

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR

Isabella Araújo Barbosa Moraes¹

Andréa Queiroz Fabri²

RESUMO

Fato Gerador e Hipótese de Incidência Tributária são expressões empregadas como sinônimas no Código Tributário Nacional. Porém, trata-se de um equívoco do legislador, o que torna mais difícil a aplicação do Direito Tributário. Boa parte da doutrina, contudo, já verificou que é importante, e se faz necessário, o estabelecimento de uma distinção entre a descrição abstrata de um fato e a concretização do próprio fato no mundo fenomênico. Entende-se, então, que hipótese de incidência tributária é a abstração legal de um fato, ou seja, o conceito legal, enquanto fato gerador é o fato descrito em lei efetivamente realizado, empiricamente verificável, com dimensão determinada, e está situado na esfera tangível dos fatos.

Palavras-chave: Hipótese de Incidência Tributária. Fato Gerador. Direito Tributário. Obrigação Tributária. Código Tributário Nacional.

1 INTRODUÇÃO

¹ Acadêmico da 10ª etapa do curso de Direito da Universidade de Uberaba. *isaabmoraes@gmail.com*

² Graduada em Direito pela Universidade de Uberaba (1997), mestra em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2003) e doutora em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2008). É professora da Universidade de Uberaba, diretora do mesmo curso, consultora nas áreas de Direito Econômico, Direito Financeiro (orçamento público), Direito Tributário e Direito do Consumidor e professora de pós-graduação da Fundação de Estudo Superior do Ministério Público de Minas Gerais, da Universidade de Uberaba, da Faculdade Atenas, de Paracatu, e da Faculdade Barretos (SP).

No presente trabalho será discutida a importância da diferenciação entre fato³ gerador e a hipótese de incidência tributária. Tais expressões, empregadas como sinônimas no Código Tributário Nacional, possuem significados completamente diferentes, e ao serem tratadas como iguais, dificultam a aplicação do Direito Tributário, mais especificamente no tocante à obrigação tributária.

Portanto, existe uma necessidade em distinguir tais expressões, pois fato gerador e hipótese de incidência tributária são expressões que induzem a situações que não apresentam identidade entre si.

A seguir, esta diferenciação será feita, mostrando que a hipótese de incidência tributária é a abstração legal de um fato, enquanto fato gerador é o fato efetivamente realizado.

2 O TRIBUTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, amplamente conhecida como Código Tributário Nacional, traz o conceito de tributo em seu artigo 3º:

Art. 3º. Tributo é 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.

Porém, o que realmente interessa neste estudo é o que está disposto no artigo 4º do CTN, estabelecendo que o fato gerador da respectiva obrigação é o que determinará a natureza jurídica específica do tributo.

Neste caso, percebe-se que não se trata de fato gerador, mas sim a hipótese de incidência que determinará a natureza jurídica, pois é a abstração legal, e não o fato concreto que gera essa determinação, “pois o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato.” (AMARO, 2007, p. 258).

A lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi

³ A palavra fato, aqui, tem o significado de “acontecimento ou coisa cuja veracidade é reconhecida”(AULETE, 1970, p. 1557).

descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo. Tem-se, então, primeiramente, uma descrição legislativa, que é hipotética, de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se tal fato concretamente.

Ademais, no que tange aos tributos no Código Tributário Nacional, vale ressaltar o artigo 5º, que diz serem tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Entretanto, após a Constituição de 1988, este rol foi alterado e sofreu acréscimos importantes.

Dessa forma, conforme a Constituição são tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – 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;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, *b*.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção de domínio econômico de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e II, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Conclui-se, portanto, que são tributos, após a Constituição de 1988, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório, tendo cada um sua respectiva hipótese de incidência e o seu fato gerador.

E, conforme artigo 146 da Carta Magna, caberá a lei complementar estabelecer as normas gerais sobre a hipótese de incidência tributária e os respectivos fatos geradores.

3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Em linhas gerais, a expressão hipótese de incidência designa a situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Alguns autores afirmam que não há necessidade da distinção entre hipótese de incidência tributária e fato gerador, como Sacha Calmon, que somente mencionada a expressão fato gerador. Outros, como Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Eduardo Sabbag e Geraldo Ataliba concordam com a discrepância entre as expressões, e mostram que diferenciá-las faz diferença para interpretação e a aplicação do Direito Tributário.

Boa parte da doutrina, contudo, constatou que seria necessário o estabelecimento de uma distinção entre a descrição abstrata de um fato e a concretização do próprio fato no mundo fenomênico⁴. Do ponto de vista didático, é adequado o tratamento distinto entre as expressões fato gerador e hipótese de incidência, sendo a primeira a concretização do fato, e a segunda a descrição abstrata.

Dessa forma:

Essa expressão *fato gerador*, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão *hipótese de incidência* ou *hipótese tributária* para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão *fato impositivo* ou *fato jurídico-tributário*, ou ainda *hipótese de incidência realizada* para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço. (HARADA, 2007, p. 491)

A lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e “dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo”. Tem-se, então, primeiramente, uma descrição legislativa, que é hipotética, de um fato; somente após isso o fato ocorre.

Assim, é necessário realizar a diferenciação entre a previsão abstrata de uma situação que poderá ocorrer e gerar a obrigação tributária, da ocorrência, no plano fático, da situação prevista. Exatamente neste ponto é que surge a utilização do termo hipótese de incidência, como situação que poderá ocorrer e gerar a obrigação tributária, da ocorrência, no plano fático, da situação prevista, o que pode ser coroado com a conclusão de SABBAG (2011, p. 672), afirmando que “(...) fato gerador ou ‘fato impositivo’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é

⁴ Mundo fenomênico diz respeito ao mundo real, o mundo concreto. Não se utiliza aqui, a expressão em seu aspecto filosófico, nem mesmo como método filosófico, nos sentidos apresentados por Kant, Schopenhauer, Rawls ou Hegel.

a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

4 FATO GERADOR

A expressão fato gerador tem sua primeira aparição no Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, que estabeleceu:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada **pelo fato gerador da respectiva obrigação**, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II a destinação legal do produto da sua arrecadação. (grifos não originais)

Mais adiante, no Título II, que trata da Obrigação Tributária, existe um capítulo específico para se falar do fato gerador.

O artigo 114 do CTN prescreve que fato gerador é a situação definida em lei, como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal. Quando se trata de obrigação acessória, o fato gerador é qualquer situação que, na forma da lei aplicável, impõe a prática ou a abstenção do ato que não configure obrigação principal, como dispõe o artigo 115.

Analisando os dois primeiros artigos do Capítulo II no Título II do Código Tributário Nacional, percebe-se que eles não tratam da concretização, e sim de hipóteses de incidência do tributo.

Segundo Harada (2007, p. 491), tem-se por hábito definir fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, e a partir do momento em que se concretiza enseja o nascimento da obrigação tributária.

Conforme este mesmo autor, a expressão fato gerador pode ser compreendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito. (HARADA, 2007, p. 491)

Uma das vertentes da censura feita ao uso da expressão “fato gerador” está na palavra “gerador”, que deve ser atribuído à lei e não ao fato, “pois o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato.” (AMARO, 2007, p. 258)

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, aborda a ocorrência do fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, **considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:**

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifo nosso)

No entendimento majoritário da doutrina tributarista, é no contexto do artigo 116 que a expressão fato gerador é empregada corretamente, pois, aqui, trata-se da concretização, e não da mera abstração legal.

Neste sentido, mais uma vez pode-se utilizar o ensinamento de Eduardo Sabbag para demonstrar a diferença entre fato gerador e hipótese de incidência tributária, a partir de um conceito desta, qual seja: “hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal (...)” (2011, p. 672).

5 PROBLEMAS GERADOS

A obrigação tributária, *lato sensu*, nasce de um fato previamente descrito, cuja ocorrência tem aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação.

Poucas expressões no âmbito do Direito Tributário têm sido tão censuradas quanto “fato gerador”. Esta “se emprega para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo”(AMARO, 2007, p.257).

A expressão fato gerador empregada no Código Tributário Nacional tem gerado polêmica entre os doutrinadores, alegando estes que nada gera, a não ser confusão na mente

dos juristas. Assim, alguns doutrinadores optam pelo uso da expressão hipótese de incidência tributária para designar a descrição legislativa de um fato.

A expressão “fato gerador” é dúbia, pois designa duas realidades distintas: a) o acontecimento concreto, correspondente àquela decisão hipotética; b) a descrição legal abstrata (AMARO, 2007, p. 258).

Apesar de a maior parte da doutrina entender que hipótese de incidência como a previsão abstrata na norma, enquanto fato gerador sendo a própria ocorrência fática do que foi previsto, importante é ressaltar que o Código Tributário Nacional, Lei n 5.172/1966, em seu artigo 114, está com aqueles que entendem o contrário: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”.

O artigo 113, §1º, do CTN, preleciona que a ”obrigação principal surge com a ocorrência de fato gerador”, levando à conclusão de que para o surgimento do dever de pagar ao Estado, é necessária a ocorrência da situação abstrata prevista em lei.

Diante desta conclusão é que se questiona a denominação adotada pelo legislador, à época da elaboração do texto legal, adotando-se a terminologia fato gerador em sentido amplo, englobando, assim, tanto a situação abstrata quanto a fática.

Expõe-se, então, dura crítica a tal formalismo adotado pelo Código Tributário:

Essa postura do Código revela seu exagerado formalismo, aliado a certo “endeusamento” do fato gerador. Na verdade, a associação do mandamento (contido na lei) à hipótese (também nela descrita), que desencadeia a subsunção à norma legal dos fatos que reflitam aquela hipótese, é fenômeno que não se restringe à seara tributária, mas se apresenta igualmente noutros setores do direito. Assim, no direito penal, a prática do crime realizada o fato gerador do direito de o Estado punir; no direito de o Estado punir; no direito administrativo, a prática de certa atividade é fato gerador da obrigação de adotar certas condutas no interesse da saúde pública, da preservação ambiental, etc.(AMARO, 2007, p. 255)

Pode-se perceber, por meio, inclusive, de decisões do Superior Tribunal de Justiça, que o emprego da expressão fato gerador, como sinônimo de hipótese de incidência tributária, dificulta a aplicação do Direito Tributário, tornando confuso e complexo o seu entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. FATO GERADOR. MOMENTO TEMPORAL. FURTO/ROUBO. TRADIÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA. EXAÇÃO INDEVIDA.

1. A empresa ajuizou Ação Ordinária com o intuito de anular lançamentos de IPI sobre mercadorias (cigarros) destinadas à exportação que foram furtadas. O Juízo de 1º grau julgou improcedente o pedido, tendo sido mantida a sentença pelo Tribunal Regional Federal.

2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.
3. Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que "o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98". (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2010). Nessa oportunidade, fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos:
 - 4. O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.**
 - 5. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.**
6. A antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador.
7. A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo definitiva nos termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN. Não há razão para tratar, de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada.
8. O furto ou o roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria - e do preço ajustado para operação mercantil -, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal.
9. Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é indevido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana.
10. O furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco.
11. Recurso Especial provido. (REsp 1203236/RJ. RECURSO ESPECIAL 2010/0130119-5. Ministro Relator: Herman Benjamin. Segunda Turma. Data do Julgamento: 21/06/2012. DJe: 30/08/2012) (grifo nosso).

Na verdade, a hipótese de incidência é aquela prevista na lei, a descrição legal, enquanto o fato gerador, em si, é ocorrência da concreta do fato previsto na lei. Ou seja, a

partir do momento em que o que está previsto a lei se concretiza no mundo fenomênico, é que há fato gerador.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em seus julgados, ainda afirma que a hipótese de incidência é aquela prevista em lei:

TRIBUTÁRIO. BEM PÚBLICO. IMÓVEL. (RUAS E ÁREAS VERDES). CONTRATO DE CONCESSÃO DE DIREITO REAL DE USO. CONDOMÍNIO FECHADO. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. POSSE SEM ANIMUS DOMINI. AUSÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO (ARTS. 32 E 34, CTN).

1. A controvérsia refere-se à possibilidade ou não da incidência de IPTU sobre bens públicos (ruas e áreas verdes) cedidos com base e contrato de concessão de direito real de uso a condomínio residencial.

2. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o se possuidor a qualquer título. Contudo, a interpretação desse dispositivo legal não pode se distanciar do disposto no art. 156, I da Constituição Federal. Nesse contexto, a posse apta a gerar obrigação tributária é aquela qualificada pelo animus domini, o seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse ad usucapionem. Precedentes.

3. A incidência do IPTU deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.

4. Na hipótese, a concessão de direito real de uso não viabiliza ao concessionário tornar-se proprietário do bem público, ao menos durante a vigência do contrato, o que descaracteriza o animus domini.

5. A inclusão de cláusula prevendo a responsabilidade do concessionário por todos os encargos civis, administrativos e tributários que possam incidir sobre o imóvel não repercute sobre a esfera tributária, **pois a instituição do tributo está submetida ao princípio da legalidade, não podendo o contrato alterar a hipótese de incidência prevista em lei.** Logo, deve-se reconhecer a inexistência da relação jurídica tributária nesse caso.

6. Recurso especial provido. (REsp 1091198/PR. RECURSO ESPECIAL 2008/0219692-5. Ministro Relator: Carlos Meira. Segunda Turma. Data do Julgamento: 24/05/2011. DJe: 13/06/2011)(grifo nosso).

Por derradeiro, não podemos olvidar que há exceções no tocante aos tributos finalísticos, uma vez que o fato gerador dos mesmos torna-se irrelevante, pois o que interessa é a finalidade para o qual foram instituídos, como, por exemplo, os empréstimos compulsórios.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fato gerador e hipótese de incidência podem ser tratados como expressões sinônimas ou, também, como expressões distintas. O Código Tributário Nacional emprega a expressão “fato gerador” como expressão sinônima à hipótese de incidência tributária.

Tal postura adotada pelo legislador em 1966 tem gerado, ao longo dos anos, grandes discussões doutrinárias a respeito da abstração legal e da concretização do fato no mundo fenomênico. Vários doutrinadores propuseram o uso de outras expressões para desfazer tamanha confusão, porém, até a presente data, o Código Tributário Nacional continua empregando fato gerador tanto para designar a descrição legal, como para o acontecimento concreto.

Porém, a expressão “fato gerador” não pode conter dúbio significado, e por isso a distinção entre o abstrato e o concreto se faz de extrema importância.

Conclui-se que a hipótese de incidência tributária é conceito legal, sendo a definição em lei um critério de fixação do momento de configuração. O fato gerador, por sua vez, é o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável, tendo sua dimensão determinada, e sendo situado na esfera tangível dos fatos.

Dessa forma, para melhor compreensão do texto da legislação tributária, é válido utilizar as expressões adequadas para cada caso.

ABSTRACT

Triggering Event and Hypothesis of Tax Incidence are words used as synonyms in the National Tax Code. However, it is a misunderstanding of the legislator, which makes more difficult the application of Tax law. Doctrine, however, has already agreed that it is important and necessary the establishment of a distinction between the abstract description of a fact and the realization of the fact itself in the phenomenon world. So, hypothesis of tax incidence is the abstraction of a legal fact, while generating fact is the fact described in law effectively realized.

Key-Words: Hypothesis of Tax Incidence. Triggering event. Tax Law. Tax Obligation. National Tax Code.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 2ª Edição Brasileira em 5 Volumes. Rio de Janeiro: Delta; 1970.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**: Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

LANGE, Carlos. **AULA: Hipótese de Incidência tributária e Fato Gerador**. Disponível em: <<http://blogdireitotributario.blogspot.com.br/2011/05/aula-hipotese-de-incidencia-tributaria.html>> . Acesso em 07 de maio de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.