

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

## O PROCESSO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: LIMITES E REFLEXÕES SOBRE AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Rodrigo dos Santos Mathias<sup>1</sup>

**SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1.O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO; TRIBUTOS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA; LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: LIMITES E REFLEXÃO; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.**

### RESUMO

O presente estudo apresenta como fundamental objetivo a análise do sistema tributário no Estado Democrático de Direito, que descreve os tributos, competência tributária, limitações e reflexões ao poder de tributar. Através do estudo se buscará responder quais são as espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, bem como debater questões inerentes à distribuição de competência para tributação, estabelecida pela Constituição Federal, bem como se abordam as suas limitações. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem problemática qualitativa, em que se analisa a estrutura do sistema tributário nacional, assim como os tributos nele existentes, a competência para instituí-los e também as limitações inerentes a esse poder. Para isto foram levantadas questões relacionadas ao direito tributário, conceitos, definições e fundamentação legal. Os resultados mostram que o sistema tributário nacional é realmente muito complexo e demanda um estudo sistemático e lógico para sua compreensão. Embora o estudo não tenha esgotado o tema em análise, proporcionando leitor a compreensão mais detalhada acerca do direito tributário. Pode-se concluir que é necessário que todo cidadão brasileiro saiba como funciona o sistema tributário de seu país para que possa auxiliar no controle social. Dessa forma, considera-se que as discussões levantadas foram debatidas suficientemente a fim de proporcionar um mínimo - essencial de entendimento por parte dos leitores sobre o assunto ora debatido.

**Palavras-Chave:** Sistema tributário nacional. Direito tributário. Tributos.

### ABSTRACT

The present study has as main objective the analysis of the tax system in a democratic state, that describes the taxes, taxing power, limitations and reflections the power to tax. Through the study will seek to answer what are the tax species listed in the Brazilian legal system and to discuss issues related to the distribution of power to tax, established by the Federal Constitution, as well as address the limitations on the power to tax. This is a descriptive research with a qualitative problematic approach, which examines the structure of the national tax system, as well as the taxes it contains the power to institute them and also the inherent limitations to this power. For this questions have been raised related to tax law, concepts, definitions and legal grounds. The results show that the national tax system is actually very complex and demands a systematic study and logical to your understanding. Although the study has not exhausted the topic under review, providing reader to more detailed understanding of the tax law. It can be concluded that it is necessary that every Brazilian

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Direito da UNIFRA. Endereço eletrônico: rodrigomathias@gmail.com

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

citizen knows how the tax system of their country so that it can assist in social control. Thus, it is considered that the discussions have been discussed raised sufficiently to provide a minimum - essential understanding by the reader on the matter discussed herein.

**Key Words:** national tax system. Tax law. Taxes.

## 1 INTRODUÇÃO

Diante da necessidade e relevância da participação popular na fiscalização das atividades estatais, surge a necessidade de conhecimento jurídico – tributário por parte do cidadão para que este esteja apto a fiscalizar as atividades do Estado e exercer seu papel no controle social.

Nesse sentido, sabe-se que o direito tributário é um dos ramos mais importantes do direito público, pois rege as relações jurídicas que se estabelecem entre cidadão e Estado, no que diz respeito à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Diante disso, faz-se mister que todo cidadão compreenda a estrutura do sistema tributário na sociedade na qual está inserido, para que possa fiscalizar as atividades do Estado e exercer o controle social.

No entanto, o sistema tributário nacional não é simples, pois envolve diversos conceitos, peculiaridades e exceções, o que acaba, por vezes, impedindo que a maior parte da sociedade compreenda como se estrutura o sistema e de que forma se estabelece a divisão de competências para tributar, bem como quais são os tributos nele previstos. É, portanto, perceptível que ele é bastante complexo e seu domínio é de suma importância, não somente para profissionais da área jurídica ou empresarial, como também para toda sociedade, tendo em vista que a compreensão do conjunto – sistema – auxilia na efetivação do controle social e na construção do conhecimento sobre cada um dos tributos existentes no país (os quais são pagos pelos cidadãos e empresas) e quais entes federados possuem competência tributária para exigí-los e as limitações inerentes.

Desse modo, a pesquisa justifica-se pela necessidade iminente de debate e esclarecimento acerca da estrutura do sistema tributário no Estado Democrático de

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

3

Direito, suas competências e limitações. Visando sanar eventuais dúvidas e confusões, bem como trazer conceitos e especificações, fator este que motivou a escolha do tema. Além de apontar, ao final do estudo, as conclusões relacionadas ao assunto que podem, futuramente, ser abordadas com mais afinco por outros pesquisadores, haja vista a já mencionada infinidade de detalhes, regras e exceções que permeiam o direito tributário.

Dessa forma, ciente da relevância do sistema tributário nacional, o estudo visa realizar uma abordagem conjunta sobre o mesmo, bem como trazer a discussão os tributos constantes no ordenamento e suas competências, a fim de responder o seguinte questionamento: O conhecimento do sistema tributário pelo cidadão lhe confere o empoderamento necessário à fiscalização das atividades do Estado e ao controle social? Para tanto, buscar-se-á, no decorrer da pesquisa, analisar cada um dos tributos abarcados pelo ordenamento jurídico nacional, relacionando a competência ao poder de tributar, a fim de avaliar como se estrutura o sistema tributário nacional, distinguir cada um dos tributos existentes, bem como verificar a competência tributária destes e a existência de limitações ao poder de tributar.

A fim de responder ao questionamento ora levantado, será feita uma pesquisa descritiva, pois irá apurar questões relevantes e pertinentes de como se estrutura o sistema tributário nacional, detalhando impostos e competências. Segundo Gil (1999), essa pesquisa descreve as características de determinada população ou fenômeno ou ainda, estabelece as relações entre as variáveis. Além disso, será feita uma abordagem qualitativa do problema, que proporciona ao investigador maior liberdade teórico-metodológica para a pesquisa, onde os limites de iniciativa são fixados, mediante condições mínimas de exigência, que estipulam que a pesquisa deve ser coerente, consistente e original (DIEHL, 2004). Nesses termos, é notável que a abordagem qualitativa representa maior grau de liberdade ao pesquisador, se comparada com a quantitativa, que tem seu foco principal na quantificação das informações coletadas e, por isso, será utilizada.

Os procedimentos técnicos serão feitos mediante pesquisa documental.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

## 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Antes de abordar definições essenciais à compreensão do direito tributário, julga-se importante fazer uma breve menção ao Direito como Ciência e seu papel dentro do Estado. As sociedades mais primitivas, independente de conhecimento jurídico formal, pautavam-se num conjunto de regras, princípios, costumes e tradições comumente aceitos, que regiam a conduta dos membros da comunidade. Assim, deviam ser seguidas por todos para que houvesse um mínimo de ordem social e para tornar possível a convivência harmônica.

Importante ressaltar, também, que o “ordenamento pré-histórico” existente nas comunidades antigas variava se comparado a outras comunidades, e é assim até hoje, pois cada país possui sua ordem jurídica, com características e disposições próprias e dotadas de peculiaridades. Haja vista que o Direito não é imutável, ele vai sendo aperfeiçoado e evoluindo com o passar do tempo, sempre buscando atender as demandas sociais, que se transformam de forma constante e ininterruptamente.

Afirma Reale (2012, p.2) que:

o Direito corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e solidariedade. É a razão pela qual um grande jurista contemporâneo, Santi Romano, cansado de ver o Direito concebido apenas como regra ou comando, concebeu-o antes como realização de convivência ordenada.

Desse modo, o Direito se faz necessário a toda sociedade, mais do que isso, ele é indispensável para que haja coexistência pacífica, ordenada, justa e igualitária. O renomado doutrinador Hely Lopes Meirelles (2002, p. 35) traz uma definição clássica sobre direito, para ele, o direito é “o conjunto de regras de conduta coativamente imposta pelo Estado. (...) é o complexo das condições existenciais da sociedade, asseguradas pelo Poder Público. Em última análise, o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar Justiça”.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

5

Pode-se inferir, portanto, de modo simplório que o direito pode ser considerado um conjunto de regras e princípios de caráter coercitivo, imposto privativamente pelo Estado, que detém a soberania nacional, a todos seus habitantes. O direito, como se sabe, possui diversos ramos. O direito tributário pertence ao ramo de direito público, assim como o penal, administrativo, etc, pois é responsável por regulamentar as relações entre particulares e Estado, no tocante à instituição e cobrança de tributos.

Para Balthazar (2005), a ideia de tributo e, sobretudo, de imposto se consolidou após a Revolução Francesa, tendo por consequência a distinção entre o patrimônio do governante e do erário público, que até então se confundiam, pois, os reis ou senhores feudais exigiam tributos de acordo com seus interesses particulares. Surge então, a partir daí a noção de direito tributário, que para melhor compreensão, julgo pertinente elencar definições que expressam a percepção dos mais renomados juristas da área. Casalino (2002, p. 26) define o direito tributário como “o conjunto de normas jurídicas que disciplina a relação entre Estado e particular, regulamentando a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos”. Já Hugo Brito Machado (2011, p. 50) afirma que “é possível conceituar o direito tributário como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas às imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Sabbag (2012, p. 41) define direito tributário como:

Ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imanem o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. ”

Assim, o direito tributário apresenta-se como uma ramificação da ciência jurídica, que está vinculada ao direito público, que cuida das relações entre Estado e fisco.

Ressalta-se, no entanto, que direito tributário e ciência do direito não se confundem. Tal como observa Machado (2001, p.42):

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

6

[...] Direito tributário é um conjunto de normas. Ciência do Direito Tributário é o conhecimento que se tem desse conjunto de normas. Da mesma forma acontece com qualquer outro ramo do Direito. O Direito é um conjunto de normas, enquanto a respectiva ciência é o conhecimento que se tem dele.

Percebe-se, nesse contexto, que o direito tributário corresponde ao conjunto de normas, ao passo que a ciência do direito tributário corresponde ao conhecimento científico que se tem a respeito do tema, ou seja, desse conjunto de normas. O objeto da ciência do direito é, pois, o direito positivo. Para Miguel Reale (1990, p. 3), “a Ciência do Direito é sempre ciência de um Direito positivo, isto é, positivado no espaço e no tempo, como experiência efetiva, passada ou atual”. Assim, a ciência do direito objetiva o estudo do direito positivado. No que diz respeito ao direito tributário, esse objetivo (estudo) se dá através do conjunto de normas jurídicas tributárias. Importante frisar, ainda, que de acordo com a Constituição Federal, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar, concorrentemente, sobre direito tributário (art. 24, I, CF/88).

Por fim, Casalino (2012, p. 33) diz que “o direito tributário disciplina a transferência obrigatória de parte da riqueza produzida pelos particulares aos cofres públicos”. Logo, todas as definições aqui expostas vão ao encontro da ideia de que o direito tributário torna legítima a capacidade do Estado para alcançar o patrimônio particular do cidadão, que ocorre através da tributação, além de proteger o cidadão dos abusos de poder por parte do Estado por meio das limitações à capacidade de tributar, que será abordada no último tópico do estudo.

No tópico seguinte se levantará os conceitos de tributo, imposto e competência tributária, bem como uma abordagem esmiuçada sobre cada um dos tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, assim como suas peculiaridades.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

## 3 TRIBUTOS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sabe-se que são inúmeras as espécies de tributos previstas no ordenamento jurídico brasileiro, as quais são distribuídas aos os entes federados através da atribuição de competência para tributar, conferida pela Constituição Federal.

Tributo e imposto, ao contrário do que muitos pensam, não são sinônimos. Imposto é apenas uma espécie dentro do gênero (tributo). O tributo, conforme já mencionado, é tão antigo quanto a sociedade. O seu conceito está implícito na Constituição Federal (CF), porém, encontra definição explícita no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que o define como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Ao passo que impostos, conforme art. 16 do CTN, são tributos “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Portanto, tributo e imposto não se confundem, não sendo possível, desse modo, tratá-los como sinônimos.

Segundo Ataliba (2002, p.34), tributo pode ser conceituado como “a obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”. Já Amaro (2006, p. 25), afirma, de forma sucinta, que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Diante das definições expostas, pode-se inferir que o conceito de tributo engloba vários elementos, nos termos do art. 3º do CTN, os quais:

- a) é obrigatório (compulsório), ou seja, independe da vontade das partes, não representando, portanto, uma obrigação contratual;
- b) a obrigação (de pagar) deve ser exercida através de dinheiro - moeda corrente nacional ou valor que nela se possa exprimir, salvo casos de admissão de

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

8

extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens imóveis, instituído pela LC nº 104/2001;

c) não deve advir de ato ilícito, ou seja, sua obrigação não poderá decorrer de ato ilegal;

d) deve ser instituído por lei, em conformidade com o Princípio da Legalidade;

e

e) deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que quer dizer, em outras palavras, que o órgão administrativo não pode utilizar-se da discricionariedade para definir quem deve e quem não deve pagar, haja vista que o tributo decorre da lei e aplica-se a todos.

Compreendida a definição do conceito de tributo, analisemos o artigo 145 da Constituição Federal, o qual diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Nessa linha de pensamento, os tributos previstos no ordenamento jurídico são: impostos, as taxas e contribuição de melhoria. No entanto, a carta magna prevê mais duas espécies de tributos, nos artigos 148 e 149, que são as contribuições sociais e o empréstimo compulsório. Diante disso, travou-se uma discussão doutrinária sobre a classificação dos tributos, pois parte da doutrina entende que a classificação de tributos compreende apenas os descritos no art. 145 da CF, ou seja, impostos, taxas e contribuição de melhoria e outra parte considera também as contribuições e o empréstimo compulsório como espécies de tributo.

Sobre o assunto ora mencionado, se faz necessário um breve apontamento sobre quais são as correntes existentes, pois o tema já foi levado ao Superior Tribunal Federal, que firmou entendimento. A primeira corrente é denominada bipartida, a segunda tricotômica e a terceira quinquipartida (ou pentapartida).

A primeira corrente (bipartida), defendida principalmente por Ataliba, diz que os tributos vinculados são aqueles em que a hipótese de incidência está



# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

9

relacionada, diretamente, a uma contraprestação estatal específica (taxas e contribuição de melhoria), enquanto os não vinculados têm sua hipótese de incidência em qualquer outro fato, que não gera uma prestação estatal específica (impostos). A segunda corrente, defendida por Carraza, Carvalho e outros, considera uma classificação com base no art. 145 da CF e no art. 5º do CTN ao afirmar que as espécies tributárias se restringem às previstas no art. 145 da CF. Ainda, segundo essa corrente, a destinação final do tributo não serve para classificar as espécies tributárias, portanto, desconsidera a forma de classificação adotada pela primeira (bipartida). A terceira corrente tem por base a segunda, (também parte dos incisos do art. 145 da CF), porém considera, ainda, as contribuições e empréstimos compulsórios. Essa corrente é defendida, principalmente por Amaro, e também adotada pelo Superior Tribunal Federal (STF), conforme demonstra o seguinte trecho, extraído do julgamento do RE nº 146.733/SP:

[...] a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais e econômicas.

Percebe-se, portanto, que predomina a corrente pentapartida, adotada pelo STF e, por isso, podemos concluir que os tributos existentes no ordenamento jurídico nacional são impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório. Antes de analisar cada uma das referidas espécies tributárias é necessário debater a noção de poder de tributar e o conceito de competência tributária para que então, se aborde os tributos. O poder de tributar advém da soberania e à ela está intimamente. Segundo Marcelo Caetano (1987, p. 169), a soberania

é o poder político supremo e independente, entendendo-se por poder supremo aquele que não está limitado por nenhum outro na ordem interna e por poder independente aquele que, na sociedade internacional, não tem de

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

10

acatar regras que não sejam voluntariamente aceitas e está em pé de igualdade com os poderes supremos dos outros povos.

Desse modo, sendo o Estado soberano, este detém o poder de tributar, tal como se observa no supracitado artigo 145 da CF, que dispõe sobre a instituição de tributos pelos entes federados. Segundo Machado (2007, p. 55), “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica (...)”.

O Estado necessita, por óbvio, de recursos para se manter e atender as demandas sociais e, para isso, é necessário arrecadar, arrecadação esta que se dá, principalmente, através da instituição de tributos. Portanto, a soberania fundamenta o poder de tributar, ou seja, é necessário que o Estado seja soberano na sua ordem para que exerça efetivamente este poder, sempre observando as limitações estabelecidas pelo legislador, as quais devem ser fielmente observadas. Surge, então, o conceito de competência tributária, que se origina da noção de soberania do Estado.

No Brasil, o poder de instituir tributos é repartido entre todos os entes federados, ou seja, cabe a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, concomitantemente. Amaro (2006, p. 93) afirma que “o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”.

Nas palavras de Amaro (2006, p. 94),

(...) temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

11

Portanto, a competência tributária nada mais é do que o poder (limitado) dos entes federativos para criar tributos, poder este conferido pela Constituição. A instituição de tributos ocorre, então, sempre de acordo com a competência do ente e dentro dos limites legais.

Ressalta-se ainda, que a competência tributária é um poder indelegável, tal vedação é expressa no art. 7º, §3º do CTN, que traz a seguinte redação, *in verbis*:

a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Nesses termos, destaca-se que a competência tributária é indelegável, porém, atribuições inerentes à arrecadação e fiscalização de tributos, assim como as de executar leis, serviços ou atos administrativos em matéria tributária podem ser delegadas, as quais são denominadas capacidade tributária. A delegação da capacidade tributária, por sua vez, poderá ser feita pela própria Constituição Federal ou, ainda, por lei do ente tributante, após criado o tributo, observada a competência tributária do ente federativo. Sendo assim, é vedada a delegação de competência tributária e permitida a delegação da capacidade tributária a outro ente de direito público, nos termos da Constituição Federal e da legislação do ente tributante.

Analisa-se, agora, a divisão de competências estabelecidas pela Constituição Federal, que dá forma à atual estrutura do sistema tributário nacional, mediante apontamento de cada um dos tributos existentes no ordenamento e seu fundamento legal. Os impostos são divididos por competência, ou seja, exclusivos da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, ao passo que as taxas e contribuições de melhoria podem ser instituídas por qualquer um dos entes federados, desde que preenchidos os requisitos de exigibilidade. Já o empréstimo compulsório e as contribuições sociais competem privativamente à União.

Quanto aos impostos, cabe aos Municípios instituir: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão *inter vivos* (ITBI) e sobre

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

12

serviços de qualquer natureza (com exceção dos compreendidos no art. 150, II da CF, que são de competência Estadual e do Distrito Federal) (art. 156 CF). Aos Estados e ao Distrito Federal, de acordo com art. 155 da CF, compete instituir: imposto sobre transmissão causa *mortis* e doação (ITCMD), operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação (ICMS), propriedade de veículos automotores (IPVA) e sobre os serviços constantes no art. 155, II da Constituição. À União cabe instituir: imposto sobre importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI), renda (IR), operações financeiras (IOF), propriedade territorial rural (ITR), grandes fortunas (GF), conforme dispõe o art. 153 da Carta Magna.

Ressalta-se, novamente, que os impostos não exigem contraprestação específica por parte do Estado, tal qual se observa na redação do art. 16 do CTN. As taxas, por sua vez, são tributos vinculados e, por isso, estão condicionadas a uma contraprestação específica estatal. Segundo art. 77 do CTN, as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Hector Villegas (1980, p. 96) define taxa como “tributo cuja hipótese de incidência está vinculada a uma atividade do Estado, divisível e inerente à sua soberania, relacionada diretamente com o contribuinte”. Assim, entende-se que a taxa é um tributo vinculado, ao contrário dos impostos, pois é necessário que o valor arrecadado através dela seja utilizado para custear o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Segundo Sergio Pinto Martins (2009, p.91), “taxa é a espécie de tributo que compreende atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em razão da prestação de serviço público específico e divisível ou do poder de polícia estatal.” Desse modo, compete a todos os entes federados a instituição de taxas, nos termos do art. 145, II da Constituição Federal, desde que ocorrido o fato que legitima sua instituição, oriundo de prestação de serviço público ou de regular exercício do poder de polícia.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

13

A contribuição de melhoria, assim como as taxas, é um tributo de competência comum dos entes federados, nos termos do art. 81 da Constituição, que traz a seguinte redação, *in verbis*

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

No entanto, a contribuição de melhoria é uma espécie de tributo exigível exclusivamente para fazer frente ao custo do poder público em decorrência de obras públicas que importem em valorização imobiliária de particulares, sempre limitada ao valor máximo da obra, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento firmado no sentido de que é necessário que haja nexo de causalidade entre a obra e a valorização do imóvel. Hugo de Brito Machado (2011, p. 455) descreve a contribuição de melhoria como

a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis

Logo, pode-se afirmar que as taxas e as contribuições de melhoria são de competência de todos os entes federados, porém, tem características peculiares que necessitam ser cumpridas para que somente então possam ser exigidas.

O empréstimo compulsório pode ser instituído por Lei Complementar apenas pela União, nos termos do art. 148 da CF, visando atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra, ou investimento público de caráter urgente e de interesse nacional. O art. 15 do CTN também trata do empréstimo compulsório, ao afirmar, em outras palavras, o que traz o art. 148 da Constituição, afirmando que

Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

14

- I - guerra externa, ou sua iminência;
- II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Temos então, na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional a previsão legal que legitima a instituição da espécie tributária denominada empréstimo compulsório, porém, cumpre salientar que é algo extremamente excepcional. No entanto, é passível de cobrança e, portanto, demanda debate e certa atenção.

Por fim, as contribuições, que são consideradas pela maior parte da doutrina como espécies autônomas e encontram previsão legal esculpida no art. 149 da Constituição, que estabelece, *in verbis*, que

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e possuem receita vinculada. Segundo Greco (2004, p. 144)

Contribuição é categoria distinta dos tributos cujas leis instituidoras estão validadas condicionalmente. Contribuição não é imposto nem taxa. É categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação e à disciplina inconfundível. Pretender reduzir a contribuição a um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada; é confundir o que a Constituição distingue.

Tendo claras as noções de poder de tributar, distribuição de competência, tributos, imposto, taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais, passa-se a debater, no tópico seguinte, as limitações a esse poder de tributar, que conforme já mencionado, não é ilimitado.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

15

## 4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: LIMITES E REFLEXÕES

A fim de evitar abuso ou excesso de poder, a própria Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar, por meio de princípios, os quais devem ser observados por todos os entes federados, sem distinção, ou seja, pelos Estados, Distrito Federal, Município e até mesmo pela própria União. Os princípios trazem fundamentos, que norteiam o sistema jurídico. De acordo com Carraza (1997, p. 31),

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Assim, percebe-se que os princípios carregam grande valor axiológico e são de fundamentais, pois são aplicados nas mais diversas áreas de estudo do direito.

Bandeira de Mello (1996, p. 451) define princípio como

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome Sistema Jurídico Positivo.

Desse modo, os princípios podem ser observados de forma explícita ou implícita na Constituição Federal ou legislação específica e podem sim interagir entre si, bem como se complementar. Não possuem, portanto, relação de superioridade uns com os outros, visto que servem para nortear, fundamentar, preencher vazios e dar coesão ao sistema normativo, tornando-lhe harmônico.

Atentar-se-á, no estudo, apenas aos principais princípios que limitam o poder de tributar do estado, sendo importante destacar que existem inúmeros outros, também relevantes, porém em situações mais singulares e que por isso não serão abordados aqui. Por esta razão se reitera o entendimento de que a pesquisa não tem condão de esgotar o estudo sobre o tema, uma vez que ele é extremamente

amplo e pode ser debatido com afinco sob inúmeros pontos de vista e questões peculiares ou controversas.

Um importante princípio limitador do poder de tributar é o Princípio da Legalidade. O princípio da legalidade é amplamente utilizado em todo e qualquer ramo do direito, visto que tem sua previsão constitucional explícita no art. 5º, II, que diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude da lei. No direito tributário não é diferente, depreende-se do princípio da legalidade a ideia expressa no art. 114 do CTN, que diz que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, uma vez que sem previsão legal não há hipótese de incidência e, conseqüentemente, dever de pagar o tributo.

Ainda, o art. 150 da Constituição Federal estabelece que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da Legalidade é uma garantia conferida ao contribuinte para protegê-lo dos abusos de poder por parte da administração pública, ou seja, o administrador público não pode valer-se de sua liberdade discricionária para instituir os impostos que bem entender ou julgar conveniente sem a devida previsão legal que o autorize a fazer.

Luciano Amaro (2011, p. 134) afirma que

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

No entanto, vale lembrar que existem quatro principais exceções ao princípio da Legalidade. São elas a expressa no art. 97, §2º do CTN, a do art. 153, § 1º da CF, art. 177 § 4º, I, b da CF e art. 155, § 4º, IV da CF. A primeira diz respeito à atualização de valor da base de cálculo de tributo, a qual não é considerada



# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

17

majoração, a segunda se refere à possibilidade do Executivo majorar ou reduzir alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE) e sobre operações financeiras (IOF) como forma de regular-estimular a economia. A terceira se refere à possibilidade de redução de alíquota do CIDE por meio de decreto presidencial e a quarta diz respeito à possibilidade de definição de alíquotas para ICMS decorrente de operações sobre combustíveis.

Outro princípio de fundamental relevância é o princípio da anterioridade, o qual desdobra-se em três: anterioridade (geral), nonagesimal e especial. Segundo Carraza (2003, p.172) o princípio da anterioridade

veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.

O princípio da anterioridade encontra-se previsto de forma explícita no art. 150, III, b, da Constituição Federal e dispõe que é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e Municípios a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro. Ou seja, um novo tributo instituído somente passa a ser exigível no exercício financeiro subsequente. Ressalta-se que o exercício financeiro coincide com o exercício civil, conforme dispõe o art. 34 Lei 4.320/64.

Contudo, o princípio da anterioridade geral não se aplica às hipóteses de redução ou extinção de tributos, tendo em vista que não causa prejuízo ao contribuinte, conforme entendimento constante no RE 245.124-0/PR.

Já o princípio da anterioridade nonagesimal encontra-se previsto no art. 150, III, "c" da CF, o qual veda aos entes federados a instituição de tributos antes de transcorridos 90 dias da publicação da lei que majorou ou instituiu o tributo. Isto é, ainda que o tributo tenha sido instituído ou majorado no último mês do ano, ele não poderá vigorar a partir de janeiro do ano seguinte, pois deve aguardar o lapso

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

18

temporal de 90 dias a contar da data da publicação da Lei que o instituiu ou majorou, como consequência direta do princípio da anterioridade nonagesimal.

O princípio da anterioridade especial, por sua vez, encontra-se previsto no art. 195, §6º da CF, que diz que “as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”. Ou seja, este princípio diz respeito apenas às contribuições sociais para a seguridade social, que devem obedecer ao princípio nonagesimal e não se submetem ao princípio da anterioridade geral (anual).

Outro princípio de grande relevância é o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II da Constituição Federal, o princípio da isonomia tributária veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo, assim, qualquer distinção em razão de profissão ou função exercida.

Para Lacombe (2000, p. 16)

a isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático, não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa de Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do Princípio da Isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável.

Portanto, há que se ter clara a ideia de que é absolutamente vedado o tratamento desigual entre contribuintes, sob pena de violação de um dos princípios básicos não somente do direito tributário, mas também do Estado Democrático de Direito.

Quanto ao fato gerador, tem-se o princípio da interpretação objetiva do fato gerador, que tem como fundamento legal o art. 118 e 126 do Código Tributário Nacional.

A partir da dos dispositivos, se extrai a ideia de que independe a validade jurídica dos atos, uma vez concretizado o fato gerador, é devido o tributo, não importando se o ato é lícito ou ilícito. Portanto, todo contribuinte que concretizar o

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

19

fato gerador deverá pagar o tributo, independente da licitude do ato ou capacidade tributária.

Outro princípio de grande valia é o princípio da capacidade tributária, que defende um tratamento igualitário entre as partes com capacidade contributiva igual ou desigual. Esse princípio encontra-se expresso no art. 145, §1º da Constituição Federal. Vejamos:

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Destarte, por esse princípio, devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem equivalente capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir (AMARO, 2006, p. 136). Assim, os valores pagos pelos contribuintes serão graduados conforme sua capacidade contributiva, um bom exemplo de observância a esse princípio é a estrutura da tabela de IRPF, na qual constam faixas salariais onde o percentual do imposto devido aumenta de acordo com o vencimento que recebe o trabalhador, ou seja, quando maior o salário, maior a alíquota empregada e, conseqüentemente, maior o valor do imposto a ser pago.

A necessidade de proteção ao patrimônio particular deu origem a outro princípio, o princípio da vedação ao confisco. Esse princípio encontra-se expresso no art. 150, IV da CF e estabelece que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Sendo assim, é impossível que o contribuinte tenha seus bens confiscados em razão do exercício regular de tributação dos entes federados.

Luciano Amaro (2011, p. 134) afirma que

é obvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

20

legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação de confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

Menciona-se, ainda, que apesar de ser vedado o confisco, o Estado tem procedimentos legais específicos para cobrança de contribuintes inadimplentes, tais como a inscrição em dívida ativa, precedida de notificação, ação de cobrança judicial, negativação do contribuinte inscrito em dívida ativa nos órgãos de proteção ao crédito.

Por fim, menciona-se a imunidade tributária, que embora não seja princípio, também tem condão de limitar o poder do Estado, uma vez que não permite a incidência de tributos sobre determinados órgãos ou entidades. Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 178) conceitua imunidade como

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Nesse sentido, as entidades que gozam de imunidade tributária não estão suscetíveis ao poder de tributar dos entes federados, ou seja, sobre elas não recai a obrigação de pagar aquele(s) tributo(s).

As situações de imunidades estão dispostas na Constituição Federal, mais precisamente no seu art. 150, VI, o qual veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores, de instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos legais e também de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Logo, observa-se que a imunidade tributária também representa uma limitação ao poder de tributar e não deve ser confundida com isenção, pois se trata de outro instituto jurídico, que corresponde a “um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o

sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo. Portanto, evita-se o lançamento” (SABBAG, 2008, p. 50).

Por fim, percebe-se que todos os princípios elencados são de fundamental importância, pois agem como limitador do poder estatal, impedindo a ação indiscriminada ou discricionária do Estado, no que tange à cobrança e instituição de tributos. Portanto, são muito relevantes e, sobretudo, princípios que resguardam garantias constitucionais conferidas aos cidadãos, as quais devem continuar intactas, mesmo quando estes cidadãos encontram-se na posição de contribuintes.

## **CONCLUSÃO**

O estudo objetivou proporcionar um debate sobre a estrutura do sistema tributário nacional, abrangendo a competência tributária dos entes federados e as limitações ao poder de tributar, a fim de responder se o conhecimento do sistema tributário pelo cidadão lhe confere ou não o empoderamento necessário à fiscalização das atividades do Estado e ao controle social.

Inicialmente, foram abordadas definições de Direito como ciência e de Direito Tributário como ramo de direito público. Constatou-se que este corresponde a um conjunto de normas jurídicas tributárias voltadas à regulamentação da transmissão de recursos do cidadão (contribuinte) ao Estado, por meio do exercício da tributação. Portanto, o direito tributário regulamenta toda relação que diz respeito à instituição, fiscalização e cobrança de tributos.

Tratou-se, num segundo momento, das definições de tributos, impostos e competência tributária. Além disso, foram analisadas com afincado cada uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro (impostos: IPTU, ITBI, ITCMD, IPVA, ICMS, II, IE, IPI, IR, IOF, ITR e IGF, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais). Foram identificadas as características essenciais de cada uma dessas espécies, bem como a fundamentação legal que os embasam.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

22

Por fim, foi debatida a questão da limitação ao poder de tributar, a qual corresponde a uma limitação legal, trazida pela própria Constituição Federal e imposta ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ao realizar o exercício da tributação. Constatou-se que essa limitação é exposta, na maioria das vezes, através de princípios norteadores do direito e através da imunidade tributária. Foram levantados e debatidos os princípios basilares constitucionais que expressam limitações ao poder de tributar: legalidade, anterioridade, isonomia tributária, interpretação objetiva do fato gerador, capacidade contributiva, vedação ao confisco e a questão das imunidades tributárias.

A partir das ideias levantadas no decorrer do estudo, pode-se concluir que o conhecimento do processo tributário no Estado Democrático de Direito, pelos cidadãos, é essencial para empoderá-los das ferramentas necessárias à fiscalização das atividades estatais e possibilitar o exercício do controle social.

A abordagem realizada no decorrer do estudo leva a crer que os assuntos foram debatidos suficientemente a fim que os objetivos expostos na pesquisa fossem atingidos, a partir da análise do sistema tributário nacional, que é de conhecimento essencial a todos os cidadãos brasileiros.

Portanto, o estudo além de concluir que é imprescindível o conhecimento sobre o tema ora debatido, também proporciona ao leitor (cidadão) a aquisição desse conhecimento jurídico e social, quando da sua ausência. Assim, o cidadão que se mantém bem informado estará, conseqüentemente, mais bem preparado para o exercício do controle social, tanto do poder Executivo quanto Legislativo, a partir da compreensão do processo tributário no Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

23

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Nova Letra Gráfica & Editora, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Cursode Direito Administrativo**. 8ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 14 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966, Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2016.

CASALINO, Vinícius. **Teoria Geral e Direito Constitucional Tributário; Curso de direito tributário e processo tributário, volume 1**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário – 10ª Edição**, São Paulo: Malheiros, 1997.

CAETANO, Marcelo. **Direito constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1987.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5º ed. São Paulo: Atlas 1999.

GRECO, Marco Aurelio. **A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis**. Revista Dialética de Direito tributário, São Paulo, 2004.

# 9ª Jornada de Pesquisa e 8ª Jornada de Extensão do Curso de Direito da FAMES

24

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed., rev., atual., e ampl. de acordo com as Leis Complementares no 104 e no 105, de 10/1/2001, São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**, 28ª edição, ed. Malheiros, São Paulo, 2011.

MARTINS, Sérgio Pinto: Manual de direito tributário. 8ª. Ed. São Paulo: Editora Atlas S. A, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 32ª. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, São Paulo, Editora Saraiva, 17ª edição, 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SIENA, Osmar. **Metodologia da pesquisa científica: elementos para elaboração e apresentação de trabalhos acadêmicos**. Porto Velho: UNIR, 2007.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas y derecho financiero y tributário**. Buenos Aires: JJCP/MI. 1980.