

*HUGO DE BRITO MACHADO*

***TEORIA GERAL  
DO DIREITO TRIBUTÁRIO***

 **MALHEIROS  
EDITORES**

# **TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

© HUGO DE BRITO MACHADO

ISBN: 978-85-392-0285-0

*Direitos reservados desta edição por  
MALHEIROS EDITORES LTDA.  
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171  
CEP 04531-940 — São Paulo — SP  
Tel.: (11) 3078-7205 — Fax: (11) 3168-5495  
URL: [www.malheiroseditores.com.br](http://www.malheiroseditores.com.br)  
e-mail: [malheiroseditores@terra.com.br](mailto:malheiroseditores@terra.com.br)*

*Composição*  
Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

*Capa*  
Criação: Vânia L. Amato  
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil  
*Printed in Brazil*  
02.2015

**SUMÁRIO****Capítulo I – Poder Tributário**

<b>1. Introdução</b> .....	21
<b>2. Poder e Direito</b>	
2.1 As dificuldades do conceito de poder .....	22
2.2 Poder e influência .....	24
2.3 Distinção entre poder e Direito .....	25
2.4 Direito como limite de poder .....	25
2.5 A Constituição como limite do poder estatal .....	28
2.6 O tributo e as revoltas contra o poder .....	29
2.7 O Direito como sistema de limites fruto da racionalidade humana .....	30
2.8 O Direito e a resistência dos poderosos .....	32
<b>3. O poder tributário</b>	
3.1 Soberania .....	32
3.2 Estado, soberania interna e Direito .....	35
3.3 O poder de tributar como aspecto da soberania .....	35
3.4 Finalidade do tributo .....	36
3.5 Finalidade do direito tributário .....	36
3.6 A eficácia do direito tributário .....	37
3.7 O tributo e o interesse público .....	39
3.8 Tributo como preço dos serviços públicos .....	41

<b>4. Abuso do poder de tributar</b>	
4.1 Tributo injusto .....	42
4.2 Menor rigor da moral fiscal .....	43
4.3 Sanções administrativas e penais .....	44
 <b>Capítulo II – O Direito Tributário</b> 	
<b>1. Introdução</b> .....	47
<b>2. O Direito como sistema normativo</b>	
2.1 Os vários significados da palavra “direito” .....	48
2.2 Direito natural e direito positivo .....	49
2.3 Poder de tributar e relação jurídica tributária .....	49
2.4 Direito e Estado .....	50
2.5 Estado de Direito .....	51
2.6 O sistema normativo .....	52
2.7 Supremacia constitucional e tributação .....	54
2.8 A lei no sistema normativo .....	55
2.9 Alguns conceitos relativos à lei .....	57
2.10 O poder jurisdicional .....	59
<b>3. Direito tributário</b>	
3.1 Conceito e finalidade .....	60
3.2 O direito tributário como limitação ao poder de tributar ....	61
<b>4. Os princípios jurídicos da tributação</b>	
4.1 Princípio e regra .....	63
4.2 O princípio da legalidade tributária .....	65
4.3 O princípio da irretroatividade da lei tributária .....	66
4.4 Irretroatividade, anualidade e anterioridade da lei tributária .....	67
4.5 Irretroatividade, anualidade e anterioridade da lei tributária no Direito Brasileiro .....	68

### Capítulo III – A Lei Tributária

<b>1. Introdução</b> .....	71
<b>2. Os vários significados da palavra “lei”</b>	
2.1 Lei de causalidade .....	72
2.2 Lei em sentido formal e em sentido material .....	73
2.3 Lei e regulamento .....	73
<b>3. O princípio da legalidade tributária</b>	
3.1 Natureza do dispositivo constitucional .....	74
3.2 Legalidade e tipicidade .....	76
3.3 O que significa criar um tributo .....	79
3.4 As obrigações tributárias acessórias .....	85
3.5 Obrigação tributária acessória e penalidade .....	87
<b>4. O princípio da irretroatividade da lei tributária</b>	
4.1 A irretroatividade e a essência do Direito .....	88
4.2 Irretroatividade como direito do indivíduo e como princípio .....	91
4.3 Irretroatividade e publicação oficial .....	92
4.4 Irretroatividade da lei tributária na Constituição de 1988 .....	95
4.5 Irretroatividade e aplicação imediata .....	96
4.6 Irretroatividade e tributos com fato gerador complexo .....	97
4.7 Anterioridade anual e nonagesimal .....	98
4.8 Anterioridade e anualidade .....	99
<b>5. Dificuldades relativas ao princípio da anterioridade</b>	
5.1 Anterioridade e irretroatividade da lei .....	102
5.2 Existência simultânea de duas anterioridades .....	103

### Capítulo IV – O Tributo

<b>1. Introdução</b> .....	108
----------------------------	-----

**2. O tributo**

<i>2.1 Evolução histórica</i> .....	108
<i>2.2 Tributo como prestação pecuniária</i> .....	110
<i>2.3 Tributo como prestação compulsória</i> .....	112
<i>2.4 Tributo como receita pública</i> .....	116
<i>2.5 Função dos tributos</i> .....	117

**3. Definição de tributo no Direito Brasileiro**

<i>3.1 Natureza e finalidade das definições legais</i> .....	118
<i>3.2 Tributo como categoria de direito positivo</i> .....	119
<i>3.3 Elementos da definição feita pelo art. 9º da Lei 4.320/1964</i>	
<i>3.3.1 Receita derivada das entidades de direito público</i> ....	120
<i>3.3.2 Custeio de atividades gerais ou específicas</i> .....	121
<i>3.4 Elementos da definição feita pelo art. 3º do CTN</i>	
<i>3.4.1 Prestação pecuniária</i> .....	122
<i>3.4.2 Compulsória</i> .....	124
<i>3.4.3 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir</i> .....	126
<i>3.4.4 Que não constitua sanção de ato ilícito</i> .....	131
<i>3.4.5 Instituída em lei</i> .....	136
<i>3.4.6 Cobrada mediante atividade administrativa     plenamente vinculada</i> .....	144

**4. A tributação e a ilicitude**

<i>4.1 Considerações iniciais</i> .....	151
<i>4.2 Tributação de atividades ilícitas</i> .....	152
<i>4.3 Multas tributárias sem ilicitude</i> .....	153
<i>4.4 Tributo extrafiscal</i> .....	154
<i>4.5 Sanção e tributo extrafiscal proibitivo</i> .....	155
<i>4.6 O ilícito como pressuposto essencial da penalidade</i> .....	155
<i>4.7 Ainda a tributação nas atividades ilícitas</i> .....	156
<i>4.8 A prática do tributo como sanção</i> .....	162
<i>4.9 O IPTU progressivo no tempo</i> .....	163
<i>4.10 A desconstituição do fato gerador</i> .....	164

**5. Tributo oculto ou disfarçado**

5.1 Na Teoria Geral do Direito .....	164
5.2 No Direito Brasileiro .....	166
5.2.1 Valor da outorga .....	166
5.2.2 Sobrepreço nos monopólios estatais .....	167
5.2.3 Contraprestação de serviço de uso compulsório .....	167
5.3 Inconstitucionalidade	
5.3.1 Sistema tributário e direitos fundamentais .....	168
5.3.2 Contrariedade ao sistema .....	168
<b>6. O empréstimo compulsório</b>	
6.1 Considerações iniciais .....	169
6.2 Natureza jurídica e regime jurídico .....	172
6.3 Tributo e receita pública .....	172
6.4 A tese afirmativa da natureza tributária .....	173
6.5 Fundamentação da tese na Teoria do Direito .....	175
6.6 Destinação e restituição .....	176
6.7 Empréstimo compulsório e receita pública .....	178
6.8 A doutrina estrangeira .....	179
6.9 Divergências em face do ordenamento jurídico brasileiro ....	180
6.10 Proteção contra práticas abusivas do Poder Público .....	182

**Capítulo V – As Espécies de Tributo**

<b>1. Introdução</b> .....	185
<b>2. Os impostos</b>	
2.1 Conceito e natureza jurídica específica .....	187
2.2 Classificação dos impostos	
2.2.1 Utilidade didática .....	189
2.2.2 Os critérios de classificação .....	190
2.2.3 Classificação pelo critério da competência .....	191

2.2.4	<i>Classificação pela forma de quantificação</i> .....	192
2.2.5	<i>Classificação pela repercussão do ônus</i> .....	193
<b>3.</b>	<b>As taxas</b>	
3.1	<i>Conceito e natureza jurídica específica</i> .....	196
3.2	<i>Classificação das taxas</i>	
3.2.1	<i>O critério a ser adotado</i> .....	197
3.2.2	<i>Competência privativa</i> .....	197
3.2.3	<i>Taxas de polícia e de serviços</i> .....	198
3.3	<i>Destino do produto da arrecadação</i> .....	201
<b>4.</b>	<b>A contribuição de melhoria</b>	
4.1.	<i>Considerações iniciais</i> .....	203
4.2.	<i>Conceito</i> .....	204
4.3.	<i>Função</i> .....	205
4.4	<i>Competência para instituição</i> .....	206
4.5	<i>Fato gerador</i> .....	207
4.6	<i>Limites característicos</i> .....	209
4.7	<i>Posturas doutrinárias sobre os limites</i> .....	210
4.8	<i>Inadmissível supressão dos limites</i> .....	219
4.9	<i>Desinteresse pela cobrança</i> .....	221
<b>5.</b>	<b>As contribuições sociais</b>	
5.1	<i>Conceito e natureza jurídica</i> .....	222
5.2	<i>Destinação ou finalidade como elemento essencial</i> .....	223
5.3	<i>Espécies de contribuições sociais</i> .....	225
5.3.1	<i>Contribuições de intervenção no domínio econômico</i> .....	226
5.3.2	<i>Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas</i> .....	227
5.3.3	<i>Contribuições de seguridade social</i> .....	228
5.3.4	<i>Contribuições sociais gerais</i> .....	228
5.3.5	<i>Contribuições especiais</i> .....	229



<b>6. A contribuição de iluminação pública</b>	
6.1 Incompatibilidade conceitual .....	229
6.2 Outras incompatibilidades	
6.2.1 Destruição do sistema tributário .....	232
6.2.2 Separação de Poderes .....	233
6.2.3 Garantias individuais do contribuinte .....	234
6.2.4 Compreensão dos limites ao poder reformador .....	234
6.3 Outras questões relevantes .....	235
6.3.1 Forma de cobrança .....	235
6.3.2 Direito à compensação .....	236
<b>7. As tarifas ou preços públicos</b>	
7.1 Natureza jurídica .....	237
7.2 As preferências dos governantes .....	237
7.3 Definição do que é atividade essencialmente estatal .....	238
7.4 Imposição legislativa e coerência .....	240
7.5 Dois momentos para opções dos governantes .....	240
7.6 Utilização efetiva ou potencial do serviço .....	241
7.7 Distinção essencial entre taxa e preço público ou tarifa .....	241

## **Capítulo VI – Obrigação Tributária**

<b>1. Introdução</b> .....	246
<b>2. Obrigação tributária no plano da abstração</b>	
2.1 Os planos da abstração e da concreção .....	246
2.2 A relação tributária no plano da abstração .....	247
2.3 Atribuição de competência tributária .....	248
2.4 A hipótese de incidência tributária .....	248
<b>3. Obrigação tributária no plano da concreção</b>	
3.1 O fato gerador do tributo .....	249
3.2 Espécies de obrigação tributária .....	250

3.3 Obrigação tributária principal .....	250
3.4 Obrigação tributária acessória .....	251
<b>4. Os sujeitos da obrigação tributária</b>	
4.1 Sujeito ativo .....	255
4.2 Sujeito passivo .....	256
4.2.1 O contribuinte .....	257
4.2.2 O responsável .....	258
4.3 O sujeito passivo e as convenções particulares .....	258
4.4 Convenções particulares e os fatos geradores de obrigações tributárias .....	259
4.5 Convenções particulares e a legitimidade para impugnar exigência tributária .....	261
4.6 A solidariedade tributária .....	264
4.7 A capacidade tributária .....	265
4.8 O domicílio tributário .....	267
<b>5. Responsabilidade tributária</b>	
5.1 O dever jurídico e a responsabilidade .....	269
5.2 Necessária vinculação do responsável ao fato gerador do tributo .....	269
5.3 Responsabilidade dos sucessores	
5.3.1 Distinção necessária e garantia de direitos ao sucessor .....	270
5.3.2 Tratamento específico quanto aos tributos relativos a imóveis .....	272
5.3.3 Aquisição de quaisquer bens .....	273
5.3.4 Alterações na pessoa jurídica contribuinte .....	274
5.3.5 Continuação da atividade por sócio remanescente ou seu espólio .....	275
5.3.6 Fundo de comércio ou estabelecimento comercial ...	276
5.3.7 Responsabilidade integral e subsidiária .....	279
5.3.8 Outras questões relativas à responsabilidade do adquirente do fundo de comércio .....	280

<b>5.4 Responsabilidade de terceiros</b>	
5.4.1 <i>Considerações iniciais</i> .....	281
5.4.2 <i>Responsabilidade dos pais</i> .....	282
5.4.3 <i>Responsabilidade dos tutores e curadores</i> .....	283
5.4.4 <i>Responsabilidade dos administradores de bens de terceiros</i> .....	283
5.4.5 <i>Responsabilidade do inventariante</i> .....	284
5.4.6 <i>Responsabilidade dos sócios e dirigentes de empresas</i> .....	285
<b>5.5 Responsabilidade por infrações</b>	
5.5.1 <i>Considerações iniciais</i> .....	287
5.5.2 <i>Responsabilidade tributária e responsabilidade pelo ilícito tributário</i> .....	288
5.5.3 <i>Responsabilidade e natureza da sanção</i> .....	288
5.5.4 <i>Criminalização do ilícito tributário</i> .....	290
<b>5.6 Exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea</b>	
5.6.1 <i>Objetivo e configuração da denúncia espontânea</i> ....	291
5.6.2 <i>Consequência da denúncia espontânea da infração</i> .....	292
5.6.3 <i>Denúncia espontânea e multa de mora</i> .....	292

## **Capítulo VII – Crédito Tributário**

<b>1. Introdução</b> .....	296
<b>2. Constituição do crédito tributário</b>	
2.1 <i>O lançamento tributário</i> .....	297
2.2 <i>Procedimento constitutivo do crédito tributário</i> .....	299
2.3 <i>Inexistência de tributo sem lançamento</i> .....	301
2.4 <i>Modalidades de lançamento</i>	
2.4.1 <i>As três espécies ou modalidades de lançamento</i> .....	304
2.4.2 <i>Lançamento de ofício</i> .....	304

2.4.3 Lançamento por declaração .....	305
2.4.4 Lançamento por homologação .....	306
2.5 Natureza e regime jurídico do lançamento .....	308
2.6 Revisão do lançamento .....	309
<b>3. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário</b>	
3.1 Considerações gerais .....	311
3.2 Moratória .....	312
3.3 Depósito do montante integral do crédito tributário	
3.3.1 Ato voluntário e seus efeitos .....	314
3.3.2 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário .....	315
3.3.3 Suspensão da exigibilidade do dever de pagar antecipadamente .....	315
3.3.4 Montante integral .....	316
3.3.5 Depósito e consignação em pagamento .....	317
3.3.6 Decadência e prescrição .....	317
3.3.7 Levantamento ou conversão em renda .....	318
3.3.8 Depósito como pagamento provisório .....	318
3.4 Reclamações e recursos administrativos .....	319
3.5 Medida liminar em mandado de segurança .....	319
3.6 Medida liminar em cautelar e tutela antecipada .....	320
3.7 Parcelamento .....	321
<b>4. Extinção do crédito tributário</b>	
4.1 Considerações gerais .....	321
4.2 Pagamento .....	322
4.3 Pagamento indevido .....	324
4.4 Consignação em pagamento .....	325
4.5 Decisão administrativa irreformável .....	328
4.6 Decisão judicial passada em julgado .....	328
4.7 Dação em pagamento .....	328
<b>5. Exclusão do crédito tributário</b>	

5.1	<i>O que significa exclusão do crédito tributário</i>	329
5.2	<i>Distinção entre isenção, não incidência e imunidade</i>	330
5.3	<i>Isenção</i>	330
5.3.1	<i>Isenção como revogação da norma de tributação</i>	331
5.3.2	<i>Isenção como dispensa do tributo</i>	332
5.3.3	<i>Isenção como hipótese de não incidência</i>	334
5.3.4	<i>Isenção como exceção à norma de tributação</i>	335
5.3.5	<i>Revogação da norma de isenção</i>	336
5.4	<i>Classificação das isenções</i>	337
5.5	<i>Anistia</i>	339
<b>6.</b>	<b><i>Garantias e privilégios do crédito tributário</i></b>	
6.1	<i>Considerações iniciais</i>	339
6.2	<i>Penhorabilidade dos bens nas execuções fiscais</i>	340
6.3	<i>Presunção de fraude</i>	341
6.4	<i>Preferência em relação a outros créditos</i>	342
6.5	<i>Concurso de preferências</i>	343
6.6	<i>Créditos extraconcursais</i>	343
6.7	<i>Inventário e arrolamento</i>	345
6.8	<i>Liquidação de pessoas jurídicas</i>	345
6.9	<i>Exigência de quitações</i>	345
6.10	<i>Indisponibilidade de bens e direitos</i>	347

## *Capítulo VIII – Administração Tributária*

<b>1.</b>	<b><i>Introdução</i></b>	349
<b>2.</b>	<b><i>Fiscalização</i></b>	
2.1	<i>Atividade administrativa vinculada</i>	350
2.2	<i>Importância da disciplina normativa da fiscalização</i>	351
2.3	<i>Limitações funcionais</i>	352
2.4	<i>Limitações territoriais</i>	352

2.5	<i>Limitações temporais</i>	353
2.6	<i>Controle da atividade de fiscalizar</i>	353
2.7	<i>Respeito aos direitos individuais</i>	354
<b>3.</b>	<b><i>A fiscalização e os direitos do contribuinte</i></b>	
3.1	<i>Inviolabilidade do domicílio</i>	354
3.2	<i>Limitações ao poder-dever de fiscalizar</i>	355
3.3	<i>Direito ao silêncio</i>	357
3.4	<i>Direito de propriedade</i>	358
3.5	<i>Direito à privacidade</i>	359
3.6	<i>Direito ao exercício de atividade econômica</i>	
3.6.1	<i>A livre iniciativa e as exceções admissíveis</i>	360
3.6.2	<i>Fundamento das exceções</i>	361
3.6.3	<i>A inscrição do contribuinte</i>	362
3.6.4	<i>A inscrição como obrigação tributária acessória</i>	363
3.6.5	<i>Recusa ou cancelamento de inscrição como sanção política</i>	363
3.6.6	<i>Recusa de autorização para a impressão de notas fiscais</i>	365
3.6.7	<i>Exigências tributárias e autorização para o exercício da atividade econômica</i>	365
3.6.8	<i>Manifestações do Poder Judiciário</i>	366
3.6.9	<i>Persistência da Fazenda Pública</i>	369
3.6.10	<i>Responsabilidade pessoal do agente público</i>	369
<b>4.</b>	<b><i>Questões relacionadas ao sigilo</i></b>	
4.1	<i>Dever de informar e sigilo profissional</i>	370
4.2	<i>O contador e o sigilo profissional</i>	370
4.3	<i>O sigilo profissional e a testemunha</i>	371
4.4	<i>Sigilo bancário</i>	371
4.5	<i>Sigilo bancário e sigilo fiscal</i>	372
4.6	<i>Exceções ao sigilo fiscal e redução de seu alcance</i>	373

4.7 Desvirtuamento do sigilo fiscal .....	375
4.8 O remédio jurídico adequado .....	375
<b>5. Dívida Ativa</b>	
5.1 Dívida Ativa Tributária .....	376
5.2 Inscrição em Dívida Ativa .....	376
5.3 Irregularidades que invalidam a inscrição em Dívida Ativa .....	377
5.4 Termo de inscrição em Dívida Ativa .....	377
5.5 Presunção de liquidez e certeza da Dívida Ativa .....	378
5.6 O protesto de Certidão de Dívida Ativa/CDA .....	379
<b>6. Certidões negativas</b>	
6.1 Forma de provar a quitação de tributos .....	381
6.2 Exigência de quitação de tributos .....	381
6.3 Exigência de quitação e garantias constitucionais .....	382

### Capítulo IX – Sanções Tributárias

<b>1. Introdução</b> .....	385
<b>2. A sanção como consequência da não prestação</b> .....	387
<b>3. As espécies de sanção tributária</b>	
3.1 As classificações .....	388
3.2 Sanções pecuniárias ou multas .....	388
3.3 Sanções como instrumentos para obter a prestação devida .....	391
3.4 Sanções restritivas da liberdade pessoal .....	392
3.5 Sanções políticas .....	393
<b>4. Inadmissibilidade das sanções políticas</b>	
4.1 O que é uma sanção política .....	393
4.2 Por que são inadmissíveis as sanções políticas .....	394

4.3	<i>Alguns exemplos de sanção política</i>	395
4.3.1	<i>Apreensão de mercadorias</i>	396
4.3.2	<i>Cancelamento da inscrição do contribuinte</i>	396
4.3.3	<i>Protesto de Certidão de Dívida Ativa/CDA</i>	398
<b>5.</b>	<b><i>Apreensão válida de mercadorias</i></b>	
5.1	<i>O art. 163, inciso V e § 7º, da Constituição de São Paulo</i>	400
5.2	<i>A ementa do acórdão proferido na ADI 395-0</i>	401
5.3	<i>Mercadoria desacompanhada de documento fiscal</i>	402
5.4	<i>O conceito de mercadoria</i>	403
5.5	<i>Prova da posse legítima</i>	403
5.6	<i>A nota fiscal como documento idôneo</i>	
5.6.1	<i>Qual a finalidade da nota fiscal?</i>	404
5.6.2	<i>Documento fiscal idôneo</i>	405

## *Capítulo X – O Processo Tributário*

<b>1.</b>	<b><i>Introdução</i></b>	407
<b>2.</b>	<b><i>Processo administrativo tributário</i></b>	
2.1	<i>Conceito, natureza e espécies</i>	409
2.2	<i>Determinação e exigência do crédito tributário</i>	409
2.3	<i>Fase não contenciosa</i>	410
2.4	<i>Fase contenciosa</i>	412
2.5	<i>Declaração de inconstitucionalidade</i>	413
2.6	<i>A palavra final da Administração</i>	414
<b>3.</b>	<b><i>Processo judicial tributário</i></b>	
3.1	<i>Natureza jurídica e espécies</i>	415
3.2	<i>Processo de conhecimento</i>	415
3.3	<i>Processo de execução</i>	416
3.4	<i>Processo cautelar</i>	416
3.5	<i>Instâncias ordinárias</i>	416



## SUMÁRIO

19

<i>3.6 Instância especial</i> .....	417
<i>3.7 Instância extraordinária</i> .....	417
<i>3.8 O conhecer e o dar provimento</i> .....	417
<b><i>Bibliografia</i></b> .....	419