

STJ00097415

RENATO LOPES BECHO

# LIÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

TEORIA GERAL E CONSTITUCIONAL

2ª EDIÇÃO  
2014

 Editora  
Saraiva



Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César – São Paulo – SP  
CEP 05413-909

PABX: (11) 3613 3000

SACJUR: 0800 055 7688

De 2ª a 6ª, das 8:30 às 19:30

saraivajur@editorasaraiva.com.br

Acesse: [www.editorasaraiva.com.br/direito](http://www.editorasaraiva.com.br/direito)

#### FILIAIS

##### AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE

Rua Costa Azevedo, 56 – Centro

Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus

##### BAHIA/SERGIPE

Rua Agripino Dérea, 23 – Brotas

Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895

Fax: (71) 3381-0959 – Salvador

##### BAURU (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro

Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru

##### CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO

Av. Filomena Gomes, 670 – Jacarecanga

Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384

Fax: (85) 3238-1331 – Fortaleza

##### DISTRITO FEDERAL

SIA/SUL Trecho 2 Lote 850 – Setor de Indústria e Abastecimento

Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951

Fax: (61) 3344-1709 – Brasília

##### GOIÁS/TOCANTINS

Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto

Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806

Fax: (62) 3224-3016 – Goiânia

##### MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 – Centro

Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande

##### MINAS GERAIS

Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha

Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte

##### PARÁ/AMAPÁ

Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos

Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038

Fax: (91) 3241-0499 – Belém

##### PARANÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho

Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba

##### PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista

Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife

##### RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro

Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto

##### RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel

Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565

Rio de Janeiro

##### RIO GRANDE DO SUL

Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos

Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567 – Porto Alegre

##### SÃO PAULO

Av. Antártica, 92 – Barra Funda

Fone: PABX (11) 3616-3666 – São Paulo

129.067.002.001

963778

ISBN 978-85-02-21274-9

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Becho, Renato Lopes

Lições de direito tributário : teoria geral e constitucional / Renato Lopes Becho. 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

Bibliografia.

1. Brasil – Constituição (1988) 2. Direito tributário – Brasil 3. Direito tributário – Legislação – Brasil I. Título.

10-00919

CDU-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2(81)

*Diretor editorial* Luiz Roberto Curia

*Gerente editorial* Thais de Camargo Rodrigues

*Assistente editorial* Sarah Raquel Silva Santos

*Produtora editorial* Clarissa Boraschi Maria

*Preparação de originais* Ana Cristina Garcia

Maria Izabel Barreiros Bittencourt Bressan

Flavia Gutierrez Falcão de Oliveira

*Arte e diagramação* Lois Soriano

*Revisão de provas* Amélia Kassis Ward

Amanda Maria de Carvalho Anhoque

Rita de Cassia S. Pereira

*Serviços editoriais* Camila Artioli Loureiro

Tatiana dos Santos Romão

*Capa* Estúdio Insólito

*Produção gráfica* Marli Rampim

*Impressão* Ed.Loyola

*Acabamento* Ed.Loyola

988182

Data de fechamento da edição: 30-10-2013

Dúvidas?

Acesse [www.editorasaraiva.com.br/direito](http://www.editorasaraiva.com.br/direito)

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.

A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.

# ÍNDICE

<i>Nota à 2ª edição</i> .....	13
<i>Prefácio</i> .....	15
<i>Apresentação</i> .....	23
<b>PRIMEIRA PARTE</b>	
<b>TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	25
<b>CAPÍTULO I NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	27
1 A tributação .....	27
2 O direito e a didática do direito .....	28
3 O direito tributário .....	29
4 O direito tributário e a ciência do direito .....	30
5 O direito tributário e a filosofia do direito .....	40
6 Direito, didática jurídica, ciência do direito e filosofia do direito .....	42
7 Extensão da autonomia do direito tributário .....	43
8 Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade .....	44
9 A finalidade do direito tributário .....	46
<b>CAPÍTULO II POSIÇÃO ENCICLOPÉDICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	48
1 Relação do direito tributário com outras disciplinas jurídicas .....	48
2 A posição enciclopédica do direito tributário .....	49
2.1 Relação com o direito constitucional .....	50
2.2 Relação com o direito financeiro .....	51
2.3 Relação com o direito administrativo .....	53
2.4 Relação com o direito econômico .....	54
2.5 Relação com o direito civil .....	55
2.6 Relação com o direito comercial .....	56
2.7 Relação com o direito processual civil .....	56
2.8 Relação com o direito penal .....	57

2.9	Relação com o direito previdenciário . . . . .	58
2.10	Relação com os direitos humanos . . . . .	59
<b>CAPÍTULO III O TRIBUTO . . . . .</b>		<b>61</b>
1	Primeiras considerações . . . . .	61
2	O aspecto econômico do tributo . . . . .	63
3	A definição de tributo para o direito tributário . . . . .	64
3.1	Tributo como objeto da relação jurídica . . . . .	65
3.2	Tributo é o objeto da relação jurídica de direito público interno . . . . .	68
3.3	Tributo é criado por lei . . . . .	68
3.4	A compulsoriedade do tributo . . . . .	69
3.5	Tributo decorre de fatos jurídicos lícitos . . . . .	70
3.5.1	Argumentos pela tributabilidade dos atos ilícitos . . . . .	71
3.5.2	Aprofundamento doutrinário sobre a tributabilidade de atos ilícitos . . . . .	78
3.5.3	Uma sutil distinção: intributabilidade do crime, tributabilidade do resultado do crime . . . . .	80
3.5.4	Análise jurisprudencial . . . . .	84
3.5.5	Argumentos pela intributabilidade dos atos ilícitos . . . . .	87
3.5.6	A legislação sobre a destinação do produto do crime . . . . .	89
3.5.7	Dever dos fiscais de notificar os crimes . . . . .	95
4	A definição legal para tributo . . . . .	96
4.1	Tributo pago <i>in natura</i> ou <i>in labore</i> ? . . . . .	97
4.2	A vinculação na cobrança . . . . .	101
5	Autonomia jurídica do conceito de tributo . . . . .	102
6	Há um conceito constitucional de tributo? . . . . .	102
6.1	Conceitos e definições . . . . .	104
6.2	Conceito de tributo . . . . .	107
6.3	A localização “constitucional” do conceito de tributo . . . . .	109
6.3.1	O conceito de tributo extraído da afirmação da <i>soberania</i> . . . . .	110
6.3.2	A cidadania como referência para o conceito de tributo . . . . .	112
6.3.3	Síntese conclusiva . . . . .	113
7	O contribuinte como centro do direito tributário . . . . .	113
<b>CAPÍTULO IV COMPONENTES DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA . . . . .</b>		<b>114</b>
1	A relação intersubjetiva de interesse tributário . . . . .	115
2	O fato gerador e seus termos correlatos . . . . .	116
2.1	O artigo de Gaston Jèze . . . . .	118
3	A norma jurídico-tributária . . . . .	121
4	Critério material . . . . .	124
4.1	Fatos simples e fatos complexos . . . . .	126

5	Critério pessoal . . . . .	127
5.1	Sujeito ativo . . . . .	128
5.2	Sujeito passivo . . . . .	128
6	Critério temporal . . . . .	142
6.1	Critério temporal e vencimento do tributo . . . . .	145
7	Critério espacial . . . . .	145
7.1	Territorialidade da lei tributária . . . . .	146
8	Critério quantitativo . . . . .	147
8.1	A base de cálculo . . . . .	148
8.1.1	A base de cálculo na definição do gênero do tributo . . . . .	149
8.2	Alíquota . . . . .	150
8.3	Tributos fixos . . . . .	152
8.4	Tributos de quantificação complexa . . . . .	154
9	Estrutura estática da norma tributária . . . . .	155

## **CAPÍTULO V NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E INTERPRETAÇÃO . . . . . 157**

1	O direito como conjunto de normas jurídicas . . . . .	157
2	A interpretação na formação da norma jurídica . . . . .	159
3	Interpretação da legislação e da jurisprudência . . . . .	162
4	Interpretação das normas jurídico-tributárias . . . . .	163
4.1	Sobre a analogia . . . . .	167
4.2	Sobre a interpretação econômica . . . . .	169
4.3	Efeitos propriamente tributários . . . . .	171
4.4	A interpretação atualmente praticada . . . . .	173
5	A interpretação no Código Tributário Nacional . . . . .	174
6	Interpretação e planejamento tributário . . . . .	179
6.1	O planejamento tributário na ciência das finanças . . . . .	184
6.2	Separação entre os temas jurídicos e não jurídicos . . . . .	190
6.3	O planejamento na visão dos primeiros tributaristas . . . . .	192
6.4	Síntese dos itens anteriores . . . . .	201

## **CAPÍTULO VI AS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO . . . . . 202**

1	A legislação . . . . .	205
1.1	A Constituição como primeira fonte formal . . . . .	206
1.2	A legislação infraconstitucional . . . . .	206
1.3	As regras infralegais . . . . .	207
2	A jurisprudência . . . . .	207
2.1	As alterações jurisprudenciais em matéria tributária . . . . .	211
3	Os usos e os costumes . . . . .	217
4	Os acordos de vontade . . . . .	220
5	A doutrina . . . . .	220

6	Crítica ao positivismo tributário . . . . .	222
7	Necessário desequilíbrio entre as fontes do direito tributário. . . . .	223
8	Três momentos distintos do direito tributário . . . . .	224
8.1	Momento pré-exacional . . . . .	225
8.2	Momento exacional. . . . .	225
8.3	Momento executivo. . . . .	226
<b>CAPÍTULO VII INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E ISENÇÃO . . . . .</b>		<b>229</b>
1	Sobre o fenômeno da incidência . . . . .	230
2	A não incidência . . . . .	232
3	Isenções. . . . .	235
<b>SEGUNDA PARTE</b>		
<b>DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL . . . . .</b>		<b>241</b>
<b>CAPÍTULO VIII O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO . . . . .</b>		<b>243</b>
1	O significado do sistema jurídico . . . . .	243
2	A Constituição para o direito . . . . .	244
3	O sistema constitucional tributário brasileiro . . . . .	245
4	A competência tributária . . . . .	247
4.1	As características da competência tributária . . . . .	249
5	Efeitos da constitucionalização da tributação. . . . .	251
6	Tributos discriminados na Constituição e tributos não discriminados na Constituição . . . . .	254
6.1	Tributos discriminados . . . . .	254
6.2	Tributos não discriminados. . . . .	255
7	O Código Tributário Nacional . . . . .	256
8	Os tributos do art. 145 da CF. . . . .	258
<b>CAPÍTULO IX OS IMPOSTOS . . . . .</b>		<b>260</b>
1	Impostos pessoais e impostos reais . . . . .	262
2	O princípio da capacidade contributiva . . . . .	264
3	Entendimento para “sempre que possível” . . . . .	268
4	Impostos diretos e indiretos. . . . .	269
5	Competência residual e extraordinária . . . . .	271
<b>CAPÍTULO X AS TAXAS . . . . .</b>		<b>273</b>
1	A taxa pelo exercício do poder de polícia . . . . .	275
2	A taxa por serviço público . . . . .	276
3	A remuneração pela prestação de serviços públicos . . . . .	279
3.1	Argumentos pela incidência exclusiva de taxas . . . . .	282
3.2	Todos os serviços públicos estão sujeitos ao regime tributário?. . . . .	282

3.3	Regimes jurídicos dos serviços públicos	286
3.4	Os preços públicos no direito administrativo	288
3.5	O critério de deslinde	290
4	A divisão de competência nas taxas	296
5	O princípio da retributividade	297
6	A base de cálculo e a alíquota nas taxas	298
7	O pedágio	299
<b>CAPÍTULO XI A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA</b>		302
1	A necessidade de valorização imobiliária decorrente de obra pública	303
2	Limites geral e individual da contribuição de melhoria	304
3	Princípio informador	307
<b>CAPÍTULO XII TRIBUTOS COM NOTAS ESPECÍFICAS</b>		309
1	Os arts. 148 e 149 da CF	309
2	Os empréstimos compulsórios	309
2.1	O empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis	311
2.2	A natureza jurídica da devolução dos empréstimos compulsórios	313
3	As contribuições	314
4	Contribuições para fiscais	315
4.1	A delegação da cobrança	316
4.2	A afetação a outro órgão	317
4.3	A questão orçamentária	317
4.4	Sujeição ao controle do Tribunal de Contas	318
5	A deturpação atual por que passam as contribuições	319
6	Há um princípio regedor próprio para as contribuições?	319
7	As contribuições sociais	320
7.1	As contribuições devidas pelas empresas	321
7.1.1	Análise comparativa entre a CSLL e o IRPJ	321
7.2	As contribuições devidas pelo trabalhador	322
8	A contribuição de intervenção no domínio econômico	322
9	Contribuições corporativas	324
10	A contribuição para a iluminação pública	324
<b>CAPÍTULO XIII A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS</b>		327
1	Os tributos no direito posto	327
2	As classificações dogmáticas dos tributos	328
2.1	Tributos vinculados e não vinculados	330
2.2	Classificação tripartite	333
2.3	Classificação quadripartite	333
2.4	Classificação quinquipartite	334

2.5	Classificações intranormativas e extranormativas. . . . .	336
3	Considerações de didática jurídica aplicadas na classificação dos tributos. . . . .	337
3.1	O direito constitucional. . . . .	338
3.2	O direito financeiro . . . . .	339
3.3	A classificação dos tributos para o direito tributário: o art. 4º do CTN. . . . .	341
3.4	Análise comparativa entre o direito constitucional, o direito financeiro e o direito tributário . . . . .	343
4	Hipotética inclusão da destinação e da devolução como matérias de direito tributário. . . . .	344
5	A classificação dos tributos adotada pelo Supremo Tribunal Federal. . . . .	350
6	Nosso posicionamento a respeito da classificação dos tributos. . . . .	353
<b>CAPÍTULO XIV PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. . . . .</b>		<b>356</b>
1	Normas, princípios e regras jurídicas . . . . .	356
2	Diferenças entre princípios e regras jurídicas. . . . .	362
3	Conceito de princípio. . . . .	363
4	Os princípios e o sistema jurídico . . . . .	365
5	A juridicidade dos princípios . . . . .	365
6	As funções dos princípios. . . . .	366
7	A hierarquia entre os princípios . . . . .	367
8	Princípios implícitos e princípios explícitos . . . . .	367
9	Princípios e valores. . . . .	367
10	Os princípios constitucionais tributários . . . . .	371
10.1	O princípio republicano e a tributação. . . . .	375
10.2	O princípio federativo e a tributação . . . . .	376
10.2.1	Proibição à limitação ao tráfego . . . . .	377
10.2.2	Princípio da tributação federal uniforme . . . . .	378
10.2.3	Isonomia nos títulos da dívida pública e nos vencimentos dos funcionários públicos. . . . .	379
10.2.4	Isenções heterônomas . . . . .	379
10.2.5	Vedação à diferenciação estadual e municipal . . . . .	380
10.3	Princípio da irretroatividade . . . . .	381
10.4	Princípio da anterioridade . . . . .	382
10.4.1	O princípio da anterioridade nonagesimal . . . . .	385
10.4.2	Princípio da anualidade . . . . .	386
<b>CAPÍTULO XV O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA . . . . .</b>		<b>388</b>
1	Visões distintas sobre o princípio da legalidade . . . . .	388
2	Legalidade e tipicidade. . . . .	391
3	A legislação tributária . . . . .	392
3.1	Emendas constitucionais tributárias. . . . .	393



3.2	Leis complementares tributárias . . . . .	394
3.3	Leis ordinárias tributárias . . . . .	395
3.4	Leis delegadas . . . . .	395
3.5	Medidas provisórias . . . . .	396
3.6	Decretos legislativos . . . . .	399
3.7	Resoluções . . . . .	400
3.8	Diplomas infralegais . . . . .	401
4	A lei complementar tributária . . . . .	401
4.1	Alcance das matérias: duas interpretações possíveis . . . . .	402
4.1.1	Conflitos de competência em matéria tributária . . . . .	403
4.1.2	Limitações constitucionais ao poder de tributar . . . . .	404
4.1.3	Normas gerais em matéria de legislação tributária . . . . .	405
4.2	Posições doutrinárias sobre a extensão da lei complementar . . . . .	406
<b>CAPÍTULO XVI OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA . . . . .</b>		<b>410</b>
1	O princípio da isonomia . . . . .	410
2	A igualdade tributária . . . . .	411
3	A capacidade contributiva . . . . .	413
4	A capacidade contributiva como decorrência da igualdade . . . . .	416
5	A natureza da capacidade contributiva – programática ou jurídica? . . . . .	419
6	A quem se destina . . . . .	422
7	Capacidade objetiva e subjetiva . . . . .	423
8	Capacidade contributiva. Seus limites . . . . .	424
8.1	Progressividade, proporcionalidade e regressividade . . . . .	424
8.2	Capacidade contributiva e isenções . . . . .	428
8.3	Capacidade contributiva e extrafiscalidade . . . . .	429
<b>CAPÍTULO XVII O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO . . . . .</b>		<b>432</b>
1	Teoria do conhecimento: juízo analítico ou sintético? . . . . .	437
2	Teoria do conhecimento: tributação confiscatória <i>a priori</i> ou <i>a posteriori</i> ? . . . . .	438
3	A axiologia e o princípio do não confisco tributário . . . . .	439
4	Não confisco e capacidade contributiva . . . . .	450
5	As fontes do direito e o princípio da vedação ao confisco . . . . .	451
5.1	A legislação a respeito do não confisco tributário . . . . .	452
5.2	A doutrina a respeito do não confisco tributário . . . . .	454
5.3	A jurisprudência a respeito do não confisco tributário . . . . .	474
6	Breve síntese sobre o princípio do não confisco tributário . . . . .	482
<b>CAPÍTULO XVIII AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS . . . . .</b>		<b>484</b>
1	Noção de imunidade . . . . .	484
2	Imunidade em sentido amplo . . . . .	485
3	Imunidade em sentido estrito . . . . .	486

4	As imunidades e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal . . . . .	487
5	A imunidade intergovernamental recíproca . . . . .	487
6	Imunidade dos templos . . . . .	492
7	Imunidade de partidos políticos . . . . .	494
8	Imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores . . . . .	494
9	Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos . . . . .	495
10	Imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos . . . . .	495
11	Imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel para impressão . . . . .	496
12	Imunidade do som e da imagem musical gravada de músicos brasileiros . . . .	502
13	Exemplo de uma aparente imunidade . . . . .	504
	<i>Referências</i> . . . . .	507