

COLEÇÃO  
**TRIBUNAIS E MPU**  
Coordenador HENRIQUE CORREIA

ALAN MARTINS  
DIMAS YAMADA SCARDOELLI



# DIREITO **TRIBUTÁRIO**

PARA OS CONCURSOS DE TRF, TJ E  
MPU

**2ª**  
edição

revista  
atualizada  
ampliada

2019

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# CAPÍTULO I

## ***DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES***

### 1. BREVE INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

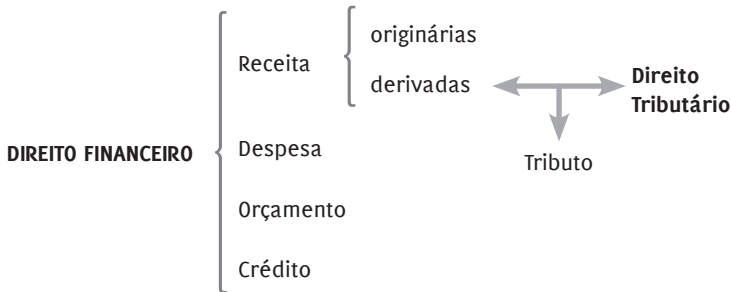
Não se pode falar em **Direito Tributário** sem mencionar a sua raiz no Direito Financeiro, mas com enfática ressalva quanto à autonomia tributária.

Ramo do Direito Público dedicado à disciplina jurídica das finanças públicas, o Direito Financeiro se desdobra em quatro aspectos, quais sejam:

- **Receita Pública:** corresponde ao montante de recursos em dinheiro que ingressa nos cofres do Estado, subdividindo-se em **receitas originárias** (diretas, porque obtidas a partir da exploração do patrimônio público, como aquelas decorrentes de preços e tarifas cobrados pela oferta de serviços públicos e atividades negociais do Estado) e **receitas derivadas** (indiretas, porque oriundas de arrecadação junto a particulares, como são as multas e os tributos).
- **Despesa Pública:** é o montante de recursos em dinheiro despendido pelo Estado, para custear serviços, atividades, conservar seu patrimônio e manter sua estrutura e pessoal.
- **Orçamento Público:** é a previsão legalmente estabelecida acerca das receitas e despesas públicas.
- **Crédito Público:** conjunto de operações pelas quais o Estado obtém recursos financeiros junto a particulares, mediante emissão de títulos e empréstimos, com ou sem concessão de vantagens, e obrigação de restituir mediante prazos e condições previamente estabelecidos.

O **Direito Tributário** desenvolveu-se a partir de uma das perspectivas do Direito Financeiro, que diz respeito às **receitas públicas derivadas**, consubstanciadas nos tributos que o Estado arrecada junto aos particulares (pessoas físicas e jurídicas), cabendo aqui adiantar que o **tributo** constitui **gênero** das seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório.

Sob uma visão sistêmica, a relação do Direito Tributário com o Direito Financeiro pode ser representada pelo seguinte esquema:



Porém, pela dedicação exclusiva a uma das vertentes da receita pública e em razão da forte produção normativa, doutrinária e jurisprudencial próprias, o Direito Tributário sobressai-se como um ramo jurídico autônomo, que tem por **elemento nuclear** o conceito de **tributo**, tema do próximo subitem deste capítulo inaugural.

Para uma conceituação inicial que, por certo, será melhor compreendida ao longo dos capítulos do livro, pode-se dizer que o **Direito Tributário é o ramo jurídico dedicado ao estudo das normas e princípios que regem os tributos, sua incidência e respectiva obrigação, bem como a constituição, exigência, extinção e todos os demais aspectos do crédito tributário.**

## 2. TRIBUTO

**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 (CTN, art. 3º). Esse conceito legal pode ser subdividido em seis elementos conceituais, quais sejam:

- **Prestação pecuniária:** é o objeto de uma relação jurídica denominada **obrigação tributária**, estabelecida entre: 1 – um credor ou **sujeito ativo** (Fisco ou Fazenda Pública), que tem o direito de exigir o tributo decorrente de uma competência constitucional; 2 – um **sujeito passivo**, que deve levar o **dinheiro** aos cofres públicos (daí o termo “pecuniária”), podendo ser um **contribuinte** (pessoa que tenha relação direta com o fato gerador) ou um **responsável** (um terceiro vinculado ao fato gerador).
- **Compulsória:** cumprir a obrigação tributária é um dever do contribuinte e não uma faculdade.
- **Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir:** a expressão “em moeda”, além de dar ênfase ao caráter pecuniário do tributo, também respalda a expressão alternativa “ou cujo valor nela se possa exprimir”, cuja coerência ficou mais clara a partir do advento da Lei complementar 104/2001, que

introduziu o inciso XI ao artigo 156 do CTN, prevendo a dação em pagamento em bens imóveis como hipótese de extinção do crédito tributário, na forma e condições estabelecidas em lei.

- **Que não constitua sanção de ato ilícito:** serve para distinguir tributo de multa, deixando claro que a hipótese legal de incidência do tributo não é uma infração, nem sua consequência jurídica uma penalidade. É diferente da multa, que sempre constitui a sanção de um ato ilícito, como ocorre nas multas por infração às legislações de trânsito, ambiental, sanitária etc.
- **Instituída em lei:** condiz com o princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I), segundo o qual é vedada a instituição ou majoração de tributos sem previsão legal do seu fato gerador.
- **Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** por ser uma prestação compulsória instituída em lei, a autoridade administrativa fica vinculada à exigência do tributo, até porque tem o dever de exercer as competências que lhe são atribuídas por lei. Não há discricionariedade, isto é, juízo de conveniência e oportunidade, por parte da referida autoridade.

Ainda sob o aspecto conceitual, é importante anotar que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º). Em decorrência disso, é irrelevante a denominação e demais características formais adotadas pela lei (CTN, art. 4º, I), não importando se o legislador, ao criar um tributo, o denominar imposto, se a sua respectiva obrigação advier do exercício regular do poder de polícia, fato gerador típico de taxas (CF, art. 145, II e CTN, art. 77). Nesse caso, estar-se-á diante de uma taxa.

Da mesma maneira, também não tem relevância a aplicação financeira do produto da arrecadação (CTN, art. 4º, II), muito embora a destinação constitucional do produto da arrecadação seja característica peculiar a determinadas espécies tributárias, conforme será exposto adiante.

Portanto, segundo o texto literal, que é o cobrado na maioria das questões de concursos públicos, o artigo 4º se estrutura da seguinte forma:

Fatores para determinar natureza jurídica do tributo	Relevante	Irrelevante
CTN, art. 4º, <i>caput</i>	Fato gerador da respectiva obrigação	
CTN, art. 4º, inciso I		denominação e demais características formais adotadas pela lei
CTN, art. 4º, inciso II		aplicação financeira do produto da arrecadação

**ATENÇÃO:**

Vale a pena destacar uma reflexão doutrinária que coloca em xeque a efetividade do citado artigo 4º do CTN (ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. 8ª edição, São Paulo: Método, 2014, página 20). Há algumas situações em que as espécies tributárias não são distinguidas pelo fato gerador. Por exemplo, na comparação entre o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro, os fatos geradores são praticamente idênticos. O que diferencia o IRPJ e a CSLL é o nome e o destino do produto arrecadado e não o fato gerador (que é o mesmo nos dois tributos). Entretanto, seja o nome, seja a destinação do produto da arrecadação, ambos são critérios considerados irrelevantes pelo artigo 4º do CTN. Noutro giro, o artigo 145, § 2º, da CF proíbe que as taxas tenham bases de cálculo idênticas às dos impostos, daí a se concluir que, nesse caso, além do fato gerador, torna-se necessário avaliar a base de cálculo na análise para especificar a natureza jurídica de um tributo. Importante dizer que, em geral, a exigência dos concursos públicos se dá pela redação literal do artigo 4º do CTN. Todavia, o candidato deve estar alerta para questões que exigem conhecimentos sobre posicionamentos doutrinários, tal como o aqui exposto, embora elas sejam incomuns nas carreiras de tribunais.

### 3. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

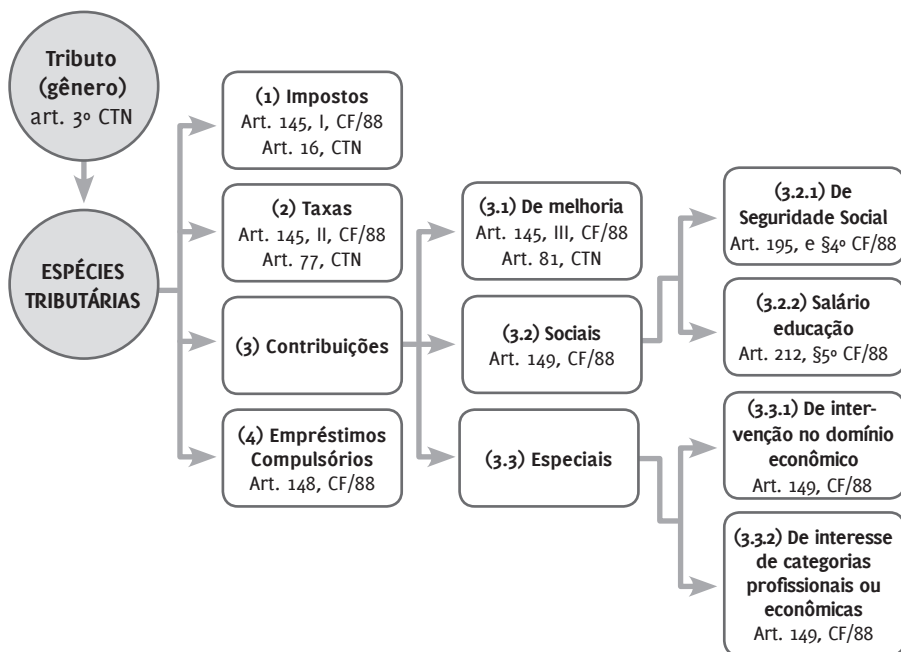
Embora o artigo 5º do CTN classifique os tributos em três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), interpretando-se o CTN conforme recepcionado pela CF, é possível concluir que a classificação tripartite é incompleta. Deve prevalecer, então, a classificação quinquipartite ou pentapartite, que acrescenta entre as espécies tributárias o empréstimo compulsório (CF, art. 148) e as contribuições (compreendem todas as demais contribuições previstas na CF, tais como as dos artigos 149, 149-A, 195 etc).

Essa linha de raciocínio foi consagrada em histórico julgamento da ADI 447, com a diferença de que as contribuições de melhoria e as outras contribuições foram incluídas como espécies do gênero contribuição, resultando na classificação em impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório, nos seguintes termos:

“Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba,

‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993).

A seguir encontra-se um quadro denominado **Tributos e espécies tributárias**, que foi baseado no julgamento da ADI 447 pelo STF:



### 3.1. Impostos

O **imposto** é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação **independente** de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art.

16). Trata-se, portanto, de um tributo de caráter **não vinculado**, cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal.

Nessa linha, incide sobre fatos signo-presuntivos de riqueza (sinais de riqueza do contribuinte), tais como a renda no Imposto de Renda (**IR**) e a propriedade no Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (**IPTU**). Ao contrário, não incide sobre atividades estatais, como veremos que se dá, por exemplo, com as taxas. Constitui, assim, uma receita que se destina ao financiamento de atividades gerais do Estado, tais como saúde, educação, segurança pública, transporte etc.

Outra característica é que em regra, **não há destinação específica ao produto da arrecadação** dessa espécie tributária, isto é, a Constituição proíbe que os valores arrecadados a título de impostos sejam destinados especificamente ao custeio de determinada despesa.

É o que se depreende do disposto no artigo 167, inciso IV, da CF, que veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. E assim, **não** é correto, por exemplo, dizer que os valores arrecadados pelos Estados a título de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) deveriam ser necessariamente destinados ao custeio de atividades relativas à conservação de ruas e rodovias.

Essa vedação à vinculação da receita de impostos também é conhecida como princípio da **não-afetação da receita de impostos**, porém comporta exceções. Isso porque, o próprio artigo 167, inciso IV, da CF e seu § 4º, estabelece as seguintes ressalvas, em número de seis:

- a repartição do produto da arrecadação dos impostos (CF, arts. 158 e 159);
- a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde (CF, art. 198, § 2º);
- a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino (CF, art. 212);
- a destinação de recursos para a realização de atividades da administração tributária (CF, art. 37, XXII);
- a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (CF, art. 165, § 8º);
- para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, art. 167, § 4º).

Por fim, não são poucas as classificações que a doutrina em geral estabelece para os impostos, valendo mencionar duas de grande importância, por serem muito exploradas em concursos públicos. São elas:

- **Classificação quanto à competência:** divide os impostos em **federais, estaduais e municipais** e será abordada no capítulo dedicado ao estudo dos impostos em espécie (Capítulo V).

- **Classificação quanto à finalidade do imposto:** divide os impostos em **fiscais** (cujo fim exclusivo é arrecadar recursos para os cofres públicos) e **extrafiscais** (cuja finalidade precípua não é a arrecadação de recursos, mas sim a utilização como instrumento estatal de intervenção na ordem socioeconômica – caráter regulatório).

Essa última classificação constitui parâmetro seguido pelo texto constitucional para estabelecer moderações aos princípios constitucionais da legalidade (CF, art. 153, § 1º) e da anterioridade (CF, art. 150, § 1º), permitindo a alteração de alíquotas sem a observância desses preceitos. Isso ocorre com os impostos sobre Importação (II), Exportação (IE), Produtos Industrializados (IPI) e Operações Financeiras (IOF). Ao alterar suas respectivas alíquotas por ato do Poder Executivo, o Estado intervém diretamente na economia, incentivando ou desprestigiando as atividades de importação, exportação, produção industrial e as operações financeiras.

Importante destacar, ainda, que, no sistema do CTN, os impostos são classificados segundo a natureza econômica do fato gerador em **impostos sobre o comércio exterior** (II e IE), **impostos sobre o patrimônio e a renda** (ITR, IPTU, ITBI, IR) e **impostos sobre a circulação e produção** (IPI, ICM – atual ICMS). Porém, com a promulgação da CF em 1988, a jurisprudência do STF passou a se orientar no sentido de que essa classificação não mais se sustenta.

Com isso, em decisões pela aplicação da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF ao ICMS devido em operações de importação, embora a imunidade seja exclusiva para impostos sobre patrimônio, renda e serviços, bem como não obstante o enquadramento do ICMS na classificação do CTN como imposto sobre circulação, a Corte Suprema vem rechaçando a classificação do CTN. Para o STF, não cabe invocar critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, cumprindo apenas perquirir se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade (STF – RE-AgR 225778/SP – 2ª. Turma – Relator Ministro Carlos Velloso – Julg. 16/06/2003). Em outras palavras, para o STF, independentemente da importação se tratar de uma circulação, o bem importado, fundamentalmente, passa a ser **patrimônio** da entidade, o que inclui essa importação no campo da imunidade de determinadas instituições aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços.

### 3.2. Taxas

As taxas têm como fato gerador o **exercício regular do poder de polícia** ou a **utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição** (CTN, art. 77).

Embora seja, de fato, um tributo vinculado, a taxa não está ligada a uma atividade estatal globalmente considerada, sempre se vinculando a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CF, art. 145, II e CTN, art. 79, II). Por outro lado, essa



vinculação não diz respeito à capacidade econômica do contribuinte, pois o tributo que, na medida do possível, levará em conta a capacidade econômica do contribuinte, é o imposto (CF, art. 145, § 1º). Por exemplo, no caso da segurança pública, os serviços são executados em benefício da população em geral (*uti universi*), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, conseqüentemente, sem referibilidade a contribuintes determinados, não se prestando para custeio mediante taxa. É um serviço tipicamente situado no grupo daqueles que devem ser custeados por meio de impostos, conforme, inclusive, já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF – ADI 1.942-MC, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 5-5-1999, Plenário, DJ de 22-10-1999).

A competência para instituição de taxas é concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Porém, por se tratar de um tributo **vinculado** a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, no caso um serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia (CF, art. 145, II), a taxa apenas pode ser cobrada pelo ente federativo competente para a execução da atividade estatal. Em outras palavras, é um tributo “contraprestacional” e não pode ser cobrado por ente federativo diverso do competente para oferecer essa “contraprestação”.

Nessa seara o STF possui o entendimento de que, por **não** serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação quando União e Estado exigem cada qual sua taxa de fiscalização ambiental (STF – RE 602089 AgR / MG – 2ª. Turma – Rel. Min. Joaquim Barbosa – julg. 24/04/2012). Se a competência para a fiscalização ambiental é concorrente, ambos os entes federativos poderão exigir taxa pelo exercício regular do poder de polícia.

Outro detalhe é que, por se tratar do exercício regular do poder de polícia, é constitucional a cobrança da taxa decorrente do poder de polícia em que haja a manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento. Porém, a efetiva visita do Poder Público ao estabelecimento sujeito à fiscalização não se encontra entre os pressupostos para exigência da taxa (RES 116.518 e 230.973).

Também, por ser um tributo vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, o valor da taxa não pode ser desproporcional ao custo da atividade desempenhada pelo Estado que constitua o seu fato gerador. Por exemplo, ao julgar casos em que se contestava o caráter desproporcional de taxas judiciárias calculadas sem limites sobre o valor da causa, o STF se pronunciou inúmeras vezes pelo caráter desproporcional de se exigir uma taxa que ultrapasse o custo real dos serviços judiciários. E, sedimentando o entendimento de que taxas judiciárias desproporcionais violam o princípio do amplo acesso ao Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV), editou o seguinte enunciado de súmula:

**“Súmula nº 667 – Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.**

Na mesma linha, por ser um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica relativa ao contribuinte, seja serviço ou

exercício do poder de polícia, e também por não se ater a fatos signo-presuntivos de riqueza, as taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. Com esse fundamento, o STF, em reiterados acórdãos, já considerou serem ilegítimas as taxas cobradas em razão do número de empregados (RE 554.951, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 15-10-2013, Primeira Turma, DJE de 19-11-2013).

A taxa não é sinônimo de tarifa ou de preço público, como bem se verifica com a análise comparativa dos institutos no seguinte quadro:

CRITÉRIOS	TAXA	PREÇO PÚBLICO / TARIFA
Regime	Direito Público (tributário)	Direito Privado (consumidor – contratual)
Natureza Jurídica	Tributária (espécie tributária, artigo 145, inciso II, CF/88, portanto, deve respeito aos princípios tributários)	Contratual (Estado prestador de serviço como se fora um particular ou o particular sob delegação do Estado – concessões, permissões, etc)
Tipo de receita pública	Receita derivada	Receita originária
Serviços Públicos	Específicos e divisíveis, de uso efetivo ou potencial	Específicos e divisíveis, apenas de uso efetivo
Tipos de serviços públicos	A) Propriamente estatais e ínsitos à soberania do Estado (exemplo: concessão de passaporte) e; B) Essenciais ao interesse público	A) Não essenciais ao interesse público (exemplos: telefonia, gás, energia elétrica e outros sujeitos à concessão ou permissão pelo ente estatal) e; B) Em regra, serviços delegáveis
Cobrança	Compulsória (característica tributária, cobrada no caso de utilização do serviço público e mesmo no caso de o serviço público ter sido colocado à disposição e não necessariamente utilizado)	Voluntária (apenas no uso do serviço público)
Dívida Ativa	Créditos oriundos do não pagamento são inscritos na Dívida Ativa tributária	Créditos oriundos do não pagamento são inscritos na Dívida Ativa não tributária
Repetição de indébito	Ação de repetição de indébito sujeita-se ao prazo previsto no CTN	Ação de repetição de indébito sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil (Súmula 412 do STJ)

CRITÉRIOS	TAXA	PREÇO PÚBLICO / TARIFA
Decorre de (segundo Súmula 545 do STF)	Lei	Contrato (vontade das partes)
Prescrição	Quinquenal, regida pelo Direito Público (Código Tributário Nacional)	Decenal, regida pelo Direito Privado (Código Civil, conforme RESp 1117903)

Para melhor compreensão do quadro comparativo, algumas observações importantes:

- As **taxas** são classificadas como **receitas públicas derivadas**, já os **preços públicos** são **receitas públicas originárias** (Lei 4.320/64, art. 9º).
- **Súmula 545 do STF** – Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

#### ATENÇÃO:

Embora superado o Princípio da Anualidade (exigência de prévia previsão orçamentária), o STF não revogou a Súmula 545 e algumas bancas examinadoras continuam cobrando o seu texto literal e integral.

- A natureza jurídica do pedágio sempre gerou muita polêmica. Uma linha defende o pedágio enquanto tributo (taxa), sujeito, portanto, aos regramentos aplicáveis às demais espécies tributárias, notadamente ao respeito das limitações ao poder de tributar. Em seu favor tem-se um precedente do STF (RE 181.475-6), relativo ao selo pedágio, que era compulsório. Outra linha que é predominante na doutrina e com a qual esses autores compactuam, apregoa o pedágio como um preço público (tarifa), sob os seguintes argumentos: a) a inclusão no texto constitucional apenas esclareceria que, apesar de não incidir tributo sobre o tráfego de pessoas ou bens, poderia, excepcionalmente, ser cobrado o pedágio, espécie jurídica diferenciada; b) a ausência de compulsoriedade na utilização de rodovias; e c) a cobrança se daria em virtude da utilização efetiva do serviço, e não seria devida com base no seu oferecimento potencial. Recentemente, porém, colocando fim à polêmica, o **Supremo Tribunal Federal pronunciou-se pela natureza de tarifa ou preço público do pedágio, haja vista não gozar da compulsoriedade, característica essencial das taxas** (STF – ADI 800/RS, rel. Min. Teori Zavascki, 11.6.2014).
- É entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal que: “ (...) Serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público... Esses serviços são, de regra, delegáveis,