

HUGO DE BRITO MACHADO

***CURSO DE
DIREITO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO***

2ª edição

**≡≡≡ MALHEIROS
≡≡≡ EDITORES**

CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

© **HUGO DE BRITO MACHADO**

1ª edição, 03.2012.

ISBN 978-85-392-0261-4

*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
e-mail: malheiroseditores@terra.com.br*

Composição
PC Editorial Ltda.

Capa
Criação: Vânia Lúcia Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
01.2015

SUMÁRIO

<i>Apresentação</i>	15
 Capítulo I – CONCEITOS FUNDAMENTAIS	
1. <i>Importância dos conceitos</i>	
1.1 <i>Os conceitos e a teoria</i>	21
1.2 <i>Conceitos e definições</i>	24
2. <i>Poder e Direito</i>	26
3. <i>Poder e competência</i>	28
4. <i>O Estado</i>	
4.1 <i>Estado e tributo</i>	30
4.2 <i>Estado de Direito</i>	31
4.3 <i>A relação tributária</i>	
4.3.1 <i>Questionamento em torno de sua natureza</i>	33
4.3.2 <i>Separação dos Poderes do Estado</i>	36
4.3.3 <i>Aperfeiçoamento da separação das funções estatais</i>	40
4.3.4 <i>Efetividade da jurisdição</i>	41
4.4 <i>Manifestações de poder na relação tributária</i>	
4.4.1 <i>Manifestações na atividade legislativa</i>	42
4.4.2 <i>Sanção pelo exercício de um direito fundamental</i>	43
4.4.3 <i>Taxa inconstitucional</i>	45
4.4.4 <i>Efetiva limitação do poder de tributar</i>	45
5. <i>A Constituição</i>	
5.1 <i>Finalidade essencial</i>	47
5.2 <i>Evolução e aperfeiçoamento</i>	49
6. <i>Direito constitucional tributário</i>	
6.1 <i>Relações do direito tributário com o direito constitucional</i>	50
6.2 <i>Supremacia constitucional</i>	50
6.3 <i>Âmbito constitucional do tributo</i>	
6.3.1 <i>Hierarquia das normas no ordenamento jurídico</i>	52
6.3.2 <i>Um conceito do direito positivo</i>	53

6.3.3	<i>Âmbito constitucional do tributo como gênero e como espécie</i>	54
6.3.4	<i>Opção terminológica</i>	55
6.3.5	<i>Âmbito constitucional do tributo e lei complementar</i>	56
6.4	<i>Hipótese de incidência e fato gerador</i>	
6.4.1	<i>Prescrição normativa e realidade fática</i>	57
6.4.2	<i>Hipótese de incidência tributária</i>	57
6.4.3	<i>Fato gerador</i>	58

Capítulo II – OS PRINCÍPIOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1. O tributo e suas espécies

1.1	<i>O tributo</i>	60
1.2	<i>As espécies de tributo</i>	61
1.3	<i>Os impostos</i>	
1.3.1	<i>Conceito de “imposto”</i>	63
1.3.2	<i>As funções do imposto</i>	64
1.3.3	<i>Classificação dos impostos</i>	67
1.3.3.1	<i>Impostos federais, estaduais e municipais</i> ...	68
1.3.3.2	<i>Impostos fixos, graduados, proporcionais, progressivos e regressivos</i>	69
1.3.3.3	<i>Impostos diretos e indiretos</i>	70
1.3.3.4	<i>Impostos fiscais e extrafiscais</i>	72
1.3.3.5	<i>Impostos cumulativos e não cumulativos</i> ..	72
1.3.3.6	<i>Impostos ordinários e extraordinários</i>	73
1.3.4	<i>Competência para a instituição de impostos</i>	74
1.4	<i>As taxas</i>	
1.4.1	<i>Âmbito constitucional das taxas</i>	75
1.4.2	<i>Conceito e características essenciais da taxa</i>	76
1.4.3	<i>As espécies de taxa</i>	81
1.4.4	<i>A base de cálculo das taxas</i>	81
1.4.5	<i>Competência para instituição</i>	82
1.4.6	<i>Distinção entre taxa e preço público ou tarifa</i>	84
1.5	<i>A contribuição de melhoria</i>	
1.5.1	<i>Conceito</i>	88
1.5.2	<i>Função</i>	89
1.5.3	<i>Âmbito constitucional da contribuição de melhoria</i> ...	90
1.5.4	<i>Competência para instituir contribuição de melhoria</i>	91
1.5.5	<i>Os limites da contribuição de melhoria</i>	92
1.5.6	<i>Posturas doutrinárias sobre os limites</i>	93
1.5.7	<i>Inadmissibilidade da supressão dos limites</i>	101

1.5.8	<i>Por que está em desuso no Brasil</i>	102
2.	<i>O caráter pessoal dos impostos e a capacidade contributiva</i>	
2.1	<i>A previsão constitucional e as questões que suscita</i>	104
2.2	<i>Alcance da expressão "sempre que possível"</i>	105
2.3	<i>O caráter pessoal dos impostos</i>	106
2.4	<i>Capacidade contributiva e capacidade econômica</i>	
2.4.1	<i>Capacidade contributiva como dever de solidariedade</i>	107
2.4.2	<i>Capacidade contributiva e vantagem decorrente dos serviços públicos</i>	108
2.4.3	<i>O princípio no direito positivo brasileiro</i>	108
2.5	<i>Capacidade contributiva e consciência fiscal</i>	
2.5.1	<i>Limitações ao poder de tributar e consciência fiscal</i>	109
2.5.2	<i>Preferência pelos impostos indiretos</i>	111
2.5.3	<i>Conhecimento do ônus tributário por quem o suporta</i>	111
3.	<i>Limitação quanto à base de cálculo das taxas</i>	
3.1	<i>O dispositivo expresso da Constituição</i>	112
3.2	<i>Como se explica a regra constitucional</i>	113
4.	<i>A lei complementar tributária</i>	
4.1	<i>O que é uma lei complementar</i>	
4.1.1	<i>Conceitos de lógica jurídica e conceitos de direito positivo</i>	114
4.1.2	<i>Lei complementar como conceito de lógica jurídica</i>	116
4.1.3	<i>Lei complementar como conceito jurídico-positivo</i> ...	117
4.1.4	<i>Questão de direito intertemporal</i>	119
4.1.5	<i>Quorum qualificado para aprovação da lei complementar</i>	122
4.1.6	<i>Configuração como espécie normativa na Constituição Federal de 1967</i>	125
4.2	<i>Lei Complementar na Constituição de 1988</i>	
4.2.1	<i>Elenco de espécies normativas resultantes do processo legislativo</i>	126
4.2.2	<i>Matérias reservadas à lei complementar</i>	127
4.2.3	<i>Reserva feita expressamente</i>	128
4.2.4	<i>Admitindo a reserva às vezes implícita na referência à lei</i>	129
4.2.5	<i>Reserva implícita mais ampla</i>	131
4.2.6	<i>Regime especial de elaboração com exigência de quorum qualificado</i>	132
4.2.7	<i>Identidade da lei complementar como conceito jurídico-positivo</i>	133
4.3	<i>Caracterização da lei complementar</i>	
4.3.1	<i>Explicação para a tese que exige elemento material</i> .	135

4.3.2	<i>Impossibilidade de caracterização pela matéria</i>	138
4.3.3	<i>Caracterização pelos elementos formais</i>	142
4.4	<i>Matérias próprias da lei complementar tributária</i>	
4.4.1	<i>Conflitos de competência em matéria tributária</i>	143
4.4.2	<i>Limitações constitucionais ao poder de tributar</i>	145
4.4.3	<i>Normas gerais em matéria de legislação tributária</i> .	147
5.	<i>Regime único de arrecadação</i>	
5.1	<i>Lei Complementar 123/2006</i>	149
5.2	<i>Empresa individual de responsabilidade limitada</i>	151
6.	<i>Cumulação de competências tributárias</i>	
6.1	<i>A regra da Constituição</i>	153
6.2	<i>Pouca utilidade da regra</i>	153
7.	<i>Empréstimos compulsórios</i>	
7.1	<i>Considerações introdutórias</i>	153
7.2	<i>Importância dos conceitos e coerência da conclusão</i>	156
7.3	<i>Natureza jurídica e regime jurídico</i>	156
7.4	<i>Tributo e receita pública</i>	157
7.5	<i>Natureza jurídica do empréstimo compulsório</i>	
7.5.1	<i>A tese afirmativa da natureza tributária</i>	159
7.5.2	<i>Fundamentação da tese na Teoria do Direito</i>	160
7.5.3	<i>Destinação e restituição</i>	162
7.5.4	<i>Empréstimo compulsório e receita pública</i>	163
7.5.5	<i>A doutrina estrangeira</i>	164
7.6	<i>Regime jurídico do empréstimo compulsório</i>	
7.6.1	<i>Na Teoria Geral do Direito</i>	165
7.6.2	<i>No Direito Brasileiro</i>	168
8.	<i>Contribuições sociais</i>	
8.1	<i>Natureza tributária</i>	171
8.2	<i>O objetivo do art. 217 do CTN</i>	172
8.3	<i>A norma do art. 4º do CTN</i>	173
8.4	<i>Função das contribuições sociais</i>	175
8.5	<i>Espécies de contribuições sociais</i>	
8.5.1	<i>Espécie ou subespécie</i>	176
8.5.2	<i>Contribuições de intervenção no domínio econômico</i>	176
8.5.3	<i>Seletividade e flexibilidade das contribuições</i>	178
8.5.4	<i>Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas</i>	179
8.5.5	<i>Contribuições de seguridade social</i>	180
8.5.6	<i>Contribuições especiais</i>	182
8.5.7	<i>Destinação como elemento essencial</i>	183
9.	<i>Contribuição de iluminação pública</i>	
9.1	<i>Incompatibilidade conceitual</i>	183

9.2	<i>Outras incompatibilidades</i>	
9.2.1	<i>Destruição do sistema tributário</i>	185
9.2.2	<i>Separação de Poderes</i>	186
9.2.3	<i>Garantias individuais do contribuinte</i>	187
9.2.4	<i>Compreensão dos limites ao poder reformador</i>	188
9.3	<i>Outras questões relevantes</i>	188
9.3.1	<i>Forma de cobrança</i>	189
9.3.2	<i>Direito à compensação</i>	190

Capítulo III – LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

1.	O Direito como sistema de limites	192
2.	Legalidade tributária	
2.1	<i>O princípio e a norma</i>	194
2.2	<i>Significados e origem do princípio</i>	196
2.3	<i>Legalidade e tipicidade</i>	199
2.4	<i>Legalidade tributária nas Constituições brasileiras</i>	
2.4.1	<i>Nas Constituições anteriores</i>	202
2.4.2	<i>Na Constituição de 1988</i>	204
2.4.3	<i>A teoria jurídica e a adequada compreensão do princípio da legalidade</i>	205
2.4.4	<i>A expressão “exigir ou aumentar tributo”</i>	206
2.4.5	<i>O significado da palavra “lei”</i>	211
2.4.6	<i>As medidas provisórias</i>	213
2.4.7	<i>Exceções ou restrições ao alcance do princípio da legalidade</i>	214
3.	Isonomia tributária	
3.1	<i>Isonomia como princípio geral do Direito</i>	216
3.2	<i>A isonomia como limitação ao poder de tributar</i>	218
3.3	<i>Desigualdades regionais como critério de discrimen</i>	
3.3.1	<i>Interpretação sistêmica da Constituição Federal</i>	219
3.3.2	<i>Redução das desigualdades como objetivo fundamental</i>	219
3.3.3	<i>Outros dispositivos sobre a redução das desigualdades regionais</i>	219
3.3.4	<i>Disputas entre as unidades federativas</i>	220
3.3.5	<i>A denominada “guerra fiscal”</i>	221
3.3.6	<i>Como a Constituição de 1988 pretendeu evitar a “guerra fiscal”</i>	223
3.3.7	<i>A inconstitucionalidade de leis estaduais</i>	223
3.3.8	<i>Uma possível justificativa para a “guerra fiscal”</i>	224

3.3.9	<i>Caminho adequado para a superação das desigualdades regionais</i>	225
3.3.10	<i>Respeito à Constituição Federal</i>	227
4.	<i>Irretroatividade da lei tributária</i>	
4.1	<i>Preservação da segurança jurídica</i>	227
4.2	<i>Irretroatividade das leis tributárias</i>	
4.2.1	<i>Como limitação ao poder de tributar</i>	230
4.2.2	<i>Retroatividade benéfica ao contribuinte</i>	230
4.2.3	<i>A questão da lei interpretativa</i>	231
5.	<i>Anterioridade da lei tributária</i>	
5.1	<i>Anterioridade e anualidade do tributo</i>	232
5.2	<i>Anterioridade e irretroatividade da lei</i>	234
5.3	<i>Anterioridade anual e nonagesimal</i>	235
5.4	<i>O contribuinte como destinatário das garantias constitucionais</i>	237
6.	<i>Vedação do confisco</i>	
6.1	<i>Questões relativas a conceitos</i>	239
6.2	<i>Imposto real sobre o patrimônio</i>	241
6.3	<i>Imposto sobre a renda e confisco</i>	243
6.4	<i>Tributo confiscatório, direito de propriedade e empresa privada</i>	244
6.5	<i>Proibição expressa do tributo confiscatório</i>	245
6.6	<i>Tributo e carga tributária</i>	
6.6.1	<i>Colocação da questão</i>	246
6.6.2	<i>Carga tributária e efetividade da garantia constitucional</i>	247
6.6.3	<i>Solução adequada para evitar o efeito confiscatório</i>	249
6.6.4	<i>Vedação ao confisco e tributo extrafiscal</i>	249
6.7	<i>Vedação do tributo confiscatório e multas</i>	
6.7.1	<i>Extensão do princípio do não confisco</i>	252
6.7.2	<i>Distinção essencial entre tributo e penalidade</i>	252
6.7.3	<i>Sanção e tributo extrafiscal proibitivo</i>	253
6.8	<i>Tributação nas atividades ilícitas</i>	254
6.9	<i>A prática do tributo como sanção</i>	261
6.10	<i>Ainda a distinção entre tributo e multa</i>	262
6.11	<i>Multa sobre venda de mercadoria sem nota fiscal</i>	263
6.12	<i>As multas e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade</i>	265
7.	<i>Liberdade de tráfego</i>	267
8.	<i>Imunidades</i>	
8.1	<i>Conceito e natureza jurídica</i>	267

8.2	<i>Imunidade, isenção e não incidência</i>	268
8.3	<i>A imunidade no capítulo das limitações ao poder de tributar</i>	
8.3.1	<i>O enunciado das imunidades</i>	269
8.3.2	<i>Imunidade recíproca</i>	270
8.3.3	<i>Imunidade dos templos</i>	271
8.3.4	<i>Imunidade dos partidos políticos</i>	273
8.3.5	<i>Imunidade das entidades sindicais e das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos</i>	274
8.3.6	<i>Imunidade dos livros, jornais e periódicos</i>	279
9.	<i>Consciência fiscal</i>	
9.1	<i>Como forma de limitação do poder de tributar</i>	284
9.2	<i>Demonstração de consciência fiscal</i>	286
9.3	<i>Importância da consciência fiscal como limitação do poder de tributar</i>	286
10.	<i>Especificidade da lei de isenção ou outros incentivos fiscais</i>	
10.1	<i>Exigência da Constituição Federal</i>	287
10.2	<i>Razão provável da exigência</i>	287
10.3	<i>Lei revogadora de isenção</i>	288
10.4	<i>A isenção da COFINS para sociedades de profissionais</i>	288
10.5	<i>Alguns conceitos de Teoria Geral do Direito relativos ao assunto</i>	
10.5.1	<i>Distinção entre lei e norma</i>	290
10.5.2	<i>A norma e a lei instituidora da isenção</i>	291
10.5.3	<i>Especificidade da norma de isenção</i>	292
10.5.4	<i>Isenção como dispensa do tributo</i>	293
10.5.5	<i>Isenção como hipótese de não incidência</i>	295
10.5.6	<i>Isenção como exceção à norma de tributação</i>	295
11.	<i>Substituição tributária para a frente</i>	296
12.	<i>Uniformidade dos tributos federais</i>	300
13.	<i>Tributação da renda gerada pelo Poder Público</i>	301
14.	<i>Isenções heterônomas</i>	
14.1	<i>Preservação da autonomia dos Estados e dos Municípios</i> ..	301
14.2	<i>Isenção mediante tratados internacionais</i>	303
15.	<i>Não discriminação em razão da procedência ou destino dos bens e serviços</i>	308
 Capítulo IV – ATRIBUIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS		
1.	<i>Supremacia constitucional e tributação</i>	
1.1	<i>Preservação da segurança na tributação</i>	310
1.2	<i>Supremacia constitucional e os conceitos utilizados pelas normas</i>	310

2. Atribuição de competências e âmbito constitucional dos tributos	
2.1 Atribuição constitucional de competência tributária	311
2.2 Âmbito constitucional dos tributos	312
3. Âmbito constitucional das taxas e das contribuições	
3.1 O âmbito constitucional das taxas	313
3.2 O âmbito constitucional da contribuição de melhoria	314
3.3 O âmbito constitucional das contribuições sociais	314
4. Âmbito constitucional dos impostos	
4.1 Imposto de importação de produtos estrangeiros	315
4.2 Imposto de exportação	316
4.3 Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza	
4.3.1 A Constituição e a lei complementar	317
4.3.2 O conceito legalista de "renda"	318
4.3.3 Vaguidade ou ambiguidade das palavras	319
4.3.4 Liberdade do legislador complementar	323
4.4 Imposto sobre produtos industrializados	
4.4.1 A Constituição e a lei complementar	323
4.4.2 Antes da Constituição de 1934	324
4.4.3 Nas Constituições de 1934 e de 1937	325
4.4.4 Na Constituição de 1946 e sua Emenda 18	325
4.4.5 Nas Constituições de 1967, 1969 e 1988	326
4.4.6 Conceito de "produto industrializado"	327
4.4.7 A industrialização no exterior	328
4.4.8 A alegada bitributação	330
4.4.9 A superposição ou bis in idem	331
4.5 Imposto sobre operações financeiras	
4.5.1 A Constituição e a lei complementar	332
4.5.2 A função extrafiscal e as restrições a princípios constitucionais	334
4.5.3 Fundamentação do ato do Poder Executivo que altera o imposto	334
4.6 Imposto territorial rural	
4.6.1 A Constituição e a lei complementar	338
4.6.2 Propriedade, domínio útil e posse	339
4.6.3 A lei civil definidora do imóvel por natureza	340
4.6.4 Distinção entre imóvel rural e imóvel urbano	343
4.7 Imposto sobre grandes fortunas	
4.7.1 O âmbito constitucional e a lei complementar	345
4.7.2 Competência tributária não exercitada	345
4.7.3 Viabilidade técnica	345
4.7.4 Razão da não criação	346

4.7.5	<i>Deformação do imposto</i>	347
4.8	<i>Impostos da competência residual</i>	347
4.9	<i>Imposto extraordinário de guerra</i>	348
5.	<i>Âmbito constitucional dos impostos estaduais</i>	
5.1	<i>Imposto sobre heranças e doações</i>	349
5.2	<i>Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias</i>	
5.2.1	<i>A extrema complexidade</i>	351
5.2.2	<i>A não cumulatividade do ICMS</i>	354
5.2.3	<i>Deformação do ICMS</i>	355
5.2.4	<i>Seletividade</i>	357
5.2.5	<i>Produtos e serviços supérfluos</i>	359
5.3	<i>Imposto sobre a propriedade de veículos automotores</i>	359
6.	<i>Âmbito constitucional dos impostos municipais</i>	
6.1	<i>Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana</i>	
6.1.1	<i>A Constituição e a lei complementar</i>	360
6.2	<i>Imposto sobre transmissão de bens imóveis</i>	
6.2.1	<i>A Constituição e a lei complementar</i>	362
6.2.2	<i>A imunidade e os dispositivos do Código Tributário Nacional</i>	364
6.3	<i>Imposto sobre serviços de qualquer natureza</i>	
6.3.1	<i>O âmbito constitucional e a delimitação feita pela lei complementar</i>	364
6.3.2	<i>A questão das subempreitadas</i>	366
6.3.3	<i>O caráter taxativo da Lista de Serviços</i>	369
6.3.4	<i>Interpretação dos itens da Lista</i>	370

Capítulo V – DISTRIBUIÇÃO DAS RENDAS TRIBUTÁRIAS

1.	<i>Sistema tributário e Federação</i>	
1.1	<i>Divisão dos Poderes</i>	372
1.2	<i>Divisão dos recursos públicos</i>	373
1.3	<i>Temática alheia ao direito tributário</i>	374
2.	<i>As técnicas de distribuição das rendas tributárias</i>	
2.1	<i>Atribuição de competência e divisão de receitas</i>	375
2.2	<i>Dependência política</i>	376
2.3	<i>Os conflitos entre as entidades tributantes</i>	376
2.4	<i>Reforma e simplificação do sistema tributário nacional</i>	377
3.	<i>A repartição das receitas tributárias</i>	
3.1	<i>Repartição com os Estados</i>	377
3.2	<i>Repartição com os Municípios</i>	378

3.3	<i>Os fundos de participação</i>	379
3.4	<i>Outras formas de participação</i>	379
4.	<i>Restrições relativas à repartição de recursos tributários</i>	
4.1	<i>Restrições à entrega de recursos</i>	380
4.2	<i>Disciplina em lei complementar</i>	380
4.3	<i>Divulgação obrigatória</i>	381

Capítulo VI – REFORMA E SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.	<i>Introdução</i>	382
2.	<i>Federalização dos impostos</i>	
2.1	<i>Uniformidade da legislação</i>	384
2.2	<i>Procedimentos de fiscalização</i>	384
2.3	<i>Conflitos na relação Fisco/contribuinte</i>	385
2.4	<i>Partilha da arrecadação dos impostos</i>	385
2.5	<i>Os impostos</i>	386
3.	<i>Outras espécies de tributos</i>	387
4.	<i>Repartição das rendas dos impostos</i>	
4.1	<i>Preservação da forma federativa</i>	388
4.2	<i>Partilha automática dos impostos</i>	388
4.3	<i>Os Conselhos de Representantes</i>	389
5.	<i>Os tributos</i>	
5.1	<i>Generalidades</i>	389
5.2	<i>Impostos</i>	390
5.3	<i>Taxas, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios</i>	392
5.4	<i>Contribuições sociais</i>	392
5.5	<i>Justiça tributária e impostos indiretos</i>	393

APÊNDICE

	<i>Constituição Federal (Título VI)</i>	394
	<i>Bibliografia</i>	406