dizer, o poder do Estado não pode ser dividido. Se houver divisão, então estamos diante de dois Estados e não de um.

A República Federativa do Brasil, por exemplo, é soberana, uma vez que suas decisões são observadas dentro de seu território e não se submetem a nenhum outro Estado na ordem internacional. Por isso, o princípio da separação dos poderes deve ser apreendido com cautela. Na verdade, não significa uma *divisão* de poderes, mas sim uma *distribuição* de funções estatais entre órgãos distintos.

Em outras palavras, o poder soberano estatal, uno e indivisível, manifesta-se de três formas básicas, também denominadas funções: (1) função legislativa, (2) executiva e (3) jurisdicional.

A primeira significa a elaboração de normas gerais e abstratas, como as leis ordinárias, por exemplo; a segunda, a criação de normas individuais e concretas (os atos administrativos), como o lançamento tributário; a última, a imposição de normas individuais e concretas com caráter de definitividade e que solucionam conflitos de interesses, como as sentenças judiciais.

Essas três funções foram atribuídas a três órgãos distintos e autônomos entre si, com relativa exclusividade: (1) o Poder Legislativo, (2) o Poder Executivo e (3) o Poder Judiciário. Ao primeiro atribuiu-se a função de legislar; ao segundo, de administrar e; ao terceiro, a de julgar.

O que se tem, então, é uma distribuição orgânico-funcional. Cada conjunto de autoridades exerce suas funções básicas, relativamente exclusivas, chamadas de funções típicas. Por outro lado, executam uma espécie de “controle recíproco”, denominado “sistema de freios e contrapesos”.

Assim, o Poder Legislativo federal (Congresso Nacional) está incumbido de elaborar as leis federais. Conta, para tanto, com a participação do chefe do Poder Executivo (Presidente da República) por meio da sanção ou veto. Finalmente, caso considere-se que a lei produzida viola o texto constitucional, o órgão mais elevado do Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal, está autorizado a declará-la inconstitucional e retirá-la do ordenamento jurídico.

No âmbito do direito tributário, o princípio da separação de poderes é fundamental. Cabe ao Poder Legislativo a instituição do tributo por meio de lei. Ao Executivo, na figura da Administração Pública, a fiscalização e arrecadação. Ao Judiciário, a palavra final sobre eventuais conflitos entre Fisco e contribuinte, além da garantia e tutela dos direitos fundamentais dos particulares.

É claro que essas funções não são exercidas de forma rígida. O chefe do Poder Executivo federal (o Presidente da República) está autorizado, por exemplo, a instituir alguns tributos por meio de medida provisória (art. 62 da CF/1988). Nesse caso, exerce função legislativa atípica. A própria Administração Pública reexamina os lançamentos tributários após eventuais impugnações por parte dos sujeitos passivos, podendo revê-los quando for o caso, o que implica o exercício de função “jurisdicional” *atípica*.

O importante, contudo, é que em matéria tributária a Constituição segue o modelo de separação de poderes de maneira razoavelmente ortodoxa. Cabe ao Poder Legislativo instituir os tributos, ao Executivo fiscalizá-los e arrecadá-los e ao Judiciário solucionar definitivamente eventuais conflitos de interesse.

### 3.6 Princípio democrático

O art. 1.º, parágrafo único, da CF/1988, determina: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Trata-se do princípio democrático, informador do regime de governo adotado pelo texto constitucional. O Brasil é, assim, uma democracia.

O princípio democrático indica que a titularidade do poder soberano reside no povo. A partir dessa perspectiva, compreende-se que a soberania estatal é, na verdade, uma soberania popular. Há consequências importantes nessa constatação porque, a partir dela, percebe-se que os governantes devem exercer o poder com uma finalidade específica.

Essa finalidade seria sempre o atendimento do interesse público. Se deslocarmos esse raciocínio para o campo específico do poder de tributar, perceberemos que a legitimidade deste último reside em sua utilização conforme o interesse público. Assim, parece que se pode sustentar, com alguma tranquilidade, que a destinação das receitas públicas oriundas da tributação condiciona a legitimidade do meio pelo qual são alcançadas.

Quer dizer, a aplicação das receitas públicas tributárias de acordo com o interesse público condiciona a validade do tributo, isto é, do meio pelo qual o Estado tem acesso a essas receitas. Trata-se de um assunto controverso e muito debatido na doutrina. Voltaremos a ele.

### 3.7 Poder de tributar e os direitos e garantias fundamentais do contribuinte

O poder estatal de tributar é limitado pelos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. O primeiro evento histórico cujo significado foi a limitação forçada do poder soberano de tributar encontra-se na *Magna Charta*, imposta por barões ao rei João Sem Terra, na Inglaterra, em 1215. Nela, encontra-se um dispositivo segundo o qual nenhuma contribuição poderia ser imposta sem consentimento prévio dos súditos.

Os direitos e garantias fundamentais dividem-se, segundo a doutrina, em três gerações ou dimensões. Alguns autores falam, ainda, em uma quarta e quinta. Nesse capítulo concentraremos nossa atenção nos direitos de primeira geração.

Tais direitos significam basicamente limitações do poder estatal. Impõe-se ao poder soberano o respeito a alguns valores básicos, positivados na Constituição e considerados vitais para a vida em sociedade. Dentre eles, despontam como os mais importantes a vida, a igualdade, a liberdade, a propriedade e a segurança jurídica.

Parte desses valores está corporificada nos princípios já analisados, como o republicanismo, por exemplo. Entretanto, na Constituição tais valores recebem uma especificação por meio

de alguns princípios, como a legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco, entre outros. Vejamos, esquematicamente, como tais direitos e garantias desdobram-se no âmbito tributário:

- *Vida*: O valor fundamental da vida impõe uma limitação ao poder de tributar, corporificada no princípio da não tributação do mínimo existencial. É uma dimensão mais ou menos conectada ao princípio da capacidade contributiva, do qual trataremos em capítulo específico. A não tributação do mínimo existencial implica o reconhecimento de que uma capacidade contributiva mínima, como o simples recebimento de benefícios assistenciais (bolsa família) não deve ser tributada. Tal reconhecimento liga-se diretamente ao princípio da dignidade da pessoa humana, expressamente previsto como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1.º, III, da CF/1988);
- *Igualdade*: No âmbito tributário a igualdade significa, antes de tudo, a ausência de privilégios. Quer dizer, todas as classes sociais, independentemente da posição social, devem recolher tributos. Porém, a igualdade possui um núcleo significativo socialmente mais importante: tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual, na medida de suas desigualdades. Em termos de tributação, isso implica onerar mais quem detém mais riqueza e menos quem detém menos. Em termos simples: os ricos devem pagar mais tributos enquanto os pobres menos. Estes últimos, em algumas circunstâncias, não devem sequer pagar. Isso repercute em postulados especificamente tributários, como a proporcionalidade, progressividade e seletividade, que serão estudados nos capítulos seguintes. O princípio da igualdade é de suma importância para o alcance do objetivo fundamental previsto no inciso I do art. 3.º da CF/1988: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”;
- *Liberdade*: A liberdade tem especial tratamento tributário no âmbito dos princípios e imunidades, de acordo com as várias maneiras pelas quais se manifesta. Assim, por exemplo, de acordo com o art. 150, V, da CF/1988, é vedado aos entes federativos, “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais” (princípio da liberdade de tráfego). Nesse caso, o dispositivo tutela a liberdade individual de locomoção. No inciso VI do art. 150, por outro lado, protege-se a liberdade de manifestação intelectual por meio de imunidade tributária, na medida em que é vedado aos entes federativos instituir impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”;
- *Propriedade*: O direito à propriedade privada é, talvez, o núcleo mais importante de proteção constitucional em face da atividade de tributação do Estado. E isso por uma razão muito simples: tributar é avançar sobre a propriedade privada dos particulares, quer dizer, transferir, compulsoriamente, parcela desta propriedade para os cofres públicos. As proteções constitucionais mais notórias à propriedade no que tange ao direito tributário são os princípios da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF/1988) e da vedação do confisco (art. 150, IV, da CF/1988). De acordo com o primeiro, é vedado aos entes federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. De fato, remete-se à ideia, duvidosa nos dias atuais, de que a lei é a expressão da vontade coletiva, uma vez que é elaborada pelos representantes do povo. Estamos falando do princípio do consentimento na tributação, que legitimaria a “invasão” estatal junto à propriedade privada. O inciso IV do art. 150, por sua vez, veda que os entes federativos utilizem “tributo com efeito de confisco”. Quer dizer, não é dado ao Estado retirar toda a propriedade do particular, mas apenas parcela desta. Uma parcela que garanta, necessariamente, a continuidade de seu patrimônio e, no caso das empresas, do exercício de atividade econômica;

- *Segurança jurídica*: A segurança jurídica das relações significa, em termos gerais, previsibilidade. Quer dizer, a ação estatal deve ser previsível para que o particular, o administrado, o contribuinte, possa preparar-se adequadamente. No terreno da tributação a segurança jurídica é fundamental. Ora, os contribuintes têm que se preparar para o pagamento do tributo. Assim, convém que eu saiba, com certa antecedência, quanto terei de desembolsar a título de IPTU, IPVA, IR etc. Entretanto, no caso das empresas a segurança jurídica é ainda mais importante. Como elas produzem riqueza – este é o aspecto dinâmico da propriedade – são muito mais frágeis à imposição tributária. Assim, precisam saber, com rigorosa antecedência, quanto terão de desembolsar e título de tributos para que possam preparar seus investimentos, contratar mão de obra, fechar contratos a longo prazo e assim por diante. No campo tributário a segurança jurídica manifesta-se nos princípios da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF/1988), anterioridade (art. 150, III, b e c, da CF/1988), dentre outros.

### **JURISPRUDÊNCIA DO STF – Princípios tributários e direitos fundamentais**

O Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente o caráter de direitos fundamentais dos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar. No ano de 1993, em um julgamento que tinha por objeto emenda constitucional que ofendia o princípio da anterioridade tributária, o Pleno assentou: “A Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, b, e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1 – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV, e art. 150, III, ‘b’, da Constituição) [...]” (STF, ADI 939/DF, 1993).

## 3.8 Limitações do poder de tributar: princípios e imunidades

As limitações constitucionais do poder de tributar encontram-se em todo o texto constitucional. Elas desdobram-se de forma mais específica, entretanto, como conjunto de princípios tributários e como imunidades tributárias. É justamente o que encontramos nos arts. 150, 151 e 152 do texto constitucional.

Os princípios tributários são princípios constitucionais. Possuem, portanto, os mesmos atributos do princípio jurídico. São normas dotadas de grande abstração e generalidade, veiculam valores fundamentais e orientam a interpretação dos demais dispositivos jurídicos, de forma vinculativa.

As imunidades são normas constitucionais negativas de competência. Quer dizer, traçam os contornos das competências tributárias dos entes federativos, assinalando o conjunto de pessoas, situações ou bens que *não* devem ser tributados. Ao mesmo tempo, constituem garantias fundamentais do contribuinte, na medida em que protegem constitucionalmente a propriedade privada.

<b>PANORAMA GERAL DOS PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS MAIS IMPORTANTES</b>		
<b>Princípio</b>	<b>Previsão</b>	
– Capacidade contributiva	– Art. 145, § 1º	
– Legalidade	– Art. 150, I	
– Isonomia	– Art. 150, II	
– Irretroatividade	– Art. 150, III, “a”	
– Anterioridade	– Art. 150, III, “b”	
– Anterioridade nonagesimal	– Art. 150, III, “c”	
– Não confisco	– Art. 150, IV	
– Não limitação ao tráfego de pessoas e bens	– Art. 150, V	
– Transparência	– Art. 150, § 5º	
– Uniformidade geográfica	– Art. 151, I	
– Não discriminação em razão da procedência ou do destino	– Art. 152	
– Imunidades Genéricas	Recíprocas	– Art. 150, VI, <i>a</i>
	Templos de qualquer culto	– Art. 150, VI, <i>b</i>
	Partidos políticos e suas fundações; entidades sindicais dos trabalhadores; instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos	– Art. 150, VI, <i>c</i>
	Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão	– Art. 150, VI, <i>d</i>
	Musical	– Art. 150, VI, <i>e</i>

Nos próximos capítulos estudaremos essas limitações, princípios e imunidades, de forma mais detalhada. Antes, porém, devemos compreender o que significa competência tributária, seu conceito, classificação, limites, entre outros.

### **SÚMULAS DO STF E DO STJ:**

#### **SÚMULA STF**

---

Súmula vinculante nº 58 – “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”.

#### **SÚMULA STJ**

---

Não há.

### **SÍNTESE DOS PRINCIPAIS ENTENDIMENTOS JURIPRUDENCIAIS**

- O princípio da anterioridade é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV, e art. 150, III, ‘b’, da Constituição) (STF, ADI 939/DF, 1993).
- A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte (STF, ADI 2551-MCQO).
- O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes (STF, ADI 712-MC).
- O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade (STF, RE 200844-AgR).
- As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” (CF, art. 150). (STF, ADI 447, voto).



**Vinícius Gomes Casalino** é professor titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-Campinas). Membro do corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito, orienta pesquisas relacionadas à área da economia e das políticas públicas tributárias. É doutor e mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Largo São Francisco/USP) e pós-doutor pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Possui larga experiência em cursos preparatórios para concursos públicos, tendo participado do corpo docente da Rede de Ensino LFG entre 2004 e 2013. É advogado e parecerista.



**Helton Kramer Lustoza** é procurador do Estado do Paraná; mestre em Direito pela UniBrasil, com estudos na UFPR e especialista em Direito Tributário e Processo Civil; professor da graduação em Direito e coordenador de cursos de especialização na Universidade Paranaense (Unipar) e também professor de Direito Tributário do curso preparatório Focus. Já atuou como professor da graduação e pós-graduação na Escola de Direito da PUC-PR (2011/2016); presidente da Comissão da Advocacia Pública da OAB-PR – Subseção Umuarama; autor de diversas obras jurídicas como livro *Advocacia Pública em Ação*, pela editora JusPodivm; *Eficiência Administrativa e Ativismo Judicial*, pela editora Íthala; *Impostos Municipais para concurso*, pela editora JusPodivm; coautor do livro *Tributos em espécie*, pela editora JusPodivm; coautor da obra *Manual de Direito Tributário* pela editora JusPodivm.



Adquira já o seu!



<https://www.ithala.com.br/produto/curso-de-direito-tributario/>