

RICARDO ALEXANDRE

# DIREITO TRIBUTÁRIO

2026

**20<sup>a</sup>**  
edição

revista,  
atualizada  
e ampliada

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

# 1

## NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

**Sumário:** 1.1 O Direito Tributário como Ramo do Direito Público – 1.2 Atividade Financeira do Estado – 1.3 Definição de Tributo; 1.3.1 Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; 1.3.2 Prestação compulsória; 1.3.3 Prestação que não constitui sanção de ato ilícito; 1.3.4 Prestação instituída em lei; 1.3.5 Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; 1.3.6 Destinação legal do produto da arrecadação de tributos – 1.4 Os Tributos em Espécies; 1.4.1 A determinação da natureza jurídica específica do tributo; 1.4.2 Os impostos; 1.4.2.1 A criação dos impostos; 1.4.2.2 Os impostos e o princípio da capacidade contributiva; 1.4.3 As taxas; 1.4.3.1 Taxas de polícia; 1.4.3.2 Taxas de serviço; 1.4.3.2.1 Serviços públicos específicos e divisíveis; 1.4.3.2.1.1 Taxa de prevenção e combate a incêndios; 1.4.3.2.2 Utilização efetiva ou potencial de serviços públicos; 1.4.3.3 A base de cálculo das taxas; 1.4.3.4 Taxas e preços públicos – Notas distintivas; 1.4.4 As contribuições de melhoria; 1.4.4.1 Requisitos para instituição e cobrança; 1.4.4.2 O cálculo da contribuição de melhoria; 1.4.5 Os empréstimos compulsórios; 1.4.5.1 Competência, casos e forma de instituição; 1.4.5.2 Destinação da arrecadação; 1.4.5.3 Restituição; 1.4.6 As contribuições especiais; 1.4.6.1 Contribuições sociais; 1.4.6.1.1 Contribuições de seguridade social; 1.4.6.1.2 Outras contribuições sociais; 1.4.6.1.3 Contribuições sociais gerais; 1.4.6.1.3.1 A contribuição para o salário-educação; 1.4.6.1.3.2 As contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/2001; 1.4.6.1.3.3 As contribuições para os serviços sociais autônomos; 1.4.6.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE; 1.4.6.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – Contribuições corporativas; 1.4.6.3.1 Contribuições corporativas para o custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas; 1.4.6.3.2 Contribuição sindical; 1.4.6.4 Contribuição para os Serviços de Iluminação Pública e Monitoramento dos Logradouros Públicos – COSIMP; 1.4.6.5 Contribuição sobre Produtos Primários e Semielaborados – CPPS – 1.5 Classificações Doutrinárias dos Tributos; 1.5.1 Quanto à discriminação das rendas por competência: federais, estaduais ou municipais; 1.5.2 Quanto ao exercício da competência impositiva: privativos, comuns e residuais; 1.5.3 Quanto à finalidade: fiscais, extrafiscais e parafiscais; 1.5.4 Quanto à hipótese de incidência: vinculados e não vinculados; 1.5.5 Quanto ao destino da arrecadação: de arrecadação vinculada e de arrecadação não vinculada; 1.5.6 Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro: diretos e indiretos; 1.5.7 Quanto aos aspectos objetivos e subjetivos da hipótese de incidência: reais e pessoais; 1.5.8 Quanto às bases econômicas de incidência – A classificação do CTN.

## 1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO RAMO DO DIREITO PÚBLICO

É clássica a divisão do Direito entre os ramos público e privado.

A principal característica do **Direito Privado** é a predominância do interesse dos indivíduos participantes da relação jurídica. Mesmo havendo normas jurídicas de aplicação cogente ao caso concreto, haverá necessariamente a subjacência do interesse individual.

Assim, a título de exemplo, num casamento existe um conjunto de regras de Direito de Família consideradas normas de ordem pública a cuja observância não se podem furtar os cônjuges. Não obstante, há claramente, subjacente ao interesse da manutenção da ordem pública, o interesse dos indivíduos participantes da relação jurídica instaurada, o que situa o conjunto de normas aplicáveis na seara do Direito Privado.

Em Direito Privado, portanto, pela subjacência sempre presente do interesse privado, a regra é a **livre manifestação da vontade**, a **liberdade contratual**, a **igualdade entre as partes** da relação jurídica (os interesses privados são vislumbrados como equivalentes). Além disso, a regra em Direito Privado é a **disponibilidade dos interesses**, podendo os particulares abrir mão de seus direitos, ressalvados aqueles considerados indisponíveis, pois, como já destacado, a necessária subjacência do interesse privado não exclui a existência de disposições cogentes relativas à ordem pública.

Quando se passa a tratar de **Direito Público**, a análise parte de premissas bastante diferentes, quase que diametralmente opostas.

Os princípios fundamentais do regime jurídico de direito público são: a) a **supremacia do interesse público sobre o interesse privado**; e b) a **indisponibilidade do interesse público**.

Nessa linha, em virtude do primeiro princípio, quando há, numa relação jurídica, um polo ocupado pelo Estado, agindo nesta qualidade (como ente estatal buscando a consecução de fins públicos), e outro ocupado por particular defendendo seus direitos individuais, é considerada normal a atribuição de vantagens ao Estado. Há um desnivelamento, uma verticalização na relação jurídica. O Estado comparece um pouco acima; o particular, um pouco abaixo.

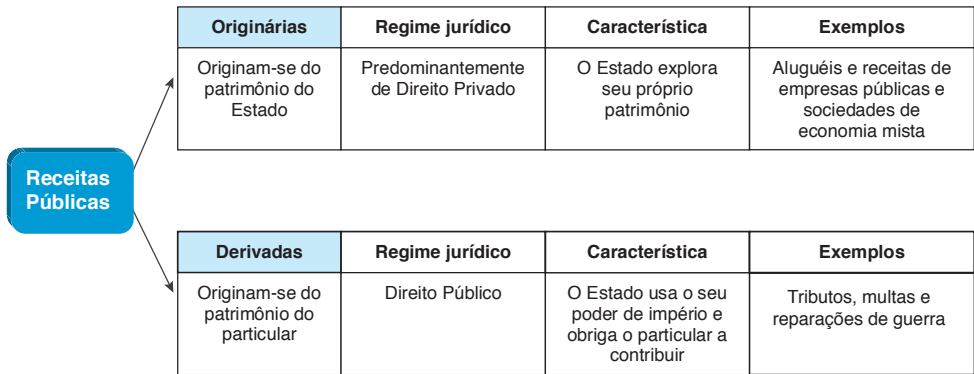
Explique-se melhor este ponto. Se um particular, proprietário de um estabelecimento comercial, deseja expandir seus negócios e, para isso, vê como fundamental a aquisição do prédio vizinho, também pertencente a outro particular, a única possibilidade à sua disposição é o acordo. Se o vizinho não se interessar pelas propostas do visionário comerciante, o negócio não se aperfeiçoará.

Ambos são particulares. Ambos defendem seus interesses individuais. A relação jurídica é **horizontalizada**, e nenhum deles pode impor sua vontade

Na obtenção de receitas **derivadas**, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de Direito Público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, **independentemente de sua vontade**. Como exemplo, aquele que auferiu rendimento será devedor do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (imposto de renda) independentemente de qualquer manifestação volitiva.

Registre-se, por oportuno, que tanto nas receitas originárias quanto nas derivadas existem hipóteses em que o sujeito passivo (devedor) também é ente estatal, sendo a nota distintiva entre as espécies de receita ora estudadas o **regime jurídico** a que estão essencialmente submetidas (direito público ou privado) e não os polos da respectiva relação jurídica.

A classificação ora analisada pode ser esquematizada da seguinte forma:



Atualmente, com a concepção de Estado mínimo que tem sido globalmente adotada, tornando excepcional a exploração de atividade econômica por parte do Estado, perderam importância as receitas originárias, tendo como consequência a concentração da arrecadação estatal precipuamente nas receitas derivadas.

A excepcionalidade da exploração de atividade econômica por parte do Estado é decorrente de previsão constitucional expressa (CF, art. 173):

“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”.

Nesta obra, o objeto de estudo serão as **receitas derivadas**, especificamente a modalidade tributos. Antes, entretanto, um esclarecimento extremamente necessário.

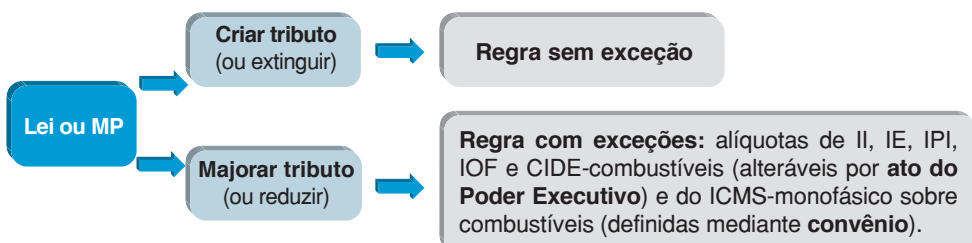
Na mesma linha, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento de cargos de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, promovido em 2009, considerou correta assertiva que afirmava serem identificáveis no conceito legal de tributo, previsto no art. 3.º do CTN, os princípios da legalidade e da vedação ao efeito de confisco. Ora, obviamente o princípio da legalidade salta aos olhos quando o Código afirma que o tributo é prestação instituída em lei; já o princípio da vedação ao efeito de confisco (não confisco), conforme explicado, além da expressa previsão constitucional, também reside na proibição legal de que o tributo configure sanção por ato ilícito, constante no conceito de tributo.

### 1.3.4 Prestação instituída em lei

Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (medida provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar.

Tal ideia, no Direito norte-americano, é manifestada no brocardo “*No taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributos sem representação). A representação exigida pela sentença é exatamente a aprovação da cobrança por meio dos representantes do povo (legalidade).

Uma última observação é importante. Embora não haja exceção à legalidade quanto à instituição de tributos, existem várias exceções ao princípio quanto à alteração de alíquotas, conforme apontado no esquema abaixo:



O detalhamento das exceções, com seus respectivos limites, é feito no Capítulo 2, no item 2.5.2, relativo ao princípio da legalidade.

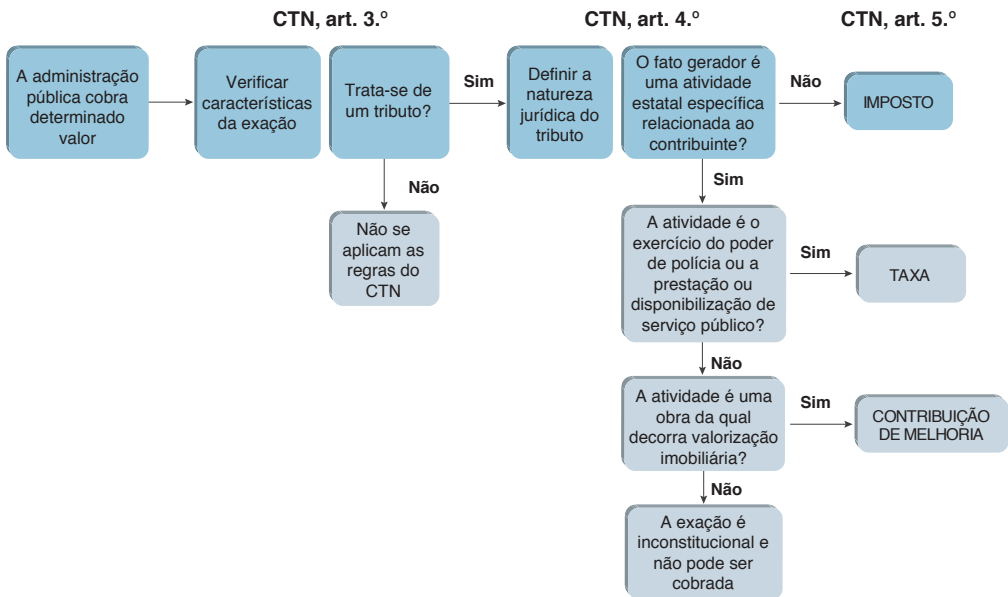
### 1.3.5 Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória.

A classificação é esposada por doutrina minoritária e, apesar de não ser seguida formalmente pelo Direito brasileiro, foi objeto de questão da prova do concurso para Procurador Federal, aplicada pelo CEBRASPE em 2006. A banca, expressamente invocando a teoria dualista, considerou correta a seguinte assertiva: “No Sistema Tributário Nacional, para efeitos didáticos, os tributos são divididos em duas classes: tributos que têm natureza de impostos, ou seja, não vinculados a uma contraprestação estatal e tributos que têm natureza de taxa, composta pelos tributos vinculados a uma contraprestação estatal”.

De qualquer forma, se adotada a teoria **tripartida**, como o faz o Código Tributário Nacional, o problema da identificação da natureza jurídica específica do tributo estaria resolvido. Se o tributo for não vinculado, é um imposto; se for vinculado, ou é taxa ou contribuição de melhoria. Como o fato gerador desta contribuição é inconfundível (valorização imobiliária decorrente de obra pública), a classificação estaria imune a equívocos.

Esquemáticamente, a infalível técnica de identificação da natureza jurídica dos tributos poderia ser visualizada da seguinte forma:



Todavia, apesar de tecnicamente superior, a doutrina adotada pela escola tricotômica traz alguns “problemas” práticos, inviabilizando, por vezes, algumas manobras que a malsinada “sede arrecadatária do Estado” parece exigir. Dois exemplos ratificam a afirmação:

- a) após a Emenda Constitucional 33, a Constituição passou a prever que, com exceção do ICMS, do II e do IE, nenhum outro **imposto** – antes se falava ne-

# 2

## LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

**Sumário:** 2.1 A Relação Tributária como Relação Jurídica – 2.2 As Garantias como Rol Não Exaustivo – 2.3 Quando as Garantias Configuram Cláusulas Pétreas; 2.3.1 As limitações que constituem garantias individuais do contribuinte; 2.3.2 As limitações que constituem proteção a outras cláusulas pétreas – 2.4 Princípios ou Regras? – 2.5 A Legalidade; 2.5.1 Demais matérias sujeitas à reserva legal; 2.5.2 Exceções ao princípio; 2.5.3 Legalidade e delegação legislativa; 2.5.4 Legalidade e medida provisória – 2.6 Princípio da Isonomia; 2.6.1 Acepções do princípio; 2.6.2 A isonomia tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; 2.6.2.1 Percepção cumulativa de valores – Discriminação entre quem recebe rendimentos no momento adequado e quem os recebe em atraso; 2.6.2.2 A contribuição previdenciária dos servidores inativos – Discriminação de servidores de diferentes esferas; 2.6.2.3 Discriminação com base na função ou ocupação exercida; 2.6.2.4 Discriminação entre as empresas lucrativas e deficitárias; 2.6.2.5 O Simples – Discriminação entre empresas com base na atividade exercida; 2.6.2.6 Discriminação na concessão de parcelamento de débitos referentes à COFINS; 2.6.2.7 Contribuições para o PIS/PASEP – Discriminação entre empresas privadas e empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista); 2.6.2.8 Lei de Repatriação – Discriminação entre os detentores de cargos públicos e eletivos e as demais pessoas; 2.6.2.9 Imposto de renda sobre pensões e proventos – Discriminação entre residentes no Brasil e residentes no exterior; 2.6.3 Isonomia e capacidade contributiva; 2.6.3.1 A progressividade nos impostos reais; 2.6.3.2 A concretização do princípio da capacidade contributiva em face dos direitos individuais do contribuinte – 2.7 O princípio da não surpresa; 2.7.1 Princípio da irretroatividade; 2.7.1.1 Irretroatividade e CSLL; 2.7.1.2 Irretroatividade e IR; 2.7.1.3 Inexistência de exceções ao princípio da irretroatividade; 2.7.2 Princípio da anterioridade do exercício financeiro; 2.7.2.1 Exceções à anterioridade do exercício financeiro; 2.7.2.2 Anterioridade e revogação de benefícios fiscais; 2.7.2.3 Anterioridade e medidas provisórias; 2.7.3 Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena; 2.7.3.1 Noventena e medidas provisórias; 2.7.3.2 Exceções à noventena – 2.8 Princípio do Não confisco; 2.8.1 A configuração do efeito confiscatório; 2.8.2 Perspectivas dinâmica e estática da tributação do patrimônio; 2.8.3 Pena de perdimento e confisco; 2.8.4 Taxas e princípio do não confisco; 2.8.5 Multas e princípio do não confisco – 2.9 Princípio da Liberdade de Tráfego – 2.10 Vedações Específicas à União – a Proteção ao Pacto Federativo; 2.10.1 O princípio da uniformidade geográfica da tributação; 2.10.2 Princípio da uniformidade da tributação da renda – Vedação à utilização do IR como instrumento de concorrência desleal; 2.10.3 Princípio da vedação às isenções heterônomas; 2.10.3.1 Isenções heterônomas constitucionalmente permitidas; 2.10.3.2 O caso da isenção decorrente de tratado internacional – 2.11 Princípio da Não discriminação

Baseada em Procedência ou Destino – 2.12 o princípio da indisponibilidade do interesse público e a Concessão de Benefícios Fiscais; 2.12.1 Exigência de lei específica para a concessão de benefícios fiscais; 2.12.2 Concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS – 2.13 Princípio da simplicidade – 2.14 Princípio da transparência – 2.15 Princípio da justiça tributária – 2.16 Princípio da cooperação – 2.17 Princípio da defesa do meio ambiente – 2.18 Imunidades; 2.18.1 Diferenciação de institutos assemelhados; 2.18.2 Imunidades e isenções; 2.18.3 Classificações doutrinárias das imunidades tributárias; 2.18.3.1 Quanto ao parâmetro para concessão: imunidades subjetivas, objetivas e mistas; 2.18.3.2 Quanto à origem: ontológicas e políticas; 2.18.3.3 Quanto ao alcance: gerais e específicas; 2.18.3.4 Quanto à forma de previsão: explícitas e implícitas; 2.18.3.5 Quanto à necessidade de regulamentação: incondicionadas e condicionadas; 2.18.4 As imunidades tributárias em espécie; 2.18.4.1 A imunidade tributária recíproca; 2.18.4.1.1 Extensão da imunidade recíproca a empresas públicas e sociedades de economia mista; 2.18.4.1.2 A imunidade recíproca em face da exploração de atividade econômica; 2.18.4.1.3 A imunidade recíproca e os casos de arrendamento e cessão de uso de bem público; 2.18.4.1.4 A imunidade recíproca e a Ordem dos Advogados do Brasil; 2.18.4.1.5 Preocupação constitucional de coibir a elisão fiscal; 2.18.4.1.6 A imunidade dos Estados estrangeiros; 2.18.4.1.7 Outras decisões do Supremo Tribunal Federal; 2.18.4.2 A imunidade tributária religiosa; 2.18.4.3 A imunidade tributária dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos; 2.18.4.3.1 Vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços dos entes imunes às suas finalidades essenciais; 2.18.4.3.2 Regulamentação legal da imunidade; 2.18.4.3.3 Possibilidade de entidade religiosa gozar da imunidade das entidades assistenciais; 2.18.4.3.4 A imunidade e as entidades fechadas de previdência social privada; 2.18.4.4 A imunidade tributária cultural; 2.18.4.5 Imunidade tributária da música nacional; 2.18.4.5.1 Detalhamento do objeto da imunidade; 2.18.4.5.2 Tributos abrangidos; 2.18.5 Demais imunidades previstas na CF/1988

## 2.1 A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disso é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve se sobrepor ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa ao bem comum nas suas relações com os particulares.

Uma das situações em que a prevalência é claramente visualizada é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio – a lei –, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.

TRIBUTO	<i>Exceção à legalidade</i>	<i>Exceção à anterioridade</i>	<i>Ato normativo</i>
<b>CIDE-combustíveis</b>	Redução e restabelecimento de alíquotas	Redução e restabelecimento de alíquotas	Decreto
<b>ICMS-monofásico-combustíveis</b>	Fixação de alíquotas (inclusive redução e aumento)	Redução e restabelecimento de alíquotas	Convênio (CONFAZ)

O estudo da anterioridade e suas exceções será feito adiante.

### 2.5.3 Legalidade e delegação legislativa

Teoricamente nada impede a utilização de lei delegada em matéria tributária. Contudo, desde a edição da Constituição Federal de 1988, o Presidente da República só editou duas leis delegadas (as LD 12/1992 e 13/1992), ambas concedendo gratificação a servidores públicos.

Não há dúvida de que a inutilidade prática do instituto deve-se ao fato de o Presidente da República possuir grande liberdade na edição de medidas provisórias, cuja utilização, ao contrário das leis delegadas, independe de qualquer autorização do Parlamento, sendo condicionada apenas à existência dos desmoralizados requisitos de relevância e urgência e a algumas poucas limitações materiais que guardam certa semelhança com as estipuladas para as leis delegadas.

Todavia, em teoria, é possível que, havendo delegação do Congresso Nacional por meio de resolução, o Presidente da República edite lei delegada, observados os limites estatuídos pelo Parlamento, podendo o ato de delegação prever a apreciação parlamentar do projeto elaborado, em sessão única, vedada qualquer emenda (delegação atípica).

A possibilidade de autorização parlamentar para que o Chefe do Executivo elabore lei delegada (CF, art. 68) não se confunde com a hipótese de o mesmo Parlamento autorizar o Executivo a elaborar um decreto ou regulamento disciplinando matéria ainda não regulada em lei (inexistente no Direito brasileiro, salvo nas restritas hipóteses do inciso VI do art. 84 da CF/1988). Essa segunda delegação não pode ser feita, visto que, nas matérias reservadas a determinada espécie normativa, não se entremostra viável a delegação da respectiva regulamentação a outra espécie de ato.

Contudo, a possibilidade de elaboração de leis delegadas sobre as mesmas matérias deve-se a dois argumentos básicos.

Em primeiro lugar, porque a norma a ser elaborada possui hierarquia legal e, respeitadas as limitações materiais constitucionalmente estabelecidas

“Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1.º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive”.

Registre-se que, em termos práticos, está impedida a edição de medidas provisórias para regulamentar artigos da CF/1988 cujas redações tenham sido alteradas pelas Emendas Constitucionais 5/1995 a 32/2001. No que concerne à matéria tributária, a restrição aplica-se às seguintes emendas:

- **EC 12/1996** (que outorgou competência à União para a instituição da CPMF, hoje extinta);
- **EC 20/1998** (com importantes repercussões sobre as contribuições para financiamento da seguridade social);
- **EC 21/1999** (que prorrogou a CPMF, hoje extinta);
- **EC 29/2000** (que autorizou a progressividade fiscal do IPTU e a diferenciação das respectivas alíquotas com base no uso e na localização do imóvel);
- **EC 31/2000** (que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, vinculando-lhe a receita de diversos tributos).

## 2.6 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

### 2.6.1 Acepções do princípio

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua “Oração aos Moços”:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

A isonomia possui, portanto, uma aceção **horizontal** e uma **vertical**.

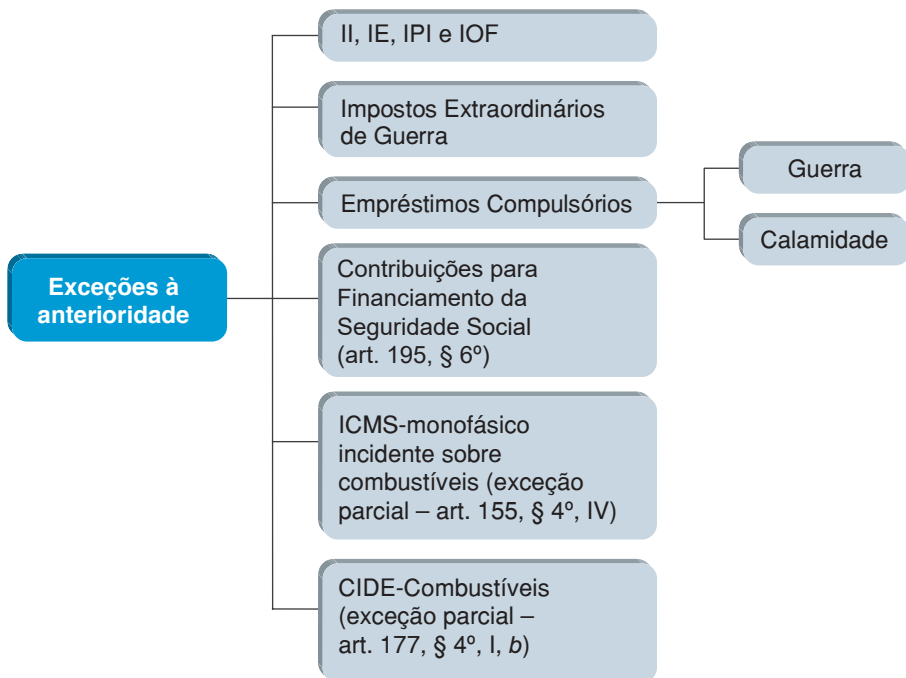
**A aceção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas** (daí a nomenclatura) na mesma situação e que, portanto, **devem ser tratadas da mesma forma**.

Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda.

Tribunal seguiu o voto do Ministro-Relator Gilmar Mendes, no sentido de que “a redução ou a extinção de um desconto para pagamento de um tributo sob determinadas condições previstas em lei, com o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão” (ADI 4.016/PR).

### 2.7.2.1 Exceções à anterioridade do exercício financeiro

A Constituição Federal prevê as exceções ao princípio da anterioridade no art. 150, § 1º, e nos demais dispositivos indicados no esquema abaixo:



As quatro primeiras exceções (II, IE, IPI e IOF) existem porque esses impostos possuem características marcadamente extrafiscais, constituindo-se em poderosos mecanismos de intervenção no domínio econômico, postos nas mãos do Poder Executivo federal.

A título de exemplo, quando o Estado quer proteger determinado setor da indústria nacional, para dar-lhe fôlego na concorrência contra produtos estrangeiros, uma das medidas mais adequadas é a majoração das alíquotas do imposto de importação incidente sobre os bens e insumos produzidos pelo setor. A iniciativa estatal poderia ser praticamente inócua se fosse necessária a obediência de prazo para que a nova alíquota passasse a ser aplicada concretamente às importações. Sensível a essa necessidade, o legislador constituinte, além de

Fundamento constitucional	Objeto/Pessoa/Operação Imunizados	Tributos cuja incidência é impedida
Art. 5.º, XXXI V	- Obtenção de certidões, exercício do direito de petição	Taxas em geral
Art. 5.º, LXXIII	- Ação popular, salvo comprovada má-fé	Custas judiciais (consideradas taxas pelo STF)
Art. 5.º, LXXVI	- Registro civil de nascimento e certidão de óbito, para os reconhecidamente pobres	Emolumentos (considerados taxas pelo STF)
Art. 5.º, LXXVII	- <i>Habeas corpus</i> , <i>habeas data</i> e, na forma da lei, atos necessários ao exercício da cidadania	Custas judiciais e emolumentos (considerados taxas pelo STF)
Art. 149, § 2.º, I	- Receitas decorrentes de exportação	Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico
Art. 153, § 3.º, III	- Exportação de produtos industrializados	IPI
Art. 153, § 4.º, II	- Pequenas glebas rurais, definidas em lei, exploradas por proprietário que não possua outro imóvel	ITR
Art. 153, § 5.º c/c ADCT, art. 74, § 2.º	- Ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial	Tributos em geral, salvo IOF
Art. 155, § 2.º, X	- Exportações de mercadorias e serviços; - Operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; - Prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita	ICMS
Art. 155, § 3.º	- Operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País	Impostos em geral, exceto II, IE e ICMS
Art. 156, § 3.º	- Operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações.	Impostos em geral, exceto II, IE, ICMS e IBS.
	- Operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais.	Impostos em geral, exceto II, IE, ICMS e IBS e imposto seletivo.
Art. 156, § 2.º, I	- Transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; - Transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil	ITBI
Art. 184, § 5.º	- Operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária	Impostos em geral
Art. 195, II	- Rendimentos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social	Contribuição previdenciária
Art. 195, § 7.º	- Entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei	Contribuições para financiamento da seguridade social
Art. 226, § 1.º	- Celebração do casamento civil	Taxas em geral



Para acessar as questões referentes a esse capítulo, utilize o QR Code ao lado.

# 5

## OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

**Sumário:** 5.1 Considerações Iniciais – 5.2 Obrigação Tributária Principal – 5.3 Obrigação Tributária Acessória; 5.3.1 Conceito, objeto e características; 5.3.2 Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias – 5.4 Teoria do Fato Gerador; 5.4.1 Fato gerador da obrigação principal; 5.4.2 Fato gerador da obrigação acessória; 5.4.3 Fato gerador e princípio da legalidade; 5.4.4 O momento da ocorrência do fato gerador; 5.4.4.1 Fato gerador definido com base em situação de fato; 5.4.4.2 Fato gerador definido com base em situação jurídica; 5.4.4.3 As situações jurídicas condicionadas – 5.5 Elementos Subjetivos da Obrigação Tributária; 5.5.1 Sujeito ativo da obrigação tributária; 5.5.2 Sujeito passivo da obrigação tributária; 5.5.3 Solidariedade; 5.5.3.1 Tipos de solidariedade; 5.5.3.2 Características da solidariedade; 5.5.4 Capacidade tributária passiva – 5.6 Domicílio Tributário

### 5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O direito das obrigações é estudado na seara do Direito Civil, sendo no âmbito desse ramo jurídico que se deve buscar o conceito de obrigação.

No seu consagrado *Curso de direito civil*, Washington de Barros Monteiro assim define obrigação:

“Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”.

A **relação jurídico-tributária** é eminentemente **obrigacional**, formada pelos seguintes polos:

a) **Polo ativo (credor)** – ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa;

pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (CTN, art. 113, § 3º).

É impreciso afirmar que uma obrigação converte-se noutra, uma vez que, a título de exemplo, a obrigação de escriturar livros fiscais não se “converte” em multa quando descumprida. Se isso ocorresse, o contribuinte poderia optar por pagar a multa e não escriturar os livros, uma vez que a obrigação acessória, convertida em principal, e cumprida a tal título, deixaria de existir.

Apesar da imprecisão, em provas de concurso público, deve ser, como sempre, considerada correta qualquer assertiva que utilize a literal redação da lei, mas, caso se elabore uma questão com redação mais doutrinária, também deve ser considerada certa a fraseologia aqui adotada.

Em síntese, as obrigações tributárias podem ser visualizadas da seguinte forma:

	Espécies	Natureza	Modalidade Obrigacional	Objeto
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	<i>Principal</i>	Patrimonial	De <b>dar</b> (dinheiro)	Pagamento de tributo Pagamento de penalidade pecuniária
	<i>Acessória</i>	Não patrimonial	De <b>fazer</b> (ex. escriturar livros fiscais e entregar declarações tributárias) ou de <b>não fazer</b> (ex. não rasurar a escrituração fiscal e não receber mercadorias desacompanhadas dos documentos fiscais)	Prestações positivas ou negativas de interesse da arrecadação ou fiscalização

### 5.3.2 Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias

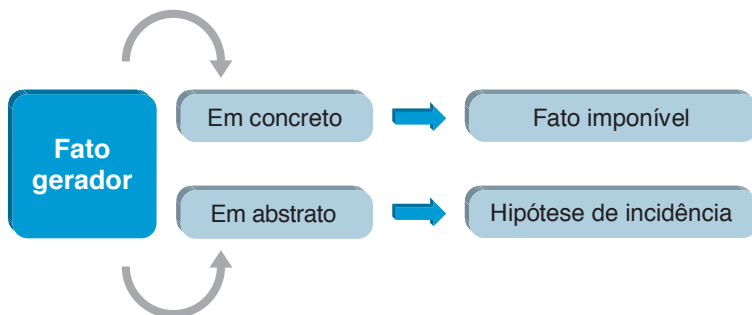
Seguindo os termos do CTN, todos os entes federados dispõem de ampla autonomia para instituir obrigações acessórias relativas aos seus tributos.

Essa amplitude gerou um sistema de obrigações acessórias extremamente burocratizado, com alto grau de **complexidade**, **falta de padronização** e muitas **redundâncias** residentes na necessidade de prestação de informações muitas vezes idênticas a esferas federativas distintas.

Também é característica do modelo brasileiro a utilização pelos entes federados de sistemas informatizados diversos e não integrados, assim como a exigência do preenchimento de declarações, formulários, notas fiscais e outros documentos dotados de peculiaridades decorrentes de suas legislações. Como resultados, têm-se a imposição de pesadas multas a contribuintes confusos e o aumento do gasto necessário para o cumprimento das complexas normas tributárias a que eles se submetem (**custo de conformidade**), tudo com um prejuízo incalculável para o desenvolvimento do País.

que é relevante é utilizar a palavra fato apenas para situações concretas, jamais para se referir a meras hipóteses.

Dessa forma, tem-se:



Em provas de concurso público, o candidato deve ficar bastante atento à terminologia adotada pela banca. O normal é que se siga o linguajar do CTN, denominando-se fato gerador tanto a hipótese de incidência (fato gerador em abstrato) como o fato imponível (fato gerador em concreto). Entretanto, em várias questões, percebe-se que o examinador preferiu fazer a diferenciação proposta pela doutrina.

A saudosa ESAF, no concurso para Gestor Governamental do Estado de Minas Gerais (prova aplicada em 2005), considerou **incorreta** uma assertiva que afirmava o seguinte: “A hipótese de incidência é o fato da vida que gera, diante do que dispõe a lei tributária, o dever de pagar o tributo”.

O erro da assertiva é bastante óbvio. Hipótese de incidência não é um “fato da vida”, mas tão somente uma descrição abstrata de comportamento que, verificado no mundo dos fatos, terá como consequência – agora sim – o dever de pagar tributo.

Na mesma prova, entretanto, a banca considerou **correta** a seguinte afirmativa: “O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para que se considere surgida a obrigação tributária”.

Se o examinador mantivesse o critério doutrinário, a assertiva estaria, a rigor, incorreta, uma vez que “situação prevista em lei” é hipótese e não fato. Contudo, no item, o examinador seguiu à risca o que afirma o art. 114 do CTN, considerando correta a assertiva.

Portanto, em provas de concurso público, principalmente as objetivas, deve-se perquirir qual a linha terminológica que o examinador está seguindo ao utilizar a expressão “fato gerador”. No entanto, ao utilizar a expressão “hipótese de incidência”, a referência sempre será a situações abstratas, e não a fatos concretamente verificados no mundo.

Analisada a questão sob as óticas legal e doutrinária, passa-se ao estudo da teoria do fato gerador, adotando-se estritamente a terminologia legal.



## CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

**Sumário:** 20.1. Os Deveres Jurídicos da Administração Tributária; 20.1.1. O Dever de Motivação; 20.1.2. A Vedação à Pesca Probatória (*Fishing Expedition*); 20.1.3. A Presunção de Boa-Fé do Contribuinte; 20.1.4. O Princípio da Menor Onerosidade; 20.1.5. A Responsabilidade Pessoal do Agente Público; 20.1.6. Disponibilização digital de informações e consolidação legislativa; 20.2. Direitos Fundamentais do Contribuinte; 20.2.1. Clareza nas comunicações e explicações; 20.2.2. Vistas dos autos e cópias de documentos; 20.2.3. Acesso, complemento, esclarecimento e ratificação de informações; 20.2.4. Intimação, Impugnação e o Duplo Grau no Contencioso Administrativo; 20.2.5. Princípio da Mínima Importunação (*non bis in idem* documental); 20.2.6. Assistência por Advogado nos Procedimentos de Fiscalização; 20.2.7. Identificação das Autoridades Fiscalizadoras; 20.2.8. Reparação de Danos Decorrentes de Excesso de Exação; 20.2.9. A Vedação à Liquidação Antecipada de Garantias; 20.2.10. Autorregularização e Selos de Conformidade; 20.3. Devedor Contumaz; 20.3.1. Conceito ; 20.3.2. Processo Administrativo de Identificação; 20.3.3. Medidas aplicáveis ao qualificado; 20.3.4. Cessação da contumácia; 20.3.5. O endurecimento penal; 20.4. Contribuinte cooperativo; 20.4.1. Os programas de conformidade cooperativa; 20.4.2. O Bônus de Adimplência Fiscal.

A edição da Lei Complementar nº 225/2026, representa uma evolução histórica no direito tributário brasileiro. Mais do que simples compilação de garantias, o denominado “Código de Defesa do Contribuinte” reconstrói, em bases constitucionais sólidas, o relacionamento entre a administração tributária e os sujeitos passivos, contribuintes ou responsáveis. Substitui-se o paradigma da **desconfiança recíproca** pelas ideias da **boa-fé objetiva**, da **conformidade cooperativa**, da **transparência administrativa** e da **lealdade processual**.

O Código, por ter sido editado com base na competência da União para estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária** (CRFB, art. 146, III) é de observância obrigatória por **todos os entes federados**. Nessa linha, o seu art. 2º proclama a aplicação da LC 225/2026 “aos órgãos e às entidades da administração pública direta e indireta do Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios dotados de competência legal para cobrar e fiscalizar tributos, analisar processos ad-

ministrativos tributários, interpretar a legislação tributária, elaborar normas tributárias infralegais e representar judicial e extrajudicialmente o ente em matéria tributária”.

Seria até possível discutir se realmente o Código teria a natureza de norma geral ou se, semelhantemente a diversos momentos de abuso legislativo, a União teria descido a minúcias ao ponto de invadir a competência legislativa suplementar dos Estados (CFRB, art. 24, § 2º) e dos Municípios (CFRB, art. 30, II). No entanto, é fundamental que o **padrão mínimo de civilidade fiscal** possua caráter nacional, não variando segundo critérios geográficos. Assim o contribuinte de ISS no município de Orobó/PE deve gozar das mesmas garantias que o industrial contribuinte de IPI domiciliado em São Paulo. Digno de nota que a norma não retira, como aliás, não poderia retirar, a autonomia legislativa do DF e dos Estados e Municípios para disciplinar procedimentos específicos, desde que não reduzam o **patamar mínimo de garantias** estabelecido pela LC 225/2026.

## 20.1. OS DEVERES JURÍDICOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inaugurando o Capítulo que trata das “Normas Fundamentais da Relação Tributária”, o artigo 3º da LC 225/2026 estatui um conjunto de deveres da administração tributária. Trata-se da concretização legal de princípios constitucionais cujo caráter abstrato tendia a gerar um desrespeito por parte da administração tributária. Com a positivação na Lei, a violação desses deveres pode gerar a **invalidação do ato** e a **responsabilização funcional do agente**.

### 20.1.1. O Dever de Motivação

O inciso VIII do artigo 3º impõe à administração o dever de “indicar os pressupostos de fato e de direito que justifiquem seus atos”. O § 4º do mesmo dispositivo reforça essa exigência especialmente quando se trate de atos que “imponham deveres, ônus, sanções ou restrições ou que neguem direitos ao contribuinte”.

A motivação apresentada pelo agente público não pode ser genérica, padronizada, desprovida de fundamentação analítica, sob pena de se equiparar a ato não fundamentado e, portanto, nulo. Em se tratando, por exemplo de constituição de crédito tributário mediante **lavratura de auto de infração**, a autoridade competente precisa narrar precisamente os  **fatos apurados**, indicar as **provas que os sustentam** e demonstrar a **subsunção factual à norma**

**tributária aplicável.** Perceba-se que a ausência de tais elementos resulta em **cerceamento de defesa**, pois é impossível se defender sem saber com total precisão exatamente daquilo pelo que se está sendo acusado.

### 20.1.2. A Vedação à Pesca Probatória (*Fishing Expedition*)

O inciso XI do artigo 3º impõe à administração tributária que nas suas atuações se limite a “buscar as informações que sejam necessárias à sua atividade”. Trata-se da proibição do **fishing expedition**, expressão oriunda do direito anglo-saxão que designa a busca genérica e especulativa de provas, sem causa provável ou objeto determinado.

No âmbito penal, o Superior Tribunal de Justiça tem rechaçado veementemente essa prática. Em julgados paradigmáticos (HC 663.055/MT, RHC 158.580/BA), a Corte anulou provas obtidas mediante buscas genéricas, por violação à intimidade e à dignidade da pessoa humana.

A Lei Complementar nº 225/2026 transporta essa garantia constitucional para o processo administrativo tributário. O procedimento fiscal deve possuir **objeto determinado** e fundar-se em **indícios concretos de infração** ou em **critérios objetivos de gerenciamento de risco**. Nesse sentido, deve ser considerada incompatível com o Código de Defesa do Contribuinte as famosas requisições genéricas de “todos os documentos dos últimos cinco anos” sem qualquer motivação específica.

### 20.1.3. A Presunção de Boa-Fé do Contribuinte

O inciso VII do artigo 3º estabelece o dever de “presumir a boa-fé do contribuinte em âmbitos judicial e extrajudicial”. Uma crítica muito comum aos trabalhos de fiscalização é a de que a administração tributária presume que a maioria dos contribuintes usaria de quaisquer meios capazes de reduzir, se possível a zero, a carga dos tributos a que se submetem.

Tal pensamento, aliado à presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos conduzia a uma verdadeira **presunção de má-fé do contribuinte**, atribuindo-lhe um irrestrito ônus da prova de que cada ação sua se deu em conformidade com o direito

A LC 225/2026 se propõe a restaurar o princípio geral de direito segundo o qual **a boa-fé se presume, enquanto a má-fé deve ser provada**. Isso tem reflexos diretos, por exemplo, na imposição de multas qualificadas, que são aquelas aplicadas quando o ilícito tributário foi praticado com sonegação, fraude ou conluio. Assim, para legitimamente aplicar a multa, o Fisco deve **provar o elemento subjetivo**. Não basta apontar erro formal ou mera divergência

cretizada correção **antes da formalização do lançamento de ofício** (lavratura de auto de infração). Além disso, a autorregularização deve ser exercida nos termos dos **programas de conformidade** previstos na própria LC 225/2026 (Confia, Sintonia e Operador Econômico Autorizado – OEA) ou em hipóteses de leis específicas, não se tratando de direito genérico exercível a qualquer tempo e sem **procedimento formal**.

## 20.3 DEVEDOR CONTUMAZ

### 20.3.1. Conceito

O art. 11 da LC 225/2026 define o devedor contumaz como “o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela **inadimplência substancial, reiterada e injustificada** de tributos”. A inadimplência contumaz deve ser severamente combatida, pois transfere quase totalidade da carga tributária devida por uma parcela dos sujeitos passivos, muitos deles com plenas condições de pagar seus tributos, para os contribuintes adimplentes, gerando uma **distorção concorrencial** grave, pondo em risco um dos pilares do sistema capitalista.

A necessidade de **substancialidade** da inadimplência é imposta pelo Código, como norma geral. Contudo, o que é considerado substancial para um pequeno município pode passar longe de sê-lo para a União Federal. Por isso, a LC 225/2025 definiu com exatidão a substancialidade no âmbito federal e apresentou diretrizes para a definição no âmbito estadual, distrital e municipal.

No **âmbito federal**, a inadimplência substancial é definida como “a existência de créditos tributários em **situação irregular**, inscritos em dívida ativa ou constituídos e não adimplidos, em âmbito administrativo ou judicial, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e equivalente a mais de 100% (cem por cento) do seu patrimônio conhecido, que corresponde ao total do ativo informado no último balanço patrimonial registrado na contabilidade, constante da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) ou da Escrituração Contábil Digital (ECD)” (art. 11, § 2º, I “a”).

Já nos **âmbitos estadual, distrital e municipal**, a substancialidade dependerá da “existência de créditos tributários em **situação irregular**, inscritos em dívida ativa ou constituídos e não adimplidos conforme previsto em legislação própria”, que **poderá prever valores distintos** dos estabelecidos para a esfera federal (art. 11, § 2º, I “b”).

A “**situação irregular**” do crédito tributário está definida no § 3º do art. 11, que apresenta duas hipóteses alternativas – ligadas pelo conectivo “ou” – para a sua configuração: (I) a “inexistência de patrimônio conhecido em montante igual ou superior ao valor principal do débito”; ou (II) a “não ocorrência de

# APÊNDICE

## SÚMULAS VINCULANTES DO STF

- N.º 8** São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei nº 1.599/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991.
- N.º 12** A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.
- N.º 17** Durante o período previsto no parágrafo 1.º do artigo 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos.
- N.º 19** A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.
- N.º 21** É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.
- N.º 24** Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.
- N.º 28** É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.
- N.º 29** É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.
- N.º 30** É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios.
- (No dia 04 de fevereiro de 2010, o STF decidiu suspender a aplicação da SV 30, em virtude de Questão de Ordem proposta pelo Ministro Dias Toffoli que, tendo em vista precedentes do próprio Supremo, acredita que a Súmula deveria ter uma redação mais ampla, não restringindo seu alcance aos casos de retenção em virtude de incentivos fiscais. Até o fechamento desta edição, a matéria não havia sido resolvida, mas o raciocínio constante da Súmula deve ser seguido, uma vez que a proposta é a ampliação e não a restrição do comando.)
- N.º 31** É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.