

TEXTO-AULA 03

CONCEITO DE TRIBUTO ¹

SUMÁRIO: 1. Utilidade e importância do estudo do conceito de tributo – 2. Noção comum, noção técnica e noção científica sobre “tributo” – 3. Possíveis acepções jurídicas do vocábulo “tributo” – 4. Conceito constitucional de tributo – 5. A construção complexa do conceito de tributo: indicações constitucionais; 5.1. Tributo é aquilo que a Constituição chamar de “tributo”; 5.2. Tributo é aquilo ao qual se aplica um regime tributário; 5.3 Tributo é aquilo que está previsto dentro do Capítulo do Sistema Tributário; 5.4. Tributo é aquilo que a Constituição recepcionou implicitamente: os modelos jurídicos de tributos pressupostos pela CF/1988; 5.5. Tributo é em parte o que consta da definição legal de tributo contida no CTN e que foi recepcionada pela Constituição; a) “Tributo é toda prestação pecuniária”; b) “Compulsória”; c) “Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”; d) “Que não constitua sanção de ato ilícito”; i) Tributo com hipótese lícita, mas cujo fato gerador se origina de um ato ilícito; ii) Tributo com hipótese lícita, mas cuja cobrança é majorada por causa de um ato ilícito; iii) Tributo com fato gerador original ilícito, mas cuja cobrança é transferida para outra pessoa em face de um ato ilícito cometido por ela; e) “Instituída em lei” f) “Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”; 5.6. Definição de tributo pelo tipo de fato gerador da obrigação de pagar (fatos geradores tipicamente tributários); 5.7. Tributo é prestação com destinação pública; 5.8. Definição de tributo por exclusão de outras cobranças – 6. Tributo enquanto norma jurídica: a norma de incidência – Bibliografia.

1. Utilidade e importância do estudo do conceito de tributo

Vamos estudar um conceito de tributo. Mas, antes disso, pensemos, o que é um conceito? Um bom conceito do que é conceito encontramos no dicionário: “Conceito. [...] representação mental de um objeto abstrato ou concreto, que se mostra como um instrumento fundamental do pensamento em sua tarefa de identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade [...] noção abstrata contida nas palavras de uma língua para designar as propriedades e características de uma classe de seres, objetos ou entidades abstratas.”²

Vamos pensar agora no tributo. O tributo é o objeto central das normas que compõem o direito tributário. Porém, existem diversas espécies de cobrança (prestações) que se assemelham aos tributos, mas, com eles não se confundem. E, assim, não possuem o mesmo regime jurídico.

Conhecer a natureza jurídica de uma determinada cobrança ou prestação é útil para determinar o seu regime jurídico, que é o conjunto de normas às quais está sujeita. Mas, o que é a natureza jurídica de algo, no Direito? É sua caracterização para efeito normativo, e em Direito podemos pensar em características normativas como aqueles aspectos que podem definir uma figura ou norma como diferente de outras. O que é relevante para causar diferença de tratamento. São aspectos peculiares de uma norma, qualidades distintivas fundamentais, o que em Direito

¹ Texto de autoria do Professor. Material com direito autoral protegido, sob as penas da lei (proibidos o uso comercial, e a reprodução, cópia e publicação sem autorização). Autorizada a citação de partes do texto, desde que seja indicada a fonte (Lei nº 9.610/1998): PETRY, Rodrigo Caramori. **Conceito de tributo**. Texto-aula 03. In Blog Jurídico do Professor Rodrigo Caramori Petry, Curitiba, 26/09/2020. Disponível em: <<https://www.rodrigopetry.com.br/ensino-do-direito-tributario>>. Acesso em: [inserir a data].

² CONCEITO. In HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 510.

serve para definir a natureza jurídica de um instituto qualquer. É uma forma de identificação, individualização, classificação, especialmente das normas e das relações jurídicas.³

É útil conhecer o conceito de tributo para diferenciar a prestação/obrigação tributária das outras espécies de prestação/obrigação que podem existir, especialmente no Brasil, objeto maior de nosso interesse de estudo. Diferentes naturezas jurídicas implicam diferentes regimes jurídicos.

Assim sendo, é importante conhecer o conceito jurídico de tributo extraído da Constituição Federal do Brasil, assim como do Código Tributário Nacional, porque uma determinada cobrança que se caracterize como tributo (ou seja, possua natureza jurídica tributária) estará sujeita a um conjunto de normas jurídicas próprias. Essas normas próprias para o tributo geralmente são mais rigorosas, e fixam limites específicos nessa área: os limites constitucionais e legais dos tributos.

2. Noção comum, noção técnica e noção científica sobre “tributo”

O jurista, estudioso experiente em Direito, é uma espécie de “artesão das palavras”: para expressar o que é o Direito, construir argumentos, teses, etc., a toda hora pesquisa, mede, escolhe, cultiva palavras, expressões, frases, textos inteiros. E isso, na verdade, serve a todos os aplicadores do Direito, que precisam comunicar suas ideias, fazer valer direitos, operar o sistema de justiça. É preciso ser eficiente, certo, convencer. Daí a importância da precisão no uso das palavras certas, e a constante preocupação com seus significados.

Esse cuidado também se aplica no uso da palavra “tributo”, introdutória do presente estudo. Pois bem. A palavra “tributo” possui vários significados na linguagem comum. E por “linguagem comum” entende-se aquela linguagem geral, com significados presentes no léxico (dicionário). Vejamos abaixo os diversos significados comuns da palavra “tributo”, com exemplos:

- i) valor pago ao Governo para sustentar os gastos públicos (v.g. “vou pagar o tributo”);
- ii) homenagem a uma pessoa (v.g. “vou prestar um tributo a alguém”, homenageado);
- iii) em sentido figurado, tributo pode ser aquilo que se sofre (v.g., “a velhice cobra seu tributo”, ou seja, sacrifício, dificuldades físicas, etc.).

Assim é também com a palavra “tributário”, que inclusive é usada em outras ciências. Por exemplo, em Geografia se diz que um rio é “tributário” de outro rio quando deságua nele, ou seja, quando é seu afluente, oferece águas. Com isso se dá a ideia de que um rio contribui com outro rio.

Enfim, sobre o tributo, em uma primeira aproximação técnico-jurídica (usando linguagem técnica), a palavra “tributo” significa uma prestação pecuniária compulsória exigida pelo Estado ou entidade que cumpra funções públicas, cobrada e arrecadada com a finalidade de sustentar os gastos com os serviços públicos, prestações e estruturas estatais ou paraestatais, ou também com finalidades extrafiscais (induzindo os cidadãos-contribuintes a certas condutas de interesse público, com finalidades econômicas, ambientais, sociais, etc.).

³ Caracterizar tem a ver com classificar, pois é a partir da caracterização das coisas que é possível classificar em grupos as coisas em análise, permitindo verificar as diferenças e as semelhanças entre elas, evitando confusão no pensamento jurídico, pois a cada tipo de norma podemos ter um conjunto próprio de diretrizes aplicáveis. É assim também com o tributo-norma.

Porém, nos interessa aqui avançar em um conceito jurídico científico de “tributo” (linguagem científica), investigando a existência ou não de um conceito ou definição constitucional de tributo, e depois verificar da existência de um conceito legal. Iniciamos a seguir nossa investigação partindo do texto constitucional, já que é na CF que encontramos os primeiros limites à tributação.

3. Possíveis acepções jurídicas do vocábulo “tributo”

“Tributo” é uma palavra plurissignificativa mesmo no âmbito jurídico. Nos textos jurídico-positivos, em geral, teremos dois significados mais presentes:

- i) tributo como prestação pecuniária (quantia em dinheiro) compulsória, exigida pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes no interesse público (credor/sujeito ativo) e devida por um sujeito passivo (devedor/contribuinte⁴);
- ii) tributo como norma jurídica pela qual surge a obrigação de pagar uma quantia de dinheiro ao Estado ou quem lhe faça as vezes no interesse público.

Existem autores, como Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, que estudam mais significados para a palavra “tributo”, mas que, basicamente, reconduzem às ideias acima.⁵

4. Conceito constitucional de tributo

Não há um conceito explícito de tributo na Constituição de 1988, assim como nunca houve em alguma das outras 07 Constituições brasileiras.⁶ Mas, é possível afirmar que existe uma definição de tributo implícita na Constituição, e que é descoberta pelo intérprete/estudioso. Para tanto, se deve investigar e identificar quais são as características das cobranças que a Constituição indica serem tributos. Como a Constituição Federal indica as prestações que entende serem tributos? Vejamos as indicações pelos quais o intérprete pode identificar os tributos na Constituição e, a partir disso, estudar suas características para então concluir por um conceito geral.

Essas prestações previstas na Constituição possuem as características básicas dos tributos, que formam o que podemos denominar de “definição implícita de tributo” na Constituição. Note-se que o conceito de tributo é jurídico-positivo, ou seja, é o direito positivo brasileiro que define o que é tributo no Brasil, não havendo um conceito apriorístico ou lógico-jurídico.⁷ Não é um doutrinador ou uma teoria que define o que é tributo no Brasil, e sim o próprio constituinte da CF.

Por isso, o conceito de tributo varia no tempo e no espaço: as características fundamentais do tributo são definidas e mudam conforme o momento histórico e o direito positivo de cada país. E, no Brasil, onde a tributação é regrada amplamente na Constituição Federal, o conceito jurídico-

⁴ Generalizamos aqui o uso da palavra “contribuinte” para designar os sujeitos passivos de obrigações tributárias, mas, tecnicamente, contribuinte é apenas uma espécie de sujeito passivo tributário. Contribuinte é quem possui relação direta com o fato gerador da obrigação tributária. Além do contribuinte há o chamado “responsável” tributário: um sujeito que possui relação indireta com o fato gerador, mas pode ser colocado pela lei tributária como devedor do tributo.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 47-51.

⁶ Constituição de 1824 (Império), Constituição de 1891 (República federativa), Constituição de 1934 (Revolução de 1930), Constituição de 1937 (ditadura do “Estado Novo” de Getúlio Vargas), Constituição de 1946 (redemocratização), Constituição de 1967 (ditadura militar) e CF 1969 (Emenda nº 1, na ditadura).

⁷ A existência de um conceito constitucional de tributo é clássica lição de José Geraldo de Ataliba Nogueira (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32-40). Cuidado para não confundir o referido autor com seu Pai, que também foi um estudioso do direito público: José Carlos de Ataliba Nogueira.

positivo de tributo pode inclusive mudar por reforma constitucional (emenda), desde que isso não venha a suprimir direitos fundamentais dos cidadãos ou outras “cláusulas pétreas”.⁸

É importante notar que essas indicações da Constituição sobre o que é um tributo devem ser consideradas em conjunto, e não isoladamente, porque somente a interpretação sistemática delas é que permitirá uma conclusão segura sobre a natureza tributária de uma cobrança. Vamos no próximo item estudar as indicações que a Constituição dá sobre o conceito de tributo.

5. A construção complexa do conceito de tributo: indicações constitucionais

No presente tópico deste texto-aula, vamos pensar sobre a ideia do que é um tributo, como identificar um tributo dentro do sistema normativo, para diferenciar ele de outras prestações ou obrigações às quais estamos sujeitos. Para tanto, vamos interpretar o sistema normativo, usando então os métodos de interpretação que brevemente enumeram-se aqui: i) literal ou gramatical; ii) lógico; iii) histórico ou sociológico; iv) teleológico, axiológico ou finalístico; v) sistemático. Vamos lá.

5.1. Tributo é aquilo que a Constituição chamar de “tributo”

Tributo é gênero, dentro do qual cabem espécies. Inicia-se a investigação dos tributos procurando na Constituição as prestações com o nome de tributo, ou com o nome de suas espécies: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição. É a Constituição, como ápice da pirâmide jurídica do ordenamento, que define o que se entende por tributo. É importante, entretanto, complementar a investigação, verificando se eventualmente aquilo que a Constituição chama de tributo é mesmo um tributo ou contraria a definição literal.

É importante investigar a fundo a natureza jurídica das coisas, porque diversas vezes o nome que se atribui a algo em um texto legal ou na Constituição é apenas um “rótulo”, que pode inclusive ser infirmado (contestado, não confirmado) após uma análise mais precisa do intérprete. O legislador não é jurista: pode ser inseguro com a linguagem e errar em tarefas classificatórias.

5.2. Tributo é aquilo ao qual se aplica um regime tributário

As prestações/cobranças para as quais a Constituição, ainda que não tenha chamado de tributo, atribui um regime jurídico qualificado como “tributário” (ou seja, regime aplicável aos tributos) devem ser consideradas como tributos. O regime jurídico auxilia aqui na determinação da natureza jurídica de uma figura ou entidade, especialmente no caso dos tributos. Não há uma obrigação que siga o regime tributário e não seja um tributo. Assim como a natureza jurídica de uma figura jurídica determina a aplicação de um regime (conjunto de normas), pela explicitação do regime é possível fazer o caminho contrário, investigando a correspondente natureza jurídica.

Mas, alerte-se, há alguns dispositivos específicos do Código Tributário Nacional que não se aplicam apenas aos tributos, e sim também a outras obrigações do direito administrativo. São algumas poucas regras sobre inscrição do crédito público em dívida ativa (controle para cobrança

⁸ “Cláusulas pétreas” são disposições resistentes, como que “feitas de pedra”. Correspondem àquelas normas da Constituição brasileira de 1988 que não podem ser alteradas por meio de emenda constitucional (Art. 60, §4º, da CF).

judicial) e sobre preferências do crédito público, que são iguais às do crédito tributário.⁹ Nesses casos, a legislação diferencia os créditos (tributário e não tributário), apenas fixando iguais normas. Não se trata a rigor, portanto, de aplicar normas tributárias às obrigações não tributárias.

5.3 Tributo é aquilo que está previsto dentro do Capítulo do Sistema Tributário

As prestações que a Constituição previu dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional¹⁰, ainda que não tenham sido chamadas de tributo nem tenham recebido expressamente um regime tributário, devem ser consideradas, em tese, como tributo. Aqui também se trata apenas de uma indicação, com presunção relativa. Ela não descarta a presença de prestações não tributárias eventualmente mencionadas dentro desse Capítulo da CF. Pode haver ali menção a outra prestação, inclusive a título de um esclarecimento ou diferenciação em relação aos tributos. É o caso do pedágio, citado dentro do art. 150, V, da Constituição por razões históricas.

Esse “argumento tópico”, relativo ao lugar onde está previsto certo instituto no ordenamento, não é determinante, mas, tem sim algum valor para se identificar o que a Constituição considera como tributo. O que se espera é que o legislador constituinte tenha organizado e disposto a matéria no texto da Constituição de forma que sirva de efetiva orientação para o destinatário das normas, como é de se esperar com qualquer ordenamento jurídico. O texto jurídico se organiza assim.

Disso inclusive vem a ideia de ordenamento, que acompanha a formação do direito positivo: o legislador deve ordenar as normas, para que a estrutura ou forma do texto normativo sirva de fio condutor do raciocínio do intérprete. Os textos de lei, Constituição, etc. são divididos em capítulos justamente para servir de guia na classificação dos seus institutos, conceitos, etc., com o objetivo de proporcionar melhor compreensão e aplicação por parte do leitor do texto jurídico-normativo.

Podem inclusive existir cobranças que sob a égide de Constituição anterior não eram tributos, mas, que a partir da Constituição de 1988 passam a ser tributos por terem sido incluídas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, por uma escolha consciente do Legislador constituinte. Atribuem-se a tais cobranças, então, um regime jurídico tributário: limites à cobrança de tributos.

Esse foi o caso de muitas contribuições especiais, que antes da Constituição de 1988 e antes da CF/1969 não eram consideradas tributos, apesar de continuarem com a mesma estrutura normativa no passar das Constituições (fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, etc.). Foi a nova Constituição que lhes atribuiu um caráter tributário, que essas obrigações antes não tinham.¹¹

5.4. Tributo é aquilo que a Constituição recepcionou implicitamente: os modelos jurídicos de tributos pressupostos pela CF/1988

Os tributos não começaram sua história no Brasil com a promulgação da Constituição de 1988. Existiam desde o início da colonização portuguesa, e suas estruturas jurídicas (seus modelos jurídicos/características) foram evoluindo com o tempo, conforme as mudanças no ordenamento

⁹ Essa aplicação comum das regras aos créditos tributários (tributos devidos) e aos créditos não tributários do Estado é determinada pela Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980, art. 4º, §4º).

¹⁰ Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) da CF/1988.

¹¹ Sobre a transformação da natureza jurídica das contribuições especiais ao longo das Constituições brasileiras, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. **As contribuições especiais ao longo das Constituições brasileiras: um tributo sui generis**. In Revista de Estudos Tributários nº 40. Porto Alegre: IOB/Síntese e IET, nov-dez/2004, p. 137-160.

jurídico brasileiro. E o ordenamento, por sua vez, foi modificado conforme as necessidades e contingências econômicas e sociais da nação, ao longo do tempo.

Vejam os exemplos dessa evolução. Antigamente era comum que os tributos pudessem ser pagos com a prestação de serviços, entrega de bens e mercadorias. Isso não ocorre atualmente: o tributo hoje é representado na lei exclusivamente por um valor em dinheiro, e é pago também quase que exclusivamente em dinheiro.

Também antigamente se confundiam as espécies de tributo, dando-se qualquer nome à obrigação de entregar dinheiro ao Estado: ora se chamava de imposto, ora de taxa, ou contribuição, renda, obrigação, direito, tarifa. Não havia rigor no uso de nomes. Ao longo do século XX houve notável evolução no uso dessa nomenclatura¹², e cada vocábulo passou a designar com exclusividade uma espécie de cobrança ou tributo específico, com requisitos próprios.

Assim, por exemplo, a palavra “imposto” é usada para designar tributo cuja obrigação de pagar nasce de manifestação de riqueza do contribuinte; já a palavra “taxa” é usada para designar tributo cuja obrigação de pagar nasce da realização de um serviço público (de interesse público), específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou do exercício do poder de polícia em relação ao contribuinte. E por aí vai, em relação a outras espécies de tributo.

Assim sendo, quando a Constituição de 1988 prevê que a União Federal pode instituir e cobrar impostos, está a indicar tributos cuja obrigação de pagar nasce da manifestação de riqueza do contribuinte, submetida ao poder fiscal da União. Então, a palavra “imposto” designa uma espécie de tributo com características definidas, distintas das taxas e de outros tributos.

Quando a Constituição atribui competência legislativa para a União Federal instituir (por lei) e cobrar (por atos administrativos) os chamados “empréstimos compulsórios” identificados dentro do sistema tributário, por exemplo, ela adota como pressuposto um dado modelo de empréstimo compulsório, que já existia no sistema tributário vigente no momento imediatamente anterior à promulgação da Constituição de 1988. Por isso o art. 148 da Constituição não se preocupa em definir o que é um “empréstimo compulsório”, porque pressupõe que seja uma figura já conhecida da população e dos aplicadores da Constituição. Da mesma forma ocorre com outros tributos que já eram conhecidos na legislação vigente sob Constituições anteriores. São tributos antigos, cuja estrutura e características a sociedade já possui uma noção consolidada, e que podem ser recepcionados pela nova Constituição, guardando ou não as mesmas características anteriores.

Ao mesmo tempo em que prestações que já eram tributos sob a égide da CF/1969 continuam presumivelmente a ter natureza tributária quando recepcionados pela CF/1988, também podem ocorrer mudanças de natureza jurídica de uma Constituição para outra (de não tributária para tributária, por exemplo). Quando da promulgação da Constituição de 1969, diversas contribuições não tributárias foram recepcionadas passando a ser tributos. As contribuições previdenciárias, que não eram tributos (pela EC nº 8/1977), voltaram a ser tributos na CF/1988.

Surgirão maiores dificuldades de interpretação e uma maior margem de liberdade ao legislador infraconstitucional naqueles casos em que a CF/1988 autorizou a criação de novos tributos, que não existiam sob a égide da Constituição de 1969, como, por exemplo, o imposto

¹² É uma relação de nomes, palavras ou vocábulos diversos, ligados ou não a determinada área do conhecimento.

sobre grandes fortunas (art. 153, VIII da CF/1988). Não existe um modelo histórico de cobrança que possa orientar melhor a sua interpretação e aplicação, e até hoje esse IGF não foi instituído.

Para compreender o direito constitucional tributário não basta saber ler; é preciso compreender a evolução do sistema jurídico brasileiro. Daí a importância do estudo histórico (interpretação histórica e sistemática), porque existem institutos já bastante antigos e pressupostos pelo legislador. A ele não interessa dar lições de Direito, explicando um por um os seus institutos; mas, sim, interessa reger condutas, o que exige muitas vezes uma linguagem abreviada, direta, sem rodeios acadêmicos, teóricos ou históricos. Ganha relevo aqui a função do jurista, do estudioso do Direito, que compreendendo o sistema em seu quadro histórico-evolutivo, desvende o “direito pressuposto” sem o qual não se pode compreender adequadamente o direito posto.

5.5. Tributo é em parte o que consta da definição legal de tributo contida no CTN e que foi recepcionada pela Constituição

Sobre a conceituação de tributo no ordenamento brasileiro, é importante notar uma primeira e limitada conceituação expressa, para fins orçamentários/financeiros, na Lei nº 4.320/1964. Essa lei foi editada como lei geral de direito financeiro¹³, regulando a elaboração e controle do orçamento, e limitou-se a indicar tributos como receitas públicas, nos termos da Constituição e leis:

“Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

Tal definição só teve assim efeito para a classificação dos ingressos financeiros no orçamento (receitas), não constituindo um conceito de tributo, para efeito de determinar um regime tributário. Note-se que as “contribuições” tributárias mencionadas no art. 9º só podiam ser na época as contribuições de melhoria. Mas, pouco depois, sob a égide da CF/1946 já com a redação dada pela Emenda nº 18/1965, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) previu em seu art. 3º uma definição legal de tributo, essa com importante repercussão tributária. Veja-se:

“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.”

Essa definição legal de tributo, contida no art. 3º do CTN (1966), foi depois recepcionada sucessivamente pela CF/1967 e pela CF/1969, e também finalmente pela CF/1988.

A definição de tributo contida no CTN foi levada em conta pela Constituição de 1988, quando, em seu art. 146, III, “a”, previu: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e

¹³ A referida lei atualmente sob a égide da CF/1988 possui também o *status* de lei complementar, de direito financeiro, como reconhecido pelo STF: “1. A [...] prévia lei complementar [...] como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar [...]” (STF, Pleno, ADI nº 1.726-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 16/09/1998, DJ em 30/04/2004).

de suas espécies...”. Dessa forma, a CF de 1988 recepcionou o já antigo conceito de tributo contido no CTN, que é de 1966. Mas, será que essa recepção foi integral ou parcial? Veremos aqui.

Primeiramente, observe-se que o Código Tributário, originalmente promulgado em 1966, na condição de lei ordinária, foi recepcionado pela CF/1967 com o *status* de lei complementar, o que permanece com o CTN também após a CF/1969 (EC nº 1), e após a promulgação da CF/1988.

Falando sobre o CTN, é importante revisar a figura da lei complementar. A lei complementar é uma fonte normativa própria, distinta da lei ordinária, tem quórum para aprovação de maioria absoluta do Congresso. Ela é autorizada expressamente em normas constitucionais brasileiras a partir da Emenda nº 4/1961 (art. 22)¹⁴, que reformulando a CF/1946, mas, especificamente apenas para complementar o regime parlamentarista de governo que havia sido instituído pela mesma emenda. A EC nº 4/1961 (e a figura da lei complementar) foi logo revogada pela EC nº 6/1963.

A fonte normativa “lei complementar” ressurgiu, e com maior amplitude, na Emenda nº 17/1965 (art. 67)¹⁵, que adotou a denominação “lei complementar” sem lhe delimitar matérias próprias. E não foi previsto expressamente o quórum de aprovação diferenciado (maioria absoluta).

Em matéria tributária, foi a EC nº 18/1965 (art. 1º e outros)¹⁶ que ao estruturar um novo sistema constitucional tributário, previu pela 1ª vez no Brasil uma lei complementar para normas gerais em matéria tributária, também sem fixar quórum diferenciado.¹⁷ O quórum de maioria absoluta só foi claramente previsto na CF/1967. A partir desta CF/1967, esse regime jurídico da lei complementar tributária e seu quórum então ficou estabelecido com precisão.

A lei complementar é autorizada então na CF/1967 (art. 49, II), sendo caracterizada pela exigência de *quórum* de aprovação mais exigente para tal veículo normativo, dirigido para assuntos especiais. Diversas matérias exigem lei complementar na CF/1967, inclusive o art. 19, §1º, exige que as normas gerais em matéria tributária sejam veiculadas por lei complementar, o que não se exigia na CF/1946. Com base nessa exigência é que as normas gerais editadas pela Lei nº 5.172/1966 fazem com que a lei seja recepcionada com *status* de lei complementar pelo art. 19.¹⁸

Assim, a partir da CF/1967 o CTN continua sendo formalmente uma lei ordinária (Lei nº 5.172/1966), mas só pode ser revogado ou modificado por lei complementar, por ser materialmente uma lei complementar, *status* jurídico que permanece com o CTN também após a CF/1969 (EC nº 1/1969) e após a promulgação da CF/1988.¹⁹

¹⁴ “Art. 22. Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar de governo ora instituído, mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros.”

¹⁵ “Art. 67. [...] § 8º Os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais.”

¹⁶ “Art. 1º O sistema tributário nacional compõem-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares [...]” Há vários outros dispositivos exigindo lei complementar para estabelecer normas tributárias gerais, de interesse comum ou potencialmente conflituoso entre a União, os Estados ou os Municípios. Mas, nada há na EC nº 18/1965 sobre um conceito de tributo.

¹⁷ Note-se que a CF/1946 original (art. 5º, XV, “b”) já havia previsto competência da União para editar “normas gerais de direito financeiro” mas, sem exigir lei complementar.

¹⁸ “Art. 19. [...] § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

¹⁹ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do direito tributário no Brasil. In **Revista Direito Tributário Atual nº 24** (Coordenação Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri, Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurélio Zilveti). São Paulo: Dialética e IBDT, 2010, p. 502, nota 19.

A CF/1967 e a CF/1969 não tratam de conceito de tributo, nem de previsão de lei complementar tratando expressamente desse conceito. Apenas há uma recepção implícita do conceito de tributo contido do art. 3º do CTN.

E é o CTN que cumpre com o papel de lei complementar para traçar normas gerais sobre “definição de tributos” (vide art. 146, III, “a” e “b”, da CF/1988) e sobre a definição das espécies de tributo, cada uma com suas particularidades. Isso porque existe uma compatibilidade material do conceito de tributo do CTN com o conceito pressuposto pela Constituição: caso não houvesse, o conceito de tributo do CTN não seria recepcionado. Frise-se: as figuras tributárias contidas na CF/1988 se encaixam no conceito de tributo previsto pelo art. 3º do CTN. Daí surge uma compatibilidade material entre CTN e CF/1988 quanto ao conceito de tributo.

Por outras palavras: a definição de tributo contida no art. 3º do CTN foi recepcionada pela Constituição de 1988 na forma como estava no momento da promulgação dessa Constituição, e na medida em que tal definição legal não contrarie a definição constitucional de tributo, que é implícita (veremos melhor isso). Afinal, é o texto constitucional que, ao definir as competências legislativas tributárias delimita também o que se deva entender por tributo no Brasil. Isso inclui a definição de suas espécies, com características próprias, dentro do gênero tributo.

De qualquer forma, a definição de tributo do CTN auxilia na compreensão do que se deva entender por tributo no Brasil, mas, já adiantamos, é uma definição incompleta, e em parte equivocada tecnicamente. Ela precisa ser complementada com a definição implícita contida na Constituição. Afinal, a Constituição Federal está acima do CTN na escala hierárquica normativa.

Ao recepcionar, ainda que parcialmente, o conceito de tributo contido no art. 3º do CTN, o texto da Constituição Federal de 1988 (art. 146, III, “a”) aceitou em parte os elementos básicos do conceito de tributo contidos no art. 3º do CTN naquilo que não contrariem a Constituição. Mas, não vai a CF ao ponto de tornar o conceito do CTN um conceito constitucional de tributo. Ou seja, o conceito do art. 3º do CTN não foi constitucionalizado, isto é, não foi tornado constitucional (hipótese na qual só poderia ser modificado por emenda à Constituição, e ainda com os limites constitucionais aplicáveis às emendas constitucionais, conforme previsto no art. 60, §4º, da CF).

Com isso queremos dizer que a redação do art. 3º do CTN, no que conceitua tributo, pode ser modificada por lei complementar, desde que para aperfeiçoamento, complementação, tudo para que se torne mais adequado àquilo que a Constituição de 1988 define implicitamente como tributo.

Por exemplo, poderá ser editada lei complementar para incluir, no conceito do art. 3º do CTN, a ideia de que o tributo “deve representar uma obrigação que gere entrada de valores com destinação final pública”, no sentido de ser dirigida ao Estado ou à pessoa que lhe faça as vezes no atendimento ao interesse público.

De outro lado, uma lei complementar que venha a alterar o CTN não pode retirar do art. 3º do CTN a característica pecuniária do tributo, ou mesmo seu caráter compulsório, porque isso seria contrariar a ideia de tributo contida implicitamente na Constituição Federal. Isso deriva da hierarquia da Constituição sobre o CTN e demais leis complementares de normas gerais. Lembre-se que a origem da ideia de lei complementar é de ser uma lei complementar à Constituição, e não uma lei contrária à Constituição: deve complementar sem contrariar.

A redação do art. 146, III, “a” da Constituição parece negar isso, ao prever o fraseado: “cabe à lei complementar [...] estabelecer normas gerais [...] sobre: a) definição de tributos e suas espécies...”. Não seria melhor ter dito que o conceito de tributo do CTN era recepcionado? Da forma como está redigido, o art. 146, III, “a” da Constituição parece transmitir a falsa ideia de que cabe à lei complementar definir futuramente o que são “tributos” ou “tributo”, da forma que bem entender. Mas, o jurista, compreendendo bem o sistema jurídico, reconhece que não se trata disso, é apenas uma insuficiência da redação constitucional do art. 146, III, “a”.

O Legislador constituinte não é perfeito, e devido ao alto vulto da Constituição, ela está preenchida com uma redação abstrata e generalizante. A Constituição evita as particularizações e menções à legislação infraconstitucional, que é de alta mutabilidade. A intenção é a de que o texto constitucional, graças à abstração, seja o mais perene possível. A abstração prejudica a compreensão, mas é dificuldade superável pela técnica da interpretação histórica e sistemática.

E, lembre-se: lei complementar só complementa a Constituição, não desborda dos esboços normativos, dos desenhos ou limites jurídicos já feitos no texto constitucional. Cabe, portanto, à lei complementar, a definição de tributo e suas espécies para complementar aquilo que a Constituição já esboçou em traços gerais. Se a lei complementar desborda desses traços, é inconstitucional.²⁰

Como esclarece Luís Eduardo Schoueri “a lei complementar que define tributo não o faz por meras questões didáticas, mas por exigência constitucional”. Esse Autor ainda destaca que, enquanto a definição de tributo pela Constituição é tipológica (apontam-se várias cobranças cujas características devem ser reconhecidas como tributárias), cabe à lei complementar (CTN) a definição conceitual, ou seja, mais precisa, com descrição individual das características presentes nos tributos. Schoueri também observa a importância do conceito legal do art. 3º do CTN como meio de uniformização da definição de tributo para a União, Estados, DF e Municípios, destacando essa função uniformizadora das normas gerais em matéria de legislação tributária.²¹

Ou seja, é possível construir um conceito (implícito) de tributo na CF por meio da definição tipológica, pela amostra de prestações cujas características apontam serem tributos, na CF.

Agora vejamos melhor o conceito legal (explícito) de tributo, contido no art. 3º do CTN, para identificar também o que foi efetivamente recepcionado pelo art. 146, III, “a” da Constituição de 1988 acerca da definição de tributo. Faremos uma análise por partes, em tópicos a seguir.

a) “Tributo é toda prestação pecuniária”

O conceito legal de tributo inicia explicitando que se trata de “prestação pecuniária”, ou seja, é um dever jurídico (prestação), como parte de uma relação obrigacional (com sujeito ativo-credor e passivo-devedor), representada em dinheiro.

A obrigação tributária tem por objeto um valor em dinheiro (pecúnia), afastando-se, portanto, a representação do tributo na lei como prestação de dar bens diversos (*in natura*) ou como prestação de serviço (*in labore*). Tributos previstos para serem pagos *in natura* ou *in labore* eram

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 148.

²¹ *Op. Cit.*, p. 149.

comuns apenas na época colonial no Brasil, quando a circulação de moeda não era tão difundida quanto é hoje, gerando a necessidade do escambo (trocas).

O dinheiro é o meio de representação ideal da obrigação tributária, por dois motivos:

- i) não gera questionamentos sobre o seu valor (o valor é certo, não necessita de avaliação);
- ii) tem liquidez, facilitando ao Estado o pagamento das despesas públicas.

Portanto, o cálculo e a demonstração do tributo devido são feitos em moeda nacional R\$ (Real). Já era assim antes da Constituição de 1988 (e muito antes disso), e continua assim até hoje. Portanto, prestações de fazer no interesse do Estado, como é o caso do serviço militar obrigatório (para o alistado militar), do serviço eleitoral obrigatório (para o mesário), e do serviço obrigatório no conselho de sentença do Tribunal do Júri popular (para o jurado) não são tributos.

b) “Compulsória”

O tributo é prestação compulsória (obrigatória), que surge independente da vontade do sujeito passivo obrigado. Esse sujeito passivo não tem direito de recusar-se a cumprir a obrigação.

Em nosso sistema jurídico, preso à legalidade, a obrigação de pagar tributo surge da lei (em sentido amplo)²², daí se dizer “obrigação *ex lege*”. A lei prevê um fato gerador da obrigação. Esse caráter de compulsoriedade do tributo afasta-o das obrigações contratuais, aquelas firmadas pela vontade das partes (obrigação *ex voluntate*). Tributo é assim, por óbvio, distinto de uma doação ou de outro tipo de contrato.²³ No caso dos impostos, é inclusive fácil perceber essa compulsoriedade indicada no próprio nome do tributo: o imposto é aquilo que é imposto ao sujeito passivo, é uma imposição legal.

Em suma, no sistema jurídico brasileiro as obrigações tributárias surgem diretamente da vontade da lei, não importando a vontade do sujeito passivo em contrair o vínculo obrigacional.

Além da forma compulsória do nascimento do vínculo, o não pagamento do tributo implica em sanções, principalmente a pena pecuniária de multa, o acréscimo de juros e a atualização monetária do débito. E seguem-se outras consequências ao devedor, inclusive a possibilidade de cobrança judicial (com penhora de bens), a proibição de contratar com o poder público, etc.

c) “Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”

O conceito do art. 3º do CTN primeiramente expressa que o tributo deve ser pago em moeda, que é o “dinheiro em espécie”, ou seja, notas de papel ou moedas, que são os meios físicos diretos. Quando se fala “pagamento em espécie” entende-se pagamento em dinheiro físico (“dinheiro vivo”). Assim é na Constituição Federal, que em seu art. 37, XI, ao tratar da remuneração de servidores públicos e agentes políticos, usa a expressão “em espécie” para designar pagamento

²² Lei em sentido amplo compreende ato do Poder Executivo com força de lei, como é a medida provisória.

²³ Código Civil (Lei nº 10.406/2002): “Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

em dinheiro. Também o Banco Central do Brasil usa a expressão “em espécie” comumente para significar pagamento em dinheiro.²⁴

Além disso, o art. 3º do CTN aponta que o pagamento do tributo pode ser por meio de valor que possa ser expresso em moeda, como é o caso dos demais meios de pagamento. Esses meios de pagamento, ou valores que podem representar moeda, são previstos no art. 162 do CTN: “Art. 162. O pagamento é efetuado: I – em moeda corrente, cheque ou vale postal; II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.”

Em resumo, são dois os tipos de meios de pagamento dos tributos, conforme o CTN:

- i) meios comuns: aceitos na economia em geral, como cheques, transferências interbancárias eletrônicas, e vales postais (nos Correios)²⁵;
- ii) meios especiais do Fisco: criados para permitir melhor fiscalização física/visual dos produtos e mercadorias vendidos ou dos negócios jurídicos realizados e que estejam sujeitos a tributos. Aqui estão os chamados “selos fiscais”, “estampilhas”²⁶ ou papéis selados, e os processos mecânicos (carimbos/marcas em papel ou outro meio físico). Eles servem para serem colados ou marcados em um documento (ex.: fatura, livro de vendas, contratos, recibos, etc.) documentando assim o pagamento do tributo em uma operação mercantil ou outro negócio sujeito a tributo.

Para pagar os tributos por meio de selos ou estampilhas, o contribuinte primeiro comprava quantidades, ou seja, pagava ao Fisco em dinheiro para adquirir as estampilhas/selos e as mantinha em estoque. Ao vender produtos/mercadorias ou realizar atos ou negócios ele colava as estampilhas ou selos nas mercadorias ou documentos, carimbando em cima para inutilizá-los.

Eram tantas estampilhas, com muitas cores, formas e valores diferentes, para tributos federais, estaduais e municipais, que Alfredo Augusto Becker ironizou, chamando a situação da tributação nos anos 1940-1960 de “carnaval tributário”: “Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido”²⁷ Os selos ou estampilhas fiscais ainda são usados em alguns poucos casos, basicamente, em serviço de cartórios e nas indústrias de cigarros e bebidas.

Alerte-se que não é só por meio de pagamento (em dinheiro ou valor equivalente) que a obrigação tributária pode ser extinta. Há ainda outras formas de extinção da obrigação, ou seja, extinção do valor devido a título de tributo, previstas no CTN, em seu art. 156.²⁸

²⁴ Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/glossario.asp?Definicao=161&idioma=P&idpai=GLOSSARIO>>. Acesso em: 25/09/2020. O dicionário, diferentemente, traz dois significados para “em espécie”: pagamento em dinheiro vivo ou em bens/mercadorias (ESPÉCIE. *In* HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 814).

²⁵ Vale postal é um mecanismo ainda atual, de envio de dinheiro (físico ou eletrônico) de um local ao outro (inclusive exterior) pelas agências dos Correios. Porém, atualmente o uso do vale postal para o pagamento de tributos perdeu espaço para as formas diretas de pagamento bancário, especialmente via internet.

²⁶ Estampilha fiscal é um pequeno papel com estampa (espaço desenhado com repetição de figuras ou de traços lado a lado), acompanhado de escritos (valores, códigos, etc.), e que em tese é difícil de falsificar.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed., São Paulo: Lejus, 1999, p. 13.

²⁸ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento; II – a compensação; III – a transação; IV – a remissão; V – a prescrição e a decadência...”. Por crédito tributário se entende o valor devido ao Fisco.

Note-se que o tributo é sempre calculado e representado em moeda nacional. E quando o tributo incide sobre operações de importação de bens, fixadas em moeda estrangeira (dólar, euro, etc.), a legislação impõe a conversão do valor em reais (R\$) para o cálculo do tributo no Brasil.

As formas de pagamento e as demais formas de extinção da obrigação podem variar conforme os modelos indicados pelo CTN (arts. 156 e 162). A propósito, a Lei Complementar nº 104/2001 incluiu no art. 156 do CTN um inciso XI, apontando como forma de extinção da obrigação tributária a “dação em pagamento de bens imóveis”.²⁹ Dação em pagamento é substituir um pagamento pelo ato de dar outra coisa, no caso, imóvel. Ou seja, a dação de um bem imóvel pode substituir o pagamento³⁰, a depender de previsão em lei específica de cada ente político territorial.

d) “Que não constitua sanção de ato ilícito”

O tributo tem como hipótese de incidência normativa um fato lícito, ou seja, a lei prevê um fato lícito como gerador da obrigação de pagar um tributo. Exemplo da ideia: quem auferir renda, deve pagar imposto de 15% sobre essa renda. Já a obrigação que nasce originalmente de uma hipótese de incidência prevendo fato ilícito é uma multa ou indenização.

Ao analisar a Constituição, se vê que todas as possíveis hipóteses de incidência de tributos, discriminados lá, são fatos lícitos. Quanto aos futuros fatos geradores residuais (para os impostos não expressos, e que vierem a ser instituídos com base no art. 154, II, da CF), a aplicação da norma do art. 3º do CTN impede que possam ser criados sobre fatos ilícitos. Ou seja, a lei deve colocar na hipótese de incidência de um tributo a descrição de um fato lícito, para gerar obrigação. Por óbvio, assim não pode a lei colocar como fato gerador de um imposto o fato de alguém matar outra pessoa, ou o fato de alguém cometer um roubo.

Mas, a exigência de a hipótese de incidência (HI) de um tributo descrever um fato lícito (ex.: auferir renda, circular mercadorias, etc.) não impede que a cobrança do tributo possa eventualmente se relacionar indiretamente a um ilícito. Vejamos essas situações:

i) Tributo com hipótese lícita, mas cujo fato gerador se origina de um ato ilícito

Há relação entre o fato gerador de um tributo e um ato ilícito na origem da riqueza, por exemplo. Pode ocorrer quando a hipótese de incidência legal do tributo prevê um fato lícito, mas o fato gerador se origina ou deriva de um ato ilícito. Por exemplo, a renda/fato lícito é fato gerador do imposto sobre a renda, mas a origem dessa renda pode eventualmente ser um ato ilícito, como roubo ou fraude, gerando-se aí questionamento sobre a possibilidade ou não da cobrança de tributo). Nesse caso se está a tratar da polêmica hipótese de tributação de fatos ilícitos, assim como da anulação de fatos e negócios e eventual restituição de tributos pagos sobre fatos/manifestações de riqueza de origem criminosa, hipóteses que não nos interessa aprofundar nesse momento do nosso Curso.³¹

²⁹ “Art. 156. [...] XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

³⁰ Dação é “ato ou efeito de dar” (DAÇÃO. *In* HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 592).

³¹ Já que se trata de tema ligado mais de perto à interpretação do art. 118 do CTN, que não é objeto de estudo agora.

A regra aqui é a de que a tributação independe da origem lícita ou ilícita da renda. Ou, dizendo de modo figurado: se a renda ou dinheiro “cheira mal” ou não. O Fisco não se aprofunda nessa análise, que deve ser feita na esfera criminal, pelo Ministério Público e Polícia. É o princípio do “*non olet*”: *Non olet* é expressão em Latim, que significa “não tem cheiro”. Se originou na Roma Antiga, quando um Imperador Romano instituiu um tributo sobre os banheiros públicos, e convenceu seu filho de que a cobrança era válida pois o dinheiro não teria cheiro, ou seja, não se contaminaria com as circunstâncias que haviam cercado o surgimento do fato gerador do tributo.

Em resumo, não interessa ao direito tributário se a riqueza tributável é de origem lícita ou ilícita (“fétida” em sentido figurado), pois ela a princípio será tributada do mesmo jeito.

ii) Tributo com hipótese lícita, mas cuja cobrança é majorada por causa de um ato ilícito

Pode ocorrer situação na qual a hipótese de incidência de um tributo é lícita, mas pode eventualmente a lei prever caso de majoração do tributo em virtude de um ato ilícito do sujeito passivo. Por exemplo, a propriedade de imóvel urbano (fato lícito) é fato gerador do imposto IPTU, mas, caso o proprietário de imóvel não utilizado ou subutilizado, que assim descumpra sua função social urbana, não obedeça à ordem de edificação ou parcelamento compulsórios (violando a lei do plano diretor de urbanismo do Município), haverá aumento progressivo do IPTU ano a ano. Esse aumento é autorizado pelo art. 182, §4º, da CF/1988:

“Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública [...].”

E esse aumento do IPTU é reconhecido atualmente como legítimo pelo STF, baseado na CF/1988: “...IPTU. PROGRESSIVIDADE. 1. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade...” (STF, 1ª Turma, ARE 639.632 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, j. em 22/10/2013, DJe em 25/11/2013).

Entretanto, antigamente, quando ainda estava em vigor a CF/1969 (que não previa a progressividade extrafiscal do IPTU, diferentemente da CF/1988), o STF tinha outro entendimento, e julgava de forma desfavorável a essa função sancionatória da majoração do tributo IPTU, justificando que o art. 3º do CTN vedava o uso do tributo como sanção por ato ilícito urbanístico:

“Acréscimo de 200% ao imposto imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares. Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo. O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. O que implica dizer que não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a

finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse. Se o Município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao artigo 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere – é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da redação dada, pela Lei 7.785, de 20 de setembro de 1972, ao inciso I do artigo 15 da Lei 6.989, já alterado pela Lei 7.572, de 29 de dezembro de 1970, todas do Município de São Paulo.” (STF, Pleno, RE n.º 94.001, Relator Min. Moreira Alves, julgado em 11/03/1982, DJ em 11/06/1982).

iii) Tributo com fato gerador original lícito, mas cuja cobrança é transferida para outra pessoa em face de um ato ilícito cometido por ela

Também pode haver uma relação entre o fato gerador de um tributo e um ilícito quando o fato gerador de um tributo é originalmente lícito, mas a lei prevê a transferência da obrigação de pagar (responsabilidade) do contribuinte original para outra pessoa que em virtude de cometer um ilícito consistente na não obediência a dever legal de colaborar com a fiscalização e o recolhimento de tributo, fica responsável pelo pagamento da obrigação tributária original. Esse é o caso da responsabilidade tributária de terceiros, prevista assim no art. 134 do CTN:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas...”.

Dentre os casos ali tratados no art. 134 do CTN, veja-se, por exemplo, o caso do imposto sobre transmissão de bem imóvel, incidente no caso de venda (ITBI). O fato gerador é lícito (aquisição de imóvel), porém, caso o titular do cartório de registro de imóveis que faça a escritura da compra-venda não fiscalize o pagamento do imposto exigindo a quitação do tributo antes de fazer o registro, poderá ele ser responsabilizado pelo débito que originalmente era do adquirente do imóvel. Ou seja, nesses casos há um fato gerador da obrigação tributária original, e depois um fato gerador da responsabilidade tributária.

Outro aspecto importante é que não se deve confundir tributação majorada punitiva com tributação majorada extrafiscal. Uma coisa é a situação na qual o tributo pode ser majorado para atender à finalidade extrafiscal (estimular ou desestimular condutas); e outra coisa é a majoração do tributo para servir à finalidade punitiva. Ambas as hipóteses de majoração devem estar autorizadas pela Constituição. A diferença entre essas situações (se é extrafiscal ou é punitiva) está na conduta que implicará a majoração do tributo:

- i) se a razão de ser da majoração do tributo for um fato lícito, mas indesejável (tolerado pelo Estado), a tributação majorada será extrafiscal (ex.: imposto IPI sobre cigarros tem alíquota maior do que outros produtos industrializados, inclusive para buscar recuperar o custo de tratamento público das doenças geradas pelo consumo do cigarro);
- ii) se a razão de ser da majoração do tributo for um fato ilícito (proibido pelo Estado), a tributação majorada será punitiva.³²

e) “Instituída em lei”

O conceito legal de tributo contido no art. 3º do CTN também afirma que o tributo é prestação “instituída em lei”. Tal parte do conceito legal significa que a obrigação de pagar um tributo deve ter fundamento em lei (autorizada genericamente por lei) e, além disso, todos os elementos da relação jurídico-tributária (fato gerador, o sujeito passivo e a forma de cálculo/quantificação do tributo) devem estar fixados na lei, não podendo ficar ao arbítrio das autoridades fiscais.

Mas, essa parte do conceito de tributo do CTN não nos parece adequada conceitualmente. Isso porque a exigência de o tributo ser instituído em lei não diz respeito à sua natureza jurídica, e sim é uma parte de seu regime jurídico. Ou seja, ser “instituído em lei” é um requisito que os tributos devem cumprir, não para serem tributos e sim para serem tributos legais. Ora, primeiro é preciso verificar se uma dada obrigação/prestação é um tributo, para daí ver se ela de fato cumpre com o requisito da legalidade, aplicável aos tributos.

Portanto, o primeiro passo lógico no raciocínio jurídico é identificar a natureza jurídica de uma obrigação, para daí ver qual é o regime jurídico que ela segue (incluindo a legalidade). Assim, para exigir a instituição de uma obrigação por lei (regime jurídico) devo identificar a obrigação como tributo (natureza jurídica). Podem vir a ser instituídos tributos sem lei, e que, por isso mesmo, devem ser julgados tributos inconstitucionais por não terem obedecido à legalidade tributária (exigência do art. 150, I, da Constituição)³³.

Para manter válida e útil essa parte do conceito legal de tributo do art. 3º do CTN (tributo é aquilo previsto em lei), o que se pode fazer é interpretar que a exigência de lei aqui quer afirmar que tributo é a prestação pecuniária cuja obrigação de pagar é compulsória por nascer de uma vontade institucionalizada (exarada por um dos órgãos de direito público aceitos pela sociedade brasileira como competentes para criar obrigações compulsórias, ou seja, o Legislativo ou o Executivo, no caso).

Essa ideia ajuda a excluir do conceito de tributo as prestações pecuniárias que nascem da vontade de outras entidades, como, por exemplo, a contribuição confederativa sindical, criada por assembleia geral dos sindicalizados. Nesse raciocínio válido, e que “salva” a utilidade dessa parte do conceito de tributo do art. 3º do CTN, portanto, “instituída em lei” significa aqui apenas que a prestação tributária se origina de uma “vontade institucional” manifestada em ato do Legislativo ou do Executivo necessariamente, e não de qualquer outra entidade.

³² Fazendo interessante diferenciação entre “sanção” e “tributo extrafiscal proibitivo”, veja-se: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610.

³³ “Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

f) “Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Outra parte do conceito legal de tributo contido no art. 3º do CTN diz que é uma prestação “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Isso quer dizer que os atos formais e materiais de cobrança do tributo devem atender aos requisitos dos atos administrativos em geral, devendo estar inteiramente vinculados à lei (legalidade dos atos da Administração pública). Isso sem contar com a posterior cobrança judicial, por meio de ação própria (ação de execução fiscal), também prevista em lei.

A rigor, essa parte do conceito legal de tributo do art. 3º do CTN não diz respeito à natureza jurídica do tributo e sim é um requisito do seu regime jurídico.³⁴ Isso significa que para ser caracterizada como um tributo não importa se uma cobrança “x” está sendo realizada sem atividade administrativa plenamente vinculada à lei, ela poderá ser um tributo mesmo assim, apenas será um tributo ilegal. Caso contrário, poderiam ser cobrados tributos ilegais à vontade, já que pelo simples fato de serem cobrados sem vinculação à lei (cobrança arbitrária) deixariam de ser tributos, sendo assim consequentemente dispensados de seguir o próprio regime jurídico tributário, o que seria um raciocínio circular absurdo.

A exigência de que a cobrança se faça mediante “atividade administrativa plenamente vinculada” faz parte de um conceito de tributo datado de 1966 (promulgação do CTN), e que ignorou o surgimento posterior de tributos cuja cobrança não se dava mediante atividade administrativa, como, por exemplo, a contribuição sindical tributária, reconhecida só mais tarde como tributo pelas Constituições de 1969 e de 1988.³⁵ Sobre essa contribuição, alerte-se que a “Reforma Trabalhista” da CLT (Lei nº 13.467, de 13/07/2017) retirou a compulsoriedade da contribuição sindical, retirando assim sua natureza tributária, e entrou em vigor em 12/11/2017. Porém, a atribuição para a União Federal instituir contribuição sindical tributária permanece na Constituição Federal (art. 149, e art. 8º), razão pela qual no futuro uma nova lei poderá tornar obrigatória tal contribuição novamente, e nesse caso voltará a ser tributo.

É importante notar que a exigência de que os tributos sejam cobrados administrativamente por atividade vinculada à lei não quer dizer que, atualmente, todos os tributos dependam de atos de cobrança administrativa para serem exigidos do contribuinte. Pelo contrário, a maior parte dos tributos possui sua exigibilidade incondicionada a ato de formalização de cobrança (o chamado “lançamento tributário”). Nesses casos, a exigibilidade ocorre com a simples fluência do prazo previsto em lei para pagamento, e juros mais multa para o caso de não pagamento. Mas, caso existam atos de cobrança administrativa tributária, deverão ser vinculados ao previsto em lei.

³⁴ Em sentido contrário, entendendo que faz parte do próprio conceito de tributo a exigência de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, veja-se: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 47 e 54. Os três autores citados aqui concordam nessa ideia sobre o conceito.

³⁵ A “Reforma Trabalhista” da CLT (Lei nº 13.467, de 13/07/2017) retirou a compulsoriedade da contribuição sindical, retirando assim sua natureza tributária, e entrou em vigor em 12/11/2017. Porém, a atribuição para a União Federal instituir contribuição sindical tributária permanece na Constituição Federal, razão pela qual no futuro uma nova lei poderá tornar obrigatória tal contribuição novamente, e assim voltará a ser tributo.

5.6. Definição de tributo pelo tipo de fato gerador da obrigação de pagar (fatos geradores tipicamente tributários)

O texto constitucional brasileiro, ao atribuir o poder de tributar (competência tributária) para a União, Estados/DF e Municípios, também indica as espécies de tributo, cada uma com características próprias, mas todas reconduzíveis ao gênero tributo. São as seguintes as espécies de tributo autorizadas pela CF/1988, formando grupos:

- i) impostos, que incidem sobre determinadas manifestações de riqueza;
- ii) taxas, que incidem em certos serviços públicos ou no exercício do poder de polícia (fiscalização);
- iii) contribuições de melhoria, que incidem diante da valorização de bem imóvel causada por obra pública;
- iv) contribuições especiais, que incidem em sua maioria como os impostos (sobre manifestações de riqueza), porém, são cobradas para atender a certas finalidades especialmente indicadas de forma expressa pela Constituição; restando algumas contribuições diferenciadas, que incidem pelo fato de certas pessoas pertencerem a categorias sindicais ou profissionais (lembrando que as categorias sindicais agora já não são mais obrigadas por lei a pagar contribuição para financiamento sindical, razão pela qual as contribuições sindicais obrigatórias continuam autorizadas pela CF, mas o legislador federal não as instituiu mais, ou seja, não está exercendo sua competência legislativa);
- v) empréstimos compulsórios, que são cobrados em situações excepcionais, e poderão incidir sobre manifestações de riqueza (inclusive na forma de adicionais dos impostos já existentes), ou, para alguns autores³⁶, em tese, até mesmo poderão ser instituídos e cobrados como adicionais de taxas ou de contribuição de melhoria, o que é muito discutível, em virtude da finalidade do empréstimo compulsório (arrecadar grandes quantias para fazer frente a gastos extraordinários da União Federal).

A Constituição, ao elencar os tributos, indica assim as hipóteses ou fatos geradores tipicamente tributários, ou seja, aqueles fatos que podem gerar obrigação tributária. É importante notar quais são eles, pois ajudam a identificar quando estamos diante de um tributo:

- i) manifestação de riqueza (pode gerar a obrigação de pagar tributo da espécie imposto ou da espécie contribuição especial, ou empréstimo compulsório);
- ii) serviço público essencialmente estatal, específico e divisível; ou o exercício do poder de polícia³⁷ (pode gerar a obrigação de pagar tributo da espécie taxa; ou, excepcionalmente, para alguns autores de doutrina, também pode gerar a obrigação de pagar um empréstimo compulsório em benefício da União Federal na forma de um valor adicional à taxa e que

³⁶ Como, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 58).

³⁷ Fiscalização do cumprimento da lei, restrição de direito individual no interesse público.

não se confunde com o valor da taxa que é destinado ao custeio do serviço público ou do poder de polícia³⁸;

iii) valorização de bem imóvel causada por obra pública (pode gerar a obrigação de pagar tributo da espécie contribuição de melhoria, ou, para alguns autores, excepcionalmente, também poderia gerar a obrigação de pagar empréstimo compulsório na forma de um adicional ao custeio da obra pública³⁹);

iv) o fato de alguém pertencer a uma categoria econômica ou profissional (pode gerar a obrigação de pagar tributo da espécie contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, para financiar os sindicatos (no futuro, já que atualmente a contribuição sindical obrigatória perdeu a obrigatoriedade pela Reforma da CLT)⁴⁰ e os conselhos de fiscalização profissional);

v) a demissão de empregado sem justa causa pelo empregador era um fato gerador tributário (especificamente para a contribuição adicional ao FGTS, instituída pela Lei Complementar nº 110/2001, e hoje já extinta pela Lei nº 13.932/2019)⁴¹;

vi) serviço público de iluminação pública, ou seja, das vias e espaços de circulação pública (que é um serviço entendido como essencial, específico, ou seja, com valor de custeio determinado, porém, é indivisível entre os cidadãos-beneficiários na visão do STJ e do STF), fato gerador possível para a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, nova espécie de tributo cuja atribuição de competência tributária foi criada pela EC nº 39/2002.

Os quatro primeiros casos acima são mais numerosos e representativos economicamente. Já os dois últimos são polêmicos na doutrina, mas, aceitos pelo STF⁴².

5.7. Tributo é prestação com destinação pública

O STF, ao julgar a natureza da contribuição ao FGTS comum (aquela prevista na Lei nº 5.107/1966)⁴³, em face da Constituição de 1969, definiu que essa contribuição não é um tributo porque sua destinação não é pública, e sim privada porque é depositada na conta do trabalhador.

³⁸ Conforme já tratamos nas linhas anteriores, ao caracterizarmos o tributo empréstimo compulsório.

³⁹ Conforme já expusemos nas linhas anteriores, ao tratarmos do tributo empréstimo compulsório.

⁴⁰ Lembre-se do alerta feito de que a contribuição sindical tributária (obrigatória) foi extinta pela lei da Reforma Trabalhista da CLT, e passou a ser facultativa a partir de 12/11/2017. Porém, a Constituição continua a prever a competência legislativa para que a União, por lei federal, no futuro, reinstitua a contribuição sindical obrigatória (compulsória).

⁴¹ Para conhecer esse tributo *sui generis*, vejam-se: PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuição ao FGTS adicional da “multa rescisória” em 10% nas demissões sem justa causa (LC nº 110/2001): tributo permanente ou provisório?** Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=252779&key=WjVNVFE1TnpVNU1URTJNVGsxTURZeE9UVXdoOakU1TIRBMU1BPT1BNg>. Acesso em: 25/09/2020; e PETRY, Rodrigo Caramori; SOUZA, Leandro Marins de. As Teratológicas “Contribuições Sociais para o FGTS” criadas pela Lei Complementar n.º 110, de 29 de junho de 2001. *In Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 77. São Paulo: Dialética, fev/2002, p. 74-86.

⁴² Respectivamente: STF, Pleno, ADI nº 2.556, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. mérito em 13/06/2012, DJe-185, p. em 20/09/20120 (FGTS da LC nº 110/2001); STF, Pleno, RE 573.675, Relator Min. Ricardo Lewandowski, j. mérito em repercussão geral em 25/03/2009, DJe-094, p. em 22/05/2009 (COSIP da EC 39/2002).

⁴³ Essa contribuição ao FGTS dita “comum” é aquela que incide mensalmente com alíquota de 8% sobre a folha de salários do empregador, que deve ser paga pelo empregador mediante depósito em uma conta em nome de cada empregado dentro do Fundo (FGTS). É, portanto, diferente da contribuição adicional ao FGTS da LC 110/2001, retratada no item anterior, que incidia com alíquota de 10% na demissão sem justa causa (válida até janeiro de 2020).

Portanto, nesse julgamento o STF firmou mais uma exigência para o conceito de tributo: só é tributo aquela prestação arrecadada como “receita pública”, no sentido de ser destinada aos cofres públicos ou a finalidades públicas⁴⁴. Caso contrário, não é um tributo, embora pareça ser um.

Portanto, o conceito do art. 3º do CTN também é incompleto por não exigir essa destinação pública do tributo. O raciocínio permanece intacto com a CF/1988, mas, é prudente adicionar que, além de “receita pública”, tecnicamente o tributo é uma entrada de dinheiro com destinação pública, o que alberga também eventual empréstimo compulsório. Empréstimo compulsório não é “receita pública” no conceito do direito financeiro⁴⁵, porque é uma simples entrada de dinheiro com correspondência no passivo, tem por destinação final a devolução.⁴⁶ Mas, sua finalidade é pública.

5.8. Definição de tributo por exclusão de outras cobranças

Ao indicar uma série de cobranças atribuindo a elas natureza tributária, a Constituição indica, por exclusão, o que não é tributo. Ressalta-se novamente a importância de identificar a hipótese de incidência (ou fato gerador) da obrigação, para verificar se é uma obrigação tributária. Exemplos de prestações ou obrigações que não se confundem com tributos (note-se a hipótese de incidência delas, o que ajuda a identificar que não são tributos):

- i) cobrança de valor (R\$) em virtude do simples uso de bem imóvel público (cobrança por ocupação com intuito de permanência)⁴⁷;
- ii) cobrança de valor (R\$) em virtude da extração econômica de bens públicos mediante uma autorização do Poder Público, como ocorre na extração e venda de bens minerais, etc. mediante cobrança de compensações financeiras, participações no resultado econômico da exploração, etc.; ou a cobrança como contrapartida pela exploração econômica mediante uso de bens autorizados pelo Poder Público, com destinação específica (v.g., um imóvel público próprio para instalação de um restaurante dentro de um parque público); ou de pura concessão de serviços públicos ou de obras públicas nas quais o particular irá realizar o serviço ou a obra pública e se remunerar cobrando uma tarifa dos usuários (tarifa de ônibus, tarifa de pedágio⁴⁸, etc.), situações nas quais o Poder Público pode cobrar do concessionário um valor de participação na receita obtida com os serviços ou obras públicas, ou mesmo um preço público pela simples concessão, etc.⁴⁹;

⁴⁴ STF, RE n.º 100.249-2/SP, Relator original o Ministro Oscar Corrêa, Relator para o acórdão o Ministro Néri da Silveira, julgamento por maioria em 2.12.1987, DJU em 1º.07.1988.

⁴⁵ Entrada de dinheiro que se agrega definitivamente ao cofre estatal, com ânimo de permanência, ou seja, não é um dinheiro que entra já atrelado à uma posterior devolução, como fruto de um empréstimo.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Atualizador Dejalma de Campos. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 130.

⁴⁷ Terrenos de marinha ocupados por particulares (PETRY, Rodrigo Caramori. As Cobranças de "Taxa de Ocupação", "Foro" e "Laudêmio" em Terrenos de Marinha. **Jornal do Estado**, Curitiba - Paraná, p. a8 - a8, 02 mar. 2009).

⁴⁸ A natureza jurídica do pedágio em relação ao pagador/usuário da rodovia (bem público) é polêmica no Brasil, mas a jurisprudência predominante é no sentido de não se tratar de tributo (alguns autores de doutrina defendem a ideia de que o pedágio é uma espécie de tributo da espécie taxa, e assim seria a única taxa devida pelo uso de um bem público).

⁴⁹ No caso da extração de minerais, ou produção de energia, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. *Compensações Financeiras, Participações e Outras Cobranças Estatais sobre Empresas dos Setores de Mineração, Energia, Petróleo e Gás*. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n.º 89, São Paulo: RT, nov-dez/2009, p. 253-275.

- iii) cobrança de valor (R\$) em virtude de simples contrato (voluntário) com o Poder Público sem envolver exploração ou extração de bem público, obras, serviços ou usos de bens públicos com destinação pública especial (v.g., contrato simples de locação de imóvel de propriedade de uma entidade pública);
- iv) cobrança de valor (R\$) em virtude do cometimento de um ato ilícito, como forma de punição à infração legal, ou seja, é uma sanção na forma de pena pecuniária;
- v) cobrança de valor (R\$) em virtude de o sujeito passivo ter causado um dano, para recompor o patrimônio público prejudicado (indenização);
- vi) cobrança de valor (R\$) em virtude de o sujeito passivo realizar exploração econômica da execução de obras intelectuais protegidas por direitos autorais, como no caso de alguns estabelecimentos comerciais, bares, restaurantes, hotéis, etc. que usam, para atrair clientes, obras musicais (letras e melodias) produzidas por outrem e que são protegidas por sistema coletivo de proteção previsto na CF/1988⁵⁰;
- vii) cobrança de valor (R\$) de um empregador em virtude de relação trabalhista, na condição de um direito trabalhista ao empregado previsto em lei (é o caso da contribuição ao FGTS comum, cobrada mensalmente dos empregadores em prol de seus empregados, que possuem conta vinculada ao seu nome na Caixa Econômica Federal);
- viii) cobrança de valor (R\$) de garantia (caução e fiança) exigidas pelo Estado para proteção do interesse público (v.g. depósito de valor a título de caução exigido de uma empresa para que ela comprove assim capacidade financeira e garanta o cumprimento de contrato com o Poder Público em certos casos⁵¹; ou a caução (inclusive em R\$) exigida do autor de ação judicial para garantir a ele concessão de decisão liminar contra o Poder Público, exigida pelo juiz em um determinado processo⁵²; ou a exigência feita a uma pessoa física para que realize o depósito de um valor (R\$) ou bem em quantia arbitrada por delegado de polícia ou por um juiz (dentro de limites legais), a título de fiança criminal⁵³, para então responder ao processo criminal em liberdade)⁵⁴;
- ix) cobrança de valor (R\$) de sobrepreço na importação de produtos importados, quando o importador de produtos estrangeiros esteja praticando um ilícito comercial chamado *dumping* (ou seja, é uma espécie de sanção/compensação como medida de intervenção estatal na economia, regulada pelo direito econômico: direito *antidumping* nas

⁵⁰ Sobre essa obrigação legal, que é de caráter privado (direito autoral), veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. A Chamada "Contribuição ao ECAD": Regime Jurídico Não-Tributário. In **Jornal O Estado do Paraná**, Curitiba - Paraná, p. 6 - 7, 08 fev. 2009. Quem executa a cobrança é o denominado "Escritório Central de Arrecadação e Distribuição de Direitos Autorais", uma associação privada especial que funciona sob supervisão do Poder Executivo Federal.

⁵¹ Sobre esse tipo de garantia (caução), por exemplo: art. 56 da Lei nº 8.666/1993 (Lei Geral de Licitações).

⁵² Em alguns casos inclusive tais exigências são questionáveis juridicamente, por impedir o acesso à Justiça.

⁵³ A fiança criminal é uma garantia pecuniária ao processo criminal, não exigida de hipossuficientes econômicos, sendo restituída ao final caso o acusado seja declarado inocente, e é constitucional, vide art. 5º, da CF: "Art. 5º [...]: LXVI - ninguém será levado à prisão ou nela mantido, quando a lei admitir a liberdade provisória, com ou sem fiança;"

⁵⁴ A caução contratual nas licitações públicas pode ser realizada em dinheiro ou em créditos ou outros títulos definidos em lei, e nos limites legais (não pode ser abusiva).

importações, para equilibrar preços de importados, em prol da economia nacional brasileira)⁵⁵;

- x) cobrança de valor (R\$) em virtude de um risco de dano, no caso firmada por meio de contrato coativo de seguro (ex.: pagamento do seguro DPVAT⁵⁶);
- xi) cobrança de obrigação de fazer, ou seja, prestação legal compulsória não pecuniária (v.g. serviço militar obrigatório, serviço de mesário convocado para trabalhar nas eleições, serviço de jurado convocado para o tribunal do júri, etc.).

6. Tributo enquanto norma jurídica: a norma de incidência

No início do presente texto tratamos dos dois usos básicos para a palavra tributo: i) tributo enquanto prestação compulsória; ii) tributo como norma jurídica pela qual surge a obrigação de pagar uma quantia de dinheiro ao Estado ou quem lhe faça as vezes no interesse público. Vamos agora tratar, ainda que mui brevemente, dessa segunda ideia: o tributo como uma norma jurídica.

O tributo (entendido aqui como prestação) surge dentro de uma relação jurídica, que por sua vez nasce da ocorrência de um fato gerador, fato esse previsto na hipótese de incidência de uma norma tributária. Denomina-se de “norma de incidência tributária” a norma que determina se, como e quando surgirá a obrigação de pagar um tributo.

Para construir uma norma de incidência tributária o legislador se utiliza de um modelo teórico, que Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ denomina de “regra-matriz de incidência tributária”. Esse modelo, extraído da Teoria Geral do Direito, mas bastante aplicado pelos legisladores e demais operadores do direito tributário, é constituído das seguintes partes:

- i) uma hipótese de incidência, descrevendo um fato tributável (com aspecto material/substancial e suas circunstâncias de espaço e de tempo de ocorrência);
- ii) uma consequência jurídica para aquele fato, qual seja, a formação de uma relação jurídica obrigacional tributária (vínculo jurídico que liga um sujeito ativo e um sujeito passivo em torno de uma prestação pecuniária), e cujo objeto pode ser definido a partir da identificação de uma base de cálculo e a alíquota correspondente, que, uma vez conjugadas, permitem a fixação do valor da obrigação tributária (crédito para o sujeito ativo e débito para o sujeito passivo).

Portanto, quando em textos de doutrina, leis, etc., estivermos a tratar de um “tributo”, podemos estar diante de tributo como norma de incidência tributária.

⁵⁵ A Lei nº 9.019/1995 trata da aplicação de cobrança alfandegária antidumping sobre mercadorias importadas, que busca neutralizar preços agressivos praticados por empresas estrangeiras que exportam para o Brasil com preços abaixo do custo (com prejuízo à concorrência nacional).

⁵⁶ Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados por Veículos Automotores de Via Terrestre, instituído pela Lei nº 6.194/1974. Quase foi extinto por medida provisória, que depois deixou de ser aprovada (MP nº 904/2019).

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Atualizador Dejalma de Campos. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do direito tributário no Brasil. *In Revista Direito Tributário Atual nº 24* (Coordenação Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri, Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurélio Zilveti). São Paulo: Dialética e IBDT, 2010, p. 495-542.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Compensações Financeiras, Participações e Outras Cobranças Estatais sobre Empresas dos Setores de Mineração, Energia, Petróleo e Gás. *In Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 89*, São Paulo: RT, nov-dez/2009, p. 253-275.
- PETRY, Rodrigo Caramori. A Chamada "Contribuição ao ECAD": Regime Jurídico Não-Tributário. *In Jornal O Estado do Paraná*, Curitiba - Paraná, p. 6 - 7, 08 fev. 2009.
- PETRY, Rodrigo Caramori. As Cobranças de "Taxa de Ocupação", "Foro" e "Laudêmio" em Terrenos de Marinha. *Jornal do Estado*, Curitiba - Paraná, p. a8 - a8, 02 mar. 2009.
- PETRY, Rodrigo Caramori; SOUZA, Leandro Marins de. As Teratológicas "Contribuições Sociais para o FGTS" criadas pela Lei Complementar n.º 110, de 29 de junho de 2001. *In Revista Dialética de Direito Tributário nº 77*. São Paulo: Dialética, fev/2002, p. 74-86.
- PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuição ao FGTS adicional da "multa rescisória" em 10% nas demissões sem justa causa (LC nº 110/2001): tributo permanente ou provisório?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=252779&key=WjVNVFE1TnpVN U1URTJNVGsxTURZeE9UVXdOakU1TIRBMU1BPT1BNg>. Acesso em: 25/09/2020.
- PETRY, Rodrigo Caramori. **As contribuições especiais ao longo das Constituições brasileiras: um tributo sui generis**. *In Revista de Estudos Tributários nº 40*. Porto Alegre: IOB/Síntese e IET, nov-dez/2004, p. 137-160.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015.
- SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Como citar este artigo (ABNT NBR 6023:2018):

PETRY, Rodrigo Caramori. **Conceito de tributo**. Texto-aula 03. *In Blog Jurídico do Professor Rodrigo Caramori Petry*, Curitiba, 26/09/2020. Disponível em: <<https://www.rodrigopetry.com.br/ensino-do-direito-tributario>>. Acesso em: [inserir a data].