

LUCIANO AMARO

Professor de Direito Tributário  
da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie

DIREITO  
TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO

22ª edição  
2017

saraiva  jur

ISBN 978-85-472-2066-2

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B  
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902**SAC**

0800-0117875

De 2ª a 6ª, das 8h às 18h

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

**Presidente** Eduardo Mufarej  
**Vice-presidente** Claudio Lensing  
**Diretora editorial** Flávia Alves Bravin

**Conselho editorial**  
**Presidente** Carlos Ragazzo  
**Consultor acadêmico** Murilo Angeli Dias dos Santos

**Gerência**  
**Planejamento e novos projetos** Renata Pascual Müller  
**Concursos** Roberto Navarro  
**Legislação e doutrina** Thais de Camargo Rodrigues

**Edição** Daniel Pavani Naveira

**Produção editorial** Ana Cristina Garcia (coord.)  
 Luciana Cordeiro Shirakawa  
 Clarissa Boraschi Maria (coord.)  
 Guilherme H. M. Salvador  
 Kelli Priscila Pinto  
 Marília Cordeiro  
 Mônica Landi  
 Tatiana dos Santos Romão  
 Tiago Dela Rosa

**Diagramação e revisão** Know-How Editorial

**Comunicação e MKT** Elaine Cristina da Silva  
**Produção gráfica** Marli Rampim  
**Impressão e acabamento** Intergraf Ind. Gráfica Eireli

Amaro, Luciano

Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 22. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. Título.

17-0950

CDU 34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário – Brasil 34:336.2(81)

**Data de fechamento da edição: 30-6-2017**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 art. 184 do Código Penal.

CL 604304 CAE 621408

1102527

## ÍNDICE

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| <i>Alguns estudos do autor</i> ..... | 7  |
| <i>Prefácio</i> .....                | 21 |

### Capítulo I – CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

|  |    |
|--|----|
| 1. Direito financeiro e direito tributário .....   | 23 |
| 2. Denominação do direito tributário .....   | 27 |
| 3. Direito tributário como ramo do direito público.....  | 27 |
| 4. Autonomia do direito tributário .....   | 28 |
| 4.1. Autonomia e especialização .....  | 30 |
| 4.2. Autonomia, modificação de conceitos de direito privado<br>e interpretação do direito tributário ..... | 32 |
| 5. Relações do direito tributário com outros ramos do direito .....  | 33 |

### Capítulo II – CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

|  |    |
|--|----|
| 1. Noção de tributo .....  | 37 |
| 2. Conceito de tributo .....   | 40 |
| 2.1. Crítica do conceito legal de tributo .....  | 41 |
| 2.2. Nossa definição de tributo .....  | 47 |
| 3. Figuras tributárias .....   | 49 |
| 3.1. Rol de tributos na Constituição .....   | 50 |
| 3.2. Espécies tributárias no Código Tributário Nacional:<br>o imposto .....                  | 52 |
| 3.3. Espécies tributárias no Código Tributário Nacional: as taxas                            | 53 |
| 3.3.1. Taxas de polícia.....   | 54 |
| 3.3.2. Taxas de serviço .....  | 56 |
| 3.3.3. Taxa e preço público .....  | 63 |
| 3.4. Espécies tributárias no Código Tributário Nacional:<br>a contribuição de melhoria ..... | 68 |
| 3.5. Outras figuras tributárias .....  | 71 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.5.1. Pedágio .....   | 71  |
| 3.5.2. Empréstimo compulsório .....  | 73  |
| 3.5.3. Contribuições sociais, econômicas e corporativas ...                              | 74  |
| 3.5.4. Contribuição para iluminação pública .....  | 79  |
| 4. Classificação das espécies tributárias .....  | 79  |
| 4.1. Insuficiência do critério legal de especificação dos tributos                       | 79  |
| 4.2. O problema da classificação dos empréstimos compulsórios                            | 82  |
| 4.3. O problema da classificação das contribuições .....                                 | 85  |
| 4.4. Súmula da doutrina sobre classificação dos tributos .....                           | 87  |
| 4.5. Classificações bipartidas e pluripartidas.....                                      | 91  |
| 4.6. Razão histórica para o rol assistemático das espécies tributárias .....             | 92  |
| 4.7. Classificação “financeira” e classificação “jurídica” das espécies tributárias..... | 97  |
| 4.8. Destinação e regime jurídico do tributo .....                                       | 98  |
| 4.9. Nossa classificação das espécies tributárias .....                                  | 103 |
| 4.9.1. Impostos .....  | 103 |
| 4.9.2. Taxas .....   | 105 |
| 4.9.3. Contribuições .....   | 106 |
| 4.9.4. Empréstimos compulsórios .....  | 109 |
| 5. Outras classificações de tributos .....   | 110 |

### **Capítulo III – A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

|  |     |
|--|-----|
| 1. Discriminação constitucional de rendas .....  | 117 |
| 2. Classificação da competência tributária.....  | 119 |
| 3. Critérios de partilha da competência tributária.....                                    | 120 |
| 4. Exercício da competência tributária .....   | 124 |
| 5. Conceitos de outros ramos do direito usados na definição da competência tributária..... | 126 |
| 5.1. O sentido léxico e a definição da competência tributária ...                          | 127 |

### **Capítulo IV – LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

|  |     |
|--|-----|
| 1. As limitações do poder de tributar.....                               | 129 |
| 1.1. Limitações do poder de tributar em normas infraconstitucionais..... | 132 |
| 2. Princípios e normas de limitação do poder de tributar .....           | 134 |
| 3. Princípio da legalidade tributária e tipicidade .....                 | 135 |
| 3.1. Reserva de lei formal e exceções.....                               | 140 |
| 4. Princípio da irretroatividade da lei tributária.....                  | 142 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.1. A irretroatividade relativa das leis.....                          | 142 |
| 4.2. A irretroatividade da lei tributária.....                          | 143 |
| 4.3. Irretroatividade e imposto de renda.....                           | 144 |
| 5. Princípio da anterioridade da lei tributária.....                    | 145 |
| 5.1. Anualidade e anterioridade.....                                    | 146 |
| 5.2. Conteúdo do princípio da anterioridade.....                        | 148 |
| 5.3. Exceções ao princípio da anterioridade.....                        | 149 |
| 5.4. Anterioridade e imposto de renda.....                              | 153 |
| 6. Princípio da isonomia ou igualdade tributária.....                   | 161 |
| 6.1. Princípio da uniformidade.....                                     | 163 |
| 7. Princípio da capacidade contributiva.....                            | 164 |
| 7.1. Efetivação do princípio e respeito aos direitos individuais.....   | 169 |
| 8. Princípio da vedação de tributo confiscatório.....                   | 171 |
| 9. Princípio da liberdade de tráfego.....                               | 172 |
| 9.1. Liberdade de tráfego e pedágio.....                                | 173 |
| 10. Princípio da transparência dos impostos.....                        | 174 |
| 11. Princípios e regras específicos de determinados impostos.....       | 175 |
| 12. Princípios tributários decorrentes da ordem econômica.....          | 176 |
| 13. Imunidades tributárias.....   | 177 |
| 13.1. As imunidades na seção das “Limitações do Poder de Tributar”..... | 180 |
| 13.2. Outras imunidades no sistema tributário constitucional.....       | 185 |
| 13.3. Outras imunidades fora do sistema tributário constitucional.....  | 187 |
| 14. Limitações de alíquotas.....  | 188 |
| 15. Limitações quanto à base de cálculo.....                            | 190 |
| 16. Limitações à concessão de isenções e benefícios.....                | 191 |

## Capítulo V – FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| 1. Noção.....  | 193 |
| 2. A Constituição Federal.....   | 194 |
| 2.1. Emendas constitucionais.....                                      | 194 |
| 3. Leis complementares.....  | 195 |
| 3.1. Origem e características.....                                     | 195 |
| 3.2. Funções da lei complementar no direito tributário.....            | 196 |
| 3.3. A eficácia de lei complementar do Código Tributário Nacional..... | 198 |
| 4. Leis ordinárias e atos equivalentes.....                            | 200 |
| 4.1. Leis ordinárias.....  | 200 |
| 4.2. Leis delegadas.....   | 200 |

|  |     |
|--|-----|
| 4.3. Medidas provisórias.....                                      | 201 |
| 5. Tratados internacionais.....                                    | 206 |
| 5.1. O tratado como lei especial .....                             | 207 |
| 5.2. A questão do primado dos tratados .....                       | 209 |
| 5.3. Tratado e tributo estadual ou municipal .....                 | 213 |
| 6. Atos do Poder Executivo Federal com força de lei material ..... | 217 |
| 7. Atos exclusivos do Poder Legislativo.....                       | 217 |
| 7.1. Resoluções.....   | 217 |
| 7.2. Decretos legislativos.....                                    | 218 |
| 8. Convênios .....   | 218 |
| 9. Decretos regulamentares.....                                    | 219 |
| 10. Normas complementares .....                                    | 220 |

## **Capítulo VI – VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Vigência das leis .....                                  | 223 |
| 2. Regras gerais.....                                       | 224 |
| 3. Vigência no espaço .....                                 | 224 |
| 3.1. Leis estrangeiras .....                                | 226 |
| 4. Vigência no tempo.....                                   | 227 |
| 4.1. Vigência e princípio da anterioridade.....             | 228 |
| 5. Aplicação da lei tributária.....                         | 229 |
| 5.1. Aplicação retroativa da lei tributária .....           | 230 |
| 5.2. As chamadas leis interpretativas .....                 | 231 |
| 5.3. A retroatividade benigna em matéria de infrações ..... | 233 |

## **Capítulo VII – INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Noção de interpretação e de integração .....   | 235 |
| 2. Interpretação do direito tributário.....   | 237 |
| 3. Integração do direito tributário .....   | 240 |
| 3.1. Analogia .....   | 242 |
| 3.2. Princípios gerais de direito tributário .....                                      | 243 |
| 3.3. Princípios gerais de direito público .....   | 244 |
| 3.4. Equidade.....  | 245 |
| 4. Princípios gerais de direito privado .....   | 247 |
| 5. Conceitos de direito privado utilizados na definição da competência tributária ..... | 250 |

|   |     |
|---|-----|
| 6. Interpretação literal.....   | 251 |
| 7. Interpretação benigna.....   | 252 |
| 8. A interpretação econômica do direito tributário.....                               | 253 |
| 9. Economia legítima de tributo e evasão.....   | 259 |
| 10. Abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei.....                               | 261 |
| 11. A questão dos motivos extrafiscais como critério de “validade”<br>da elisão ..... | 264 |
| 12. Licitude das formas e simulação.....  | 265 |
| 13. A dissimulação do fato gerador .....  | 269 |
| 14. A desconsideração da pessoa jurídica.....   | 272 |

## **Capítulo VIII – A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Noção de obrigação .....   | 275 |
| 2. Obrigação tributária.....  | 277 |
| 2.1. Natureza <i>ex lege</i> da obrigação tributária.....   | 278 |
| 2.2. Obrigação principal e obrigação acessória.....   | 279 |
| 2.2.1. Obrigação principal .....  | 279 |
| 2.2.2. O sentido da “acessoriedade” da obrigação dita<br>acessória .....  | 281 |
| 2.3. Obrigação e fato gerador .....   | 282 |
| 2.4. Obrigação e patrimonialidade.....  | 283 |
| 2.5. Obrigações de adimplemento exigido pela lei e obrigações<br>de adimplemento subordinado a providência do sujeito ativo ..... | 283 |

## **Capítulo IX – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|  |     |
|--|-----|
| 1. Noção e espécies de fato gerador.....   | 285 |
| 2. Crítica e defesa da expressão “fato gerador” .....                              | 287 |
| 3. Elementos do fato gerador do tributo .....                                      | 293 |
| 4. Fatos geradores instantâneos, periódicos e continuados.....                     | 297 |
| 5. Momento da ocorrência do fato gerador .....                                     | 301 |
| 5.1. Fato gerador e atos sujeitos a condição .....                                 | 303 |
| 6. Fato gerador, presunções e ficções .....  | 303 |
| 7. Tributação de atos ilícitos e de atos ineficazes .....                          | 305 |
| 7.1. Interpretação do fato gerador.....  | 307 |
| 8. Efeito do fato gerador .....  | 308 |
| 9. Incidência, não incidência, imunidade e isenção .....                           | 309 |
| 9.1. Crítica do conceito de isenção como “exclusão do crédito<br>tributário” ..... | 312 |

|  |     |
|--|-----|
| 9.2. Regime jurídico da isenção .....                      | 314 |
| 9.2.1. Revogação de isenção, incidência e anterioridade... | 315 |
| 9.2.2. A revogação de isenção condicional e a prazo certo  | 317 |
| 9.3. Classificação das isenções .....                      | 319 |

## **Capítulo X – SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Sujeito ativo da obrigação tributária .....                      | 321 |
| 1.1. Competência tributária e sujeição ativa.....                   | 322 |
| 1.2. Sucessão do sujeito ativo.....                                 | 324 |
| 1.3. Recepção da legislação de ente político desmembrado.....       | 326 |
| 2. Sujeito passivo da obrigação principal e da obrigação acessória  | 327 |
| 3. Contribuinte .....   | 329 |
| 3.1. Contribuinte e capacidade contributiva .....                   | 330 |
| 3.2. Contribuinte como conceito jurídico-formal .....               | 331 |
| 3.3. Relação pessoal e direta do contribuinte com o fato gerador    | 332 |
| 4. Responsável .....  | 333 |
| 4.1. Responsável como “terceiro” .....                              | 334 |
| 5. Sujeito passivo da obrigação principal e sanções pecuniárias.... | 335 |
| 6. As técnicas de definição do sujeito passivo responsável .....    | 337 |
| 7. A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional ...  | 340 |
| 7.1. Limites à definição legal de responsabilidade tributária ....  | 341 |
| 7.2. Terceiro responsável e “responsabilidade” do contribuinte      | 343 |
| 7.3. Responsabilidade solidária .....                               | 343 |
| 7.3.1. Efeitos da solidariedade .....                               | 347 |
| 7.4. Responsabilidade por sucessão.....                             | 349 |
| 7.5. Responsabilidade de “terceiros”.....                           | 356 |
| 7.6. Responsabilidade “pessoal” de terceiros .....                  | 357 |
| 8. Sujeição passiva e convenções particulares.....                  | 358 |
| 9. Capacidade tributária .....                                      | 360 |
| 10. Domicílio tributário .....                                      | 361 |

## **Capítulo XI – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Nascimento da obrigação tributária e lançamento.....                           | 363 |
| 2. Obrigação tributária e “crédito tributário” no Código Tributário Nacional..... | 368 |
| 3. Conceito de lançamento.....  | 372 |
| 4. Natureza do lançamento .....   | 377 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.1. Lançamento como ato administrativo .....                   | 377 |
| 4.2. Lançamento como ato vinculado.....                         | 377 |
| 5. Moeda do lançamento.....                                     | 378 |
| 6. Lei aplicável ao lançamento .....                            | 378 |
| 7. Inalterabilidade do lançamento.....                          | 380 |
| 8. Modificação dos critérios jurídicos de lançamento .....      | 381 |
| 9. Modalidades de lançamento .....                              | 387 |
| 9.1. Lançamento por declaração.....                             | 388 |
| 9.2. Lançamento e revisão de ofício.....                        | 390 |
| 9.3. Lançamento por homologação .....                           | 393 |
| 9.4. A necessidade do lançamento.....                           | 399 |
| 10. Lançamento e arbitramento .....                             | 400 |
| 11. Efeitos do lançamento.....                                  | 401 |
| 12. Suspensão, extinção e “exclusão” do crédito tributário..... | 403 |

## **Capítulo XII – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Obrigação tributária e exigibilidade .....   | 405 |
| 1.1. Suspensão da exigibilidade.....            | 406 |
| 2. Moratória e parcelamento .....               | 409 |
| 3. Depósito do crédito tributário.....          | 412 |
| 4. Reclamações e recursos administrativos ..... | 413 |
| 5. Liminar e tutela antecipada.....             | 413 |

## **Capítulo XIII – EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|  |     |
|--|-----|
| 1. Extinção da obrigação e extinção do crédito tributário .....                        | 415 |
| 2. Extinção da obrigação acessória .....   | 417 |
| 3. Rol de causas extintivas do “crédito tributário” no Código Tributário Nacional..... | 417 |
| 4. Pagamento.....  | 421 |
| 5. Consignação em pagamento .....  | 424 |
| 6. Decadência e prescrição .....   | 426 |
| 6.1. Os prazos extintivos no Código Civil de 1916.....                                 | 426 |
| 6.2. A decadência e a prescrição no Código Civil de 2002.....                          | 431 |
| 6.3. Prazos extintivos no direito tributário .....                                     | 431 |
| 6.4. Decadência do direito de lançar .....   | 436 |
| 6.4.1. O prazo decadencial no lançamento por homologação                               | 439 |
| 6.5. Prescrição da ação de cobrança .....  | 444 |

|  |     |
|--|-----|
| 6.6. Prescrição e lançamento por homologação ..... | 447 |
| 6.7. Interrupção da prescrição .....               | 447 |

## **Capítulo XIV – REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Pagamento indevido e restituição de indébito .....   | 449 |
| 2. O direito à restituição do indébito .....            | 450 |
| 2.1. Desnecessidade de prova do erro no pagamento ..... | 451 |
| 3. Hipóteses de restituição .....                       | 452 |
| 4. Restituição de tributos indiretos .....              | 454 |
| 5. Restituição de juros e penalidades .....             | 457 |
| 6. Prazos extintivos .....                              | 457 |
| 7. Restituição e compensação .....                      | 460 |

## **Capítulo XV – INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Infrações tributárias e sanções .....                                  | 461 |
| 2. Sanções criminais e administrativas .....                              | 462 |
| 2.1. As “classificações” do direito penal .....                           | 465 |
| 2.2. “Direito penal tributário” e “direito tributário penal” .....        | 466 |
| 2.3. Princípios comuns às sanções administrativas e penais .....          | 469 |
| 2.4. Objetivos comuns das sanções administrativas e penais .....          | 469 |
| 3. Infrações tributárias no Código Tributário Nacional .....              | 470 |
| 4. A figura do infrator no Código Tributário Nacional .....               | 472 |
| 5. Responsabilidade por infrações tributárias e intencionalidade .....    | 474 |
| 6. Responsabilidade por infrações e dano .....                            | 476 |
| 7. Responsabilidade pessoal do agente .....                               | 477 |
| 7.1. Ilícitos criminais .....   | 478 |
| 7.2. Infrações de dolo específico .....                                   | 479 |
| 7.3. Ilícitos civis contra terceiros .....                                | 480 |
| 8. Denúncia espontânea e exclusão da responsabilidade por infrações ..... | 481 |
| 8.1. Espontaneidade e investigação fiscal .....                           | 482 |
| 8.2. Forma da denúncia .....  | 483 |
| 8.3. Denúncia espontânea e multa de mora .....                            | 484 |
| 9. Anistia .....  | 485 |
| 9.1. Anistia e isenção .....  | 486 |
| 9.2. Anistia e remissão .....   | 486 |
| 9.3. Anistia e obrigações acessórias .....                                | 487 |
| 9.4. Retrospectividade da anistia e isonomia .....                        | 488 |
| 9.5. Anistia fiscal e dolo .....  | 488 |
| 9.6. Forma e formalidades da anistia .....                                | 490 |

|   |     |
|---|-----|
| 10. Crimes tributários .....                                | 492 |
| 10.1. Crime fiscal e prisão por dívida.....                 | 492 |
| 10.2. Histórico dos crimes fiscais.....                     | 493 |
| 10.3. Crimes contra a ordem tributária.....                 | 495 |
| 10.4. Depositário infiel .....                              | 497 |
| 10.5. Pagamento do tributo e exclusão da punibilidade ..... | 497 |
| 10.6. Denúncia espontânea e exclusão da punibilidade .....  | 498 |

## **Capítulo XVI – GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

|  |     |
|--|-----|
| 1. Noção.....  | 501 |
| 2. Responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário..... | 503 |
| 3. Presunção de fraude.....                                  | 504 |
| 4. Indisponibilidade de bens .....                           | 506 |
| 5. Preferências do crédito tributário.....                   | 507 |
| 6. Prova de quitação de tributos.....                        | 509 |

## **Capítulo XVII – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

|   |     |
|---|-----|
| 1. Poderes das autoridades fiscais.....             | 511 |
| 1.1. Acesso a informações de interesse fiscal.....  | 512 |
| 1.2. Procedimento de fiscalização .....             | 514 |
| 1.3. Prestação de informações e sigilo fiscal ..... | 515 |
| 1.3.1. Oposição do dever de sigilo ao Fisco.....    | 515 |
| 1.3.2. Dever de sigilo do Fisco.....                | 516 |
| 2. Dívida ativa.....                                | 517 |
| 3. Certidões negativas.....                         | 517 |
| <i>Bibliografia</i> .....                           | 519 |