descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: O CTN e o Conceito de Tributo

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Até agora viu-se que a necessidade de o Estado obter receita decorre da busca pela satisfação de sua finalidade, qual seja, o interesse público, o que justifica a existência de um poder público soberano, que no plano interno se manifesta pela capacidade de sujeitar o povo, situado nos limites territoriais do Estado, aos seus comandos em busca da satisfação do interesse público.

Ademais, viu-se que são várias as receitas arrecadadas pelo Estado (objeto de estudo do Direito Financeiro) e em que tipo o tributo, objeto de estudo do Direito Tributário, está enquadrado (como uma receita pública, ou seja, uma quantia em dinheiro arrecadada em caráter definitivo pelo Estado, de natureza ordinária, por decorrer do exercício regular da atividade estatal, e derivada, uma vez que é advinda do patrimônio de particulares mediante o exercício do poder de império – coercitividade – do Estado).

Viu-se ainda qual o conceito e fundamento do poder de tributar, isto é, como a faculdade que tem o Estado de sujeitar o povo à cobrança de tributos de modo a satisfazer suas necessidades e que tal poder decorre do exercício da Soberania estatal.

Por fim, foi estudado o conceito de Direito Tributário – como ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Estado, enquanto impositor de tributos, penalidades tributárias e obrigações acessórias (deveres instrumentais) e as pessoas que se sujeitam a tais imposições – e a sua autonomia em relação aos demais ramos do Direito.

Sendo assim, para que seja possível identificar quando será necessária a invocação de uma norma de Direito Tributário para regular uma determinada relação entre o Estado e um particular é imprescindível a compreensão do que é tributo. Portanto, na presente aula será estudado o conceito de tributo.

Tributo

Ao longo da história do direito tributário sempre se discutiu o que seria ou não um tributo. Por exemplo, já se chegou a defender que o alistamento militar seria um tributo, isto é, teria natureza tributária, em razão de ser uma prestação compulsória. Já foi defendido também que a prestação *in natura*, como a requisição de bens pelo Estado também teria natureza tributária, por se tratar de prestação compulsória. Ao mesmo tempo em que existia quem assim defendesse, havia os que eram contrários a tais enquadramentos.

Sendo assim, quando há um instituto muito importante, regulado por um ramo jurídico autônomo, o legislador positiva um conceito legal a fim de estancar o debate.

Nessa perspectiva, o Código Tributário Nacional traz em seu bojo diversos conceitos, dentre os quais o conceito de tributo.

1. O Código Tributário Nacional

Antes de adentrar propriamente no conceito de tributo, é importante algumas considerações acerca do Código Tributário Nacional, ou apenas CTN.

O CTN é a Lei nº 5.172/66 editada com o objetivo de estabelecer normas gerais em matéria de Direito Tributário, vinculando todos os entes federativos. Tal regramento se faz necessário, pois do contrário, cada ente federativo poderia estabelecer conceitos e determinações próprias e, talvez até contraditórias, sobre certos aspectos, como o que é fato gerador e obrigação tributária, apenas para citar alguns.

Assim, uma vez que a Constituição Federal atribuiu à União competência para legislar (art. 24, I, c/c §1º CF)[1], em âmbito nacional, sobre Direito Tributário, a União exerceu tal competência e promulgou uma legislação, de caráter nacional – isto é, que deve ser observada em todo o território brasileiro por todos os demais entes federativos –, que estabelece normas gerais sobre a matéria tributária.

Lei Nacional (de caráter nacional): precisa ser observada em todas as esferas federativas (Estados, DF e Municípios), ex.: Código Civil, Código de Processo Civil.

Lei Federal: trata de matérias, de assuntos de interesse exclusivo da União.

Quando o CTN foi aprovado não havia a figura da Lei Complementar, tal qual existe hoje (com quórum de aprovação qualificado e âmbito material predeterminado na Constituição[2]), pois o CTN foi editado e promulgado sob a égide da Constituição de 1946 (após sua aprovação, houve outras duas Constituições – 1967 e 1969 – até chegar na atual, de 1988).

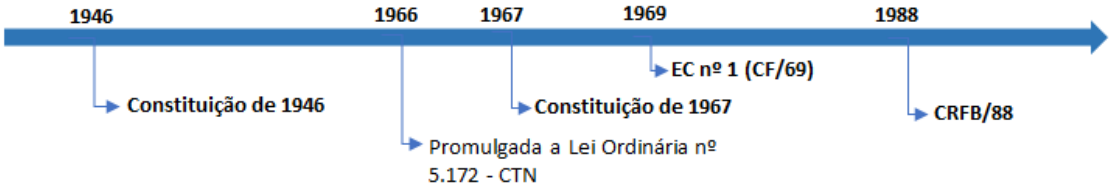
Após a criação do CTN criou-se a figura da Lei Complementar, para a qual foi reservado o papel de legislar sobre normas gerais em matéria de Direito Tributário.

Sendo assim, a despeito de a Lei nº 5.172/66 (CTN) ter sido editada antes da atual Constituição e com natureza de lei ordinária, diz-se que ele foi recepcionado pela nova ordem constitucional por ser com ela

[1] **Art. 24.** Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

[2] A Constituição Federal de 1988, em seu art. 69 que a Lei Complementar terá um quórum de aprovação qualificado; e, em no art. 146 estabeleceu determinadas matérias, dentre elas sobre direito tributário, que só podem ser tratadas mediante Lei Complementar:
Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.
Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

materialmente compatível. É dizer, para fins de recepção da referida norma não se avalia a forma pela qual ela foi aprovada, mas apenas a sua matéria[3].



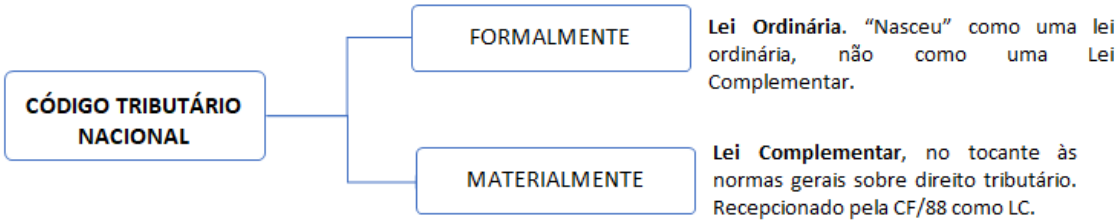
Recepção: Fenômeno por meio do qual é aferido se uma norma infraconstitucional é materialmente compatível com a nova ordem constitucional criada (pelo surgimento de uma nova Constituição). Caso haja essa compatibilidade, diz-se que uma norma foi **recepcionada** pela nova Constituição. Caso contrário, fala-se em **não-recepção** (e não revogação) da norma infraconstitucional.

Para tal avaliação, leva-se em consideração **apenas** a matéria da norma e não a forma pela qual ela foi aprovada.

Assim, embora sob a égide da Constituição de 1946 fosse possível que Lei Ordinária versasse sobre normas gerais em matéria de Direito Tributário, a atual Constituição estabeleceu que apenas Lei Complementar pode fazer isso. E como **não há incompatibilidade material** entre os dispositivos da Constituição de 1988 e o CTN, este último foi recepcionado, isto é, ingressou na ordem jurídica brasileira.

É preciso destacar que, muito embora a atual Constituição reserve apenas à Lei Complementar as normas gerais em matéria de Direito Tributário, o CTN **não é** uma Lei Complementar. Todavia, pode-se dizer que ele tem eficácia ou status de Lei Complementar, porquanto trate de matéria reservada àquele tipo normativo.

Em suma, para alterar normas do CTN que versem sobre Direito Tributário é necessário que isso seja feito por meio de Lei Complementar.



Entretanto, o CTN não possui apenas normas de Direito Tributário, há normas, por exemplo, que versem sobre matéria processual. Assim, uma vez que essa matéria não é reservada à Lei Complementar, uma Lei Ordinária pode alterar certas disposições do CTN. Portanto, o que irá definir o tipo de norma que pode alterar certas disposições do Código Tributário Nacional é a sua matéria.

[3] O mesmo acontece com o Decreto nº 20.910 de 1932, o qual define que a prescrição das pretensões em face da Fazenda Pública prescreve em cinco anos. Embora seja, formalmente um Decreto, isto é, um ato administrativo, tal decreto foi recepcionado pela Constituição de 1988 e só pode ser alterado por meio de lei ordinária, uma vez que a matéria nele versada é reservada, pela atual Constituição, a esse tipo de norma (lei). É dizer, embora seja formalmente um Decreto, é materialmente uma lei ordinária, por tratar de matéria de direito civil (reservada à lei).

descomplica

2. Conceito de Tributo

O conceito de tributo é apresentado no art. 3º do CTN:

> 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.

Destacam-se nesse conceito alguns termos-chaves:

- Prestação **Pecuniária**;

- Prestação **Compulsória**;

- Prestação **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**;

- Prestação que **não constitua sanção de ato ilícito**;

- Prestação **instituída em lei**;

- Prestação cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**.

Cada aspecto será aprofundado nas próximas aulas.

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação Pecuniária

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o conceito de tributo está estipulado no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o qual foi recepcionado pela ordem constitucional atual como lei complementar, no tocante às matérias de direito tributário.

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

Nesta aula, será aprofundado o aspecto "prestação pecuniária" do conceito de tributo.

1. Prestação Pecuniária

Dizer que tributo é uma prestação pecuniária significa que é uma prestação paga em dinheiro. *Pecunia*, do latim, quer dizer dinheiro.

Isso afasta do conceito de tributo, por conseguinte, as prestações *in natura* e as prestações *in labore.*

Prestação *in natura* é uma prestação em coisa diversa do dinheiro.

Por exemplo: um tributo que onera uma determinada importação e cujo valor seja uma certa porcentagem da coisa importada. Imagine-se que o Estado estabeleça um tributo de 5% a cada tonelada de grãos importados. Uma vez que a prestação devida nesse exemplo seria a quantidade de grãos, prestação *in natura*, portanto, tal não poderia ser considerado tributo.

Prestação *in labore* é uma prestação em trabalho.

De igual modo, o Estado não pode instituir tributos cuja prestação seja exercício de um trabalho. Assim, aquela corrente doutrinária que antes defendia que o alistamento militar obrigatório teria natureza tributária foi completamente rejeitada pelo legislador, uma vez que não se trata de prestação pecuniária e sim prestação *in labore*.

2. O art. 156, XI do Código Tributário Nacional (CTN)

É preciso certo cuidado ao se analisar o conceito de tributo e o disposto no art. 156, XI do Código Tributário Nacional.

Referido artigo da Constituição trata das modalidades de extinção do crédito tributário, as quais se dividem em formas diretas e indiretas.

> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
>
> I - o pagamento;
>
> II - a compensação;
>
> III - a transação;
>
> IV - remissão;
>
> V - a prescrição e a decadência;
>
> VI - a conversão de depósito em renda;
>
> VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
>
> VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
>
> IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
>
> X - a decisão judicial passada em julgado.
>
> XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.
>
> Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Dação em pagamento consiste na modalidade de extinção de uma obrigação por meio da qual o credor aceita receber **coisa diversa** daquela que originalmente consiste na prestação.

A previsão da forma de extinção da obrigação tributária por meio da dação em pagamento não descaracteriza a prestação tributária como prestação pecuniária. Isso porque dação em pagamento é uma **forma indireta** de extinção da obrigação.

Quando se diz que o tributo é uma prestação pecuniária significa dizer que a **forma direta** de extinção da obrigação é a entrega de dinheiro ao Estado. Não há como estabelecer um tributo que só possa ser pago mediante a entrega de coisa diversa do dinheiro (prestação *in natura*) ou por meio de trabalho (prestação *in labore*).

Todavia, nada impede que se ofereça ao credor (no caso, ao Estado) formas indiretas, alternativas de extinção do crédito tributário – as quais nunca poderão ser compulsórias –, a critério do legislador da entidade tributante, como a dação em pagamento em bens imóveis, conforme disposto no art. 156, XI do CTN.

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação Compulsória

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*).

Nesta aula será visto outra característica do conceito de tributo estipulado no art. 3º do Código Tributário Nacional, qual seja, **prestação compulsória.**

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

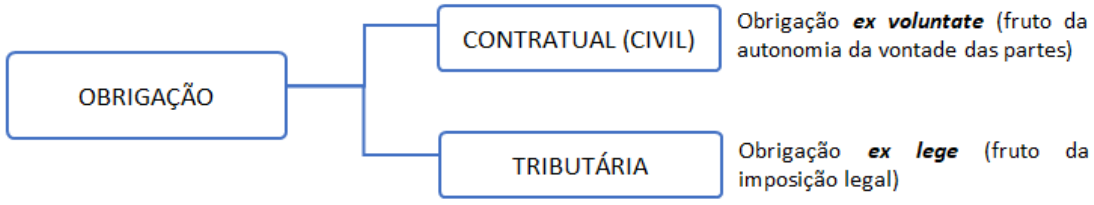
Nesta aula, será aprofundado o aspecto "prestação compulsória" do conceito de tributo.

1. Prestação Compulsória

Como já apresentado em aulas anteriores, a relação jurídico-tributária, isto é, a relação estabelecida entre o Estado e o contribuinte é obrigacional. Entretanto, há uma distinção clara entre a obrigação tributária e a obrigação contratual (civil).

Na obrigação contratual, está-se diante de uma obrigação *ex voluntate*, ou seja, decorrente da vontade, da autonomia da vontade das partes. É dizer, a fonte de uma obrigação contratual é um acordo de vontades. Ninguém é obrigado a contratar.

Na obrigação tributária, por sua vez, está-se diante de uma obrigação *ex lege*, isto é, decorrente da lei. Não há, no processo de formação da obrigação tributária, autonomia de vontades. O que há é tão-somente uma previsão legal e a ocorrência do fato abstratamente indicado naquela previsão legal como necessário e suficiente para o surgimento da relação obrigacional entre Estado e particular.



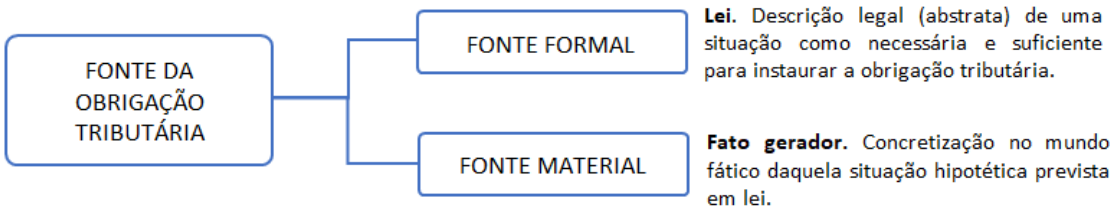
2. Fonte da obrigação tributária

Assim, é possível estabelecer as fontes da obrigação tributária, uma vez que não é a autonomia da vontade das partes.

Há uma fonte formal, que é a Lei. Isso significa que para que exista uma obrigação tributária é necessário uma lei prévia que descreva uma determinada situação e explicitando que a partir da ocorrência daquela situação abstratamente estabelecida em lei será inaugurada a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o particular que, de alguma maneira, esteja relacionado com aquela situação.

Ademais, não basta que haja apenas a fonte formal. É dizer, não é necessário apenas, para o surgimento da obrigação tributária, que haja uma lei descrevendo uma certa situação como suficiente e necessária para a instauração da relação obrigacional entre Fisco e particular. É preciso que haja também uma **fonte material.** A fonte material é aquela situação abstrata, estipulada em lei, concretizada no mundo fático. Em outras palavras, é a concretização, no mundo real, da situação hipotética prevista em lei.

Essa fonte material também é denominada de **fato gerador.**



Muito embora seja possível afirmar que a obrigação contratual, que o contrato estipulado é lei entre as partes (Princípio do *Pacta Sunt Servanda*), de modo que uma obrigação contratual (civil) também é compulsória.

Todavia, a compulsoriedade decorrente das obrigações contratuais, como dito, surge apenas da manifestação de vontades das partes, pois é *ex voluntate.* A prestação tributária, por sua vez, é compulsória *ab initio,* isto é, não precisa de um acordo de vontades para surgir, ela surge independente disso.

Não há autonomia de vontade no caso da obrigação tributária. Tal obrigação, inclusive, dispensa até a ocorrência de um ato jurídico propriamente dito, uma vez que é possível que ela decorra de um fato jurídico, como a morte. A morte de uma pessoa faz abrir o processo sucessório e, por conseguinte, acarreta na ocorrência de fato gerador de tributo (ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação).

Por essa razão se diz, no direito tributário, que a capacidade civil é irrelevante. O art. 126, I do CTN[4] determina que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil.

Isso quer dizer que uma pessoa incapaz – do ponto de vista civil – necessite estar devidamente representada para o exercício dos atos da vida civil. Ou seja, esta pessoa não se obriga, do ponto de vista civil, nas obrigações *ex voluntate* se ela não estiver devidamente representada. O que não ocorre com as reações jurídico-tributárias, pois uma pessoa, embora incapaz, possui completa capacidade tributária passiva. Em outras palavras, embora um incapaz civilmente não possa, sem a devida representação, realizar um contrato de compra e venda de um imóvel, por exemplo, terá completa capacidade tributária passiva se for proprietário de um imóvel, ainda que desconheça esse fato.

Isso porque não há autonomia de vontade nas relações tributárias. A vontade do agente é irrelevante para contrair obrigação tributária. Portanto, uma pessoa que sofra de algum transtorno mental, embora seja considerado relativamente incapaz, do ponto de vista civil, é plenamente capaz do ponto de vista fiscal, por ser esta uma obrigação *ex lege*.

Nesse sentido, estabelece o Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula 545, como já visto anteriormente, que a distinção de taxa (tributo) e preço público é o caráter compulsório presente naquela e ausente nesse último.

> **Súmula 545/STF:** Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas [taxas], diferentemente daqueles [preços de serviços públicos], são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Ainda, como consignado no voto do Min. Teori Zavascki, na ADI 800, um dos elementos que determina a natureza tributária é a compulsoriedade da cobrança:

> 6. Segundo a jurisprudência firmada nessa Corte, **o elemento nuclear para identificar e distinguir taxa e preço público é o da compulsoriedade, presente na primeira e ausente na segunda espécie**, como faz certo, aliás, a Súmula 545: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu". Esse foi o critério para determinar, por exemplo, que o fornecimento de água é serviço remunerado por preço público (...). **Em suma, no atual estágio normativo constitucional, o pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias não tem natureza tributária, mas sim de preço público, não estando, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita**. 8. Ante o exposto, julgo improcedente o pedido formulado nesta ação direta de inconstitucionalidade.
> [**ADI 800**, rel. min. **Teori Zavascki**, P, j. 11-6-2014, DJE 125 de 1º-7-2014.]

[4] **Art. 126**. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*).

Nesta aula será visto outra característica do conceito de tributo estipulado no art. 3º do Código Tributário Nacional, qual seja, **prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.**

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

Nesta aula, será aprofundado o aspecto "prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" do conceito de tributo.

1. Prestação em Moeda...

Ao conceituar que tributo o legislador utilizou duas expressões para se referir a mesma coisa: que o tributo é prestação paga em dinheiro. Nesse particular, há duas teorias para explicar a repetição utilizada pelo legislador, isto é, de usar em um primeiro momento a expressão "prestação pecuniária" (portanto, em dinheiro) e, em seguida, "prestação em moeda".

A primeira teoria é de que simplesmente ocorreu no caso o uso de um pleonasmo, redundância. A segunda, um pouco mais elaborada, no sentido de que a lei não possui expressões inúteis, estipula que o uso das duas expressões (prestação "pecuniária" e "em moeda") é para reforçar, dar ênfase ao caráter pecuniário da prestação pecuniária.

2. ... ou cujo valor nela se possa exprimir

O legislador determina que a prestação tributária também pode ser paga em algo que possa exprimir o valor em moeda. Aqui surge uma certa confusão quanto ao conceito de tributo, pois é dito que tributo é prestação

pecuniária, depois enfatiza-se esse caráter exprimindo que é prestação paga em moeda e, finalmente, expressa-se que pode ser pago em algo cujo valor possa ser expresso em moeda.

A partir dessa última expressão não seria absurdo concluir que tributo pode ser pago em trabalho (*in labore*) ou em grãos (*in natura*), uma vez que seus valores (o valor dos grãos ou do trabalho) podem ser expressos em moeda.

A doutrina possui alguns posicionamentos acerca disso. Os autores mais radicais, sobretudo os críticos ao CTN logo após sua edição, estipulam que tal disposição deve ser interpretada como não escrita, pois não se pode dizer que tributo é prestação pecuniária e, em seguida, afirmar que pode ser pago em algo que possa exprimir o valor da moeda, pois qualquer bem de cunho patrimonial pode ter seu valor expresso em moeda. Tal perspectiva esbarra em regras de hermenêutica que determinam que a lei não possui palavras vãs.

Como se verá mais a frente, o tributo pode ser calculado a partir de uma alíquota incidente sobre uma base de cálculo, situação mais comum, ou pode ser um valor fixo estipulado em lei, como ocorre com as taxas. Um exemplo é a taxa de emissão de passaporte, para a qual não há base de cálculo ou alíquota, mas um valor estipulado previamente pela lei, determinado a partir do cálculo de custo da emissão daquele documento. O problema neste caso, isto é, quando a lei determina um valor fixo, é de que será necessário novas legislações para atualizar o valor em razão da inflação – a qual irá aumentar os custos da emissão do documento.

Uma solução para solucionar a necessidade de novas legislações para atualizar o valor dessas taxas é estabelecer um indexador. Por certo que tais indexadores não são moedas, mas reflete o seu valor, ou seja, pode ter seu valor expresso.

A criação de indexadores para determinar o valor de um tributo não fere o conceito legal. E talvez tenha sido essa a razão para a inclusão da expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” logo após a expressão “prestação pecuniária” e “em moeda”. A aparente contradição, nesse caso, é para incluir tais indexadores, sem, todavia, desvirtuar o conceito legal de tributo.

Assim, o tributo pode ser pago em moeda corrente (atualmente o real) ou em algo que possa ter seu valor expresso em moeda, neste caso entendido como um indexador, por meio do qual é possível atualizar o valor do tributo mês a mês sem a exigência de nova legislação, apenas por meio de um cálculo aritmético simples (o que é importante em tempos de inflação); e não como prestações *in natura* ou *in labore.*

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação que não constitua sanção de ato ilícito

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*). Viu-se ainda que tributo é prestação que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo este último compreendido como indexadores, os quais permitem a atualização constante por meio de um simples cálculo aritmético.

Nesta aula será visto outra característica do conceito de tributo estipulado no art. 3º do Código Tributário Nacional, qual seja, **não constituir sanção de ato ilícito.**

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

1. Diferença entre Tributo e Multa

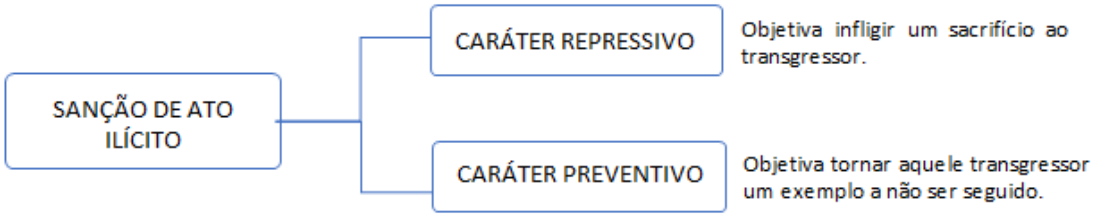
Tributo e Multa não se confundem. A expressão "que não constitua **sanção de ato ilícito**" é de vital importância, pois sem essa expressão multa entraria dentro do conceito de tributo. Isso porque multa, inclusive a multa tributária, é uma prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (todos os atributos do conceito de tributo). O que diferencia ambos os institutos é que o tributo não constitui sanção de ato ilícito enquanto que a multa sim.

A multa é uma espécie de sanção e possui um caráter dúplice, conforme ensina a doutrina, quais sejam: **caráter repressivo** e **caráter preventivo**.

O caráter repressivo da multa, enquanto sanção, é aquele que se visualiza no fato de a multa infligir um mal, um tipo de sacrifício, no caso um sacrifício patrimonial, ao transgressor da ordem jurídica.

Já o caráter repressivo se verifica no momento em que a pessoa a quem é imposto esse sacrifício patrimonial torna-se um exemplo para os demais membros da sociedade e para o próprio transgressor, os quais evitarão cometer aquele ilícito a fim de afastarem aquela sanção.

descomplica



2. Características distintivas do tributo

Nesse sentido, verifica-se que os objetivos da sanção em nada se assemelham com os objetivos do tributo. Embora o tributo inflija um certo sacrifício aos particulares, tal não é seu objetivo e, além disso, busca-se sempre o menor sacrifício possível, uma vez que é inevitável, pois, como visto, "o tributo é o preço da liberdade" (pois é necessário que o Estado arrecade para que possa garantir direitos, já que não exerce direta e principalmente atividade econômica). Além disso, o tributo tem como objetivo uma redistribuição de renda, em tese, pois aqueles que possuem maior capacidade pagam mais.

Espera-se que haja uma redistribuição de riqueza mediante maior recolhimento de tributos daqueles que podem arcar com serviços privados, por meio dos quais demonstram possuir maior capacidade contributiva e através dos quais recolherão mais tributos.

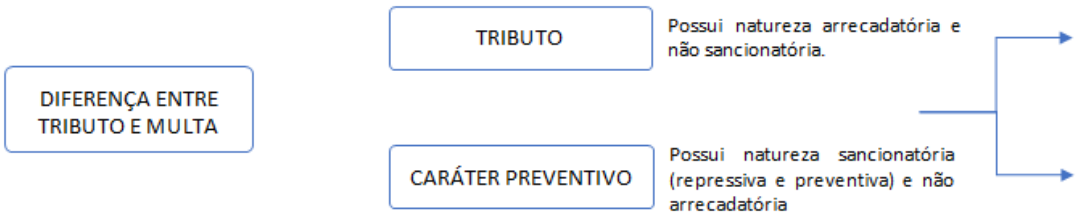
Esses tributos, por sua vez, serão revestidos em serviços públicos para aqueles que não possuem as mesmas condições de arcar com serviços privados, como segurança, saúde, educação, previdência, dentre outros serviços que o Estado se obriga a arcar.

Portanto, uma vez que os tributos são essenciais para a satisfação do interesse público, mediante a prestação de serviços básicos e essenciais, não podem ser vistos como sanções, como forma de punir o particular, do contrário os contribuintes que mais podem arcar com gastos privados, eventualmente, deixariam o país e portanto o Estado deixaria de arrecadar e não conseguiria prestar os serviços que precisa prestas. Dentro dessa perspectiva, há quem argumente que essa é uma das razões de no Brasil não se ter instituído impostos sobre grandes fortunas, pois há um grande risco de os que mais detém capacidade contributiva (aqueles que seriam taxados por terem grandes fortunas) poderiam facilmente mudar para outro país e assim o Estado brasileiro perderia significativa arrecadação tributária, em especial por meio do Imposto de Renda.

Assim, o tributo não tem caráter sancionador ainda que represente, em certo grau, sacrifício patrimonial. Antes, o objetivo é pura e simplesmente tributar porque é necessário, mas em menor escala possível de modo a preservar as atividades econômicas.

De igual modo, o tributo não possui caráter preventivo de modo a tornar o contribuinte em um exemplo afim de que outros não cometam outras transgressões, pois o tributo não incide sobre transgressões. O tributo incide sobre fatos geradores, os quais são fatos signos presuntivos de riqueza, em relação aos impostos. São fatos que denotam capacidade contributiva de quem os pratique.

O objetivo da tributação não é, como ocorre com as multas, evitar que novos fatos ocorram. Ao contrário, o tributo precisa incidir em uma escala tal de forma a não desestimular a prática daqueles fatos, pois é por meio deles que o Estado irá arrecadar.



Portanto, ontológica e fundamentalmente tributo e multa são distintos. As únicas coisas que os assimilam, como visto, os fatos de serem prestações pecuniárias, compulsórias, instituídas em lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dizer que o tributo não constitui sanção de ato ilícito significa impedir que o tributo recaia sobre atividades e resultados de atividades ilícitas?

A resposta é negativa e a explicação disso será vista na próxima aula...

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Incidência sobre atos ilícitos e seus resultados

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*). Viu-se ainda que tributo é prestação que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo este último compreendido como indexadores, os quais permitem a atualização constante por meio de um simples cálculo aritmético.

Ademais, verificou-se que tributo se distingue de multa especificamente por possuir caráter arrecadatório e não constituir sanção de ato ilícito, características fundamentais da multa. Afastando-se, portanto, penalidades pecuniárias do conceito de tributo.

Ao fim da aula passada indagou-se se, a despeito de o tributo não constituir sanção de ato ilícito, poderia o tributo poderia recair sobre atividades ou resultados de atividades ilícitas.

Nesta aula será visto que pode o tributo validamente incidir sobre atividades ilícitas e/ou sobre o resultado de atividades ilícitas**.**

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

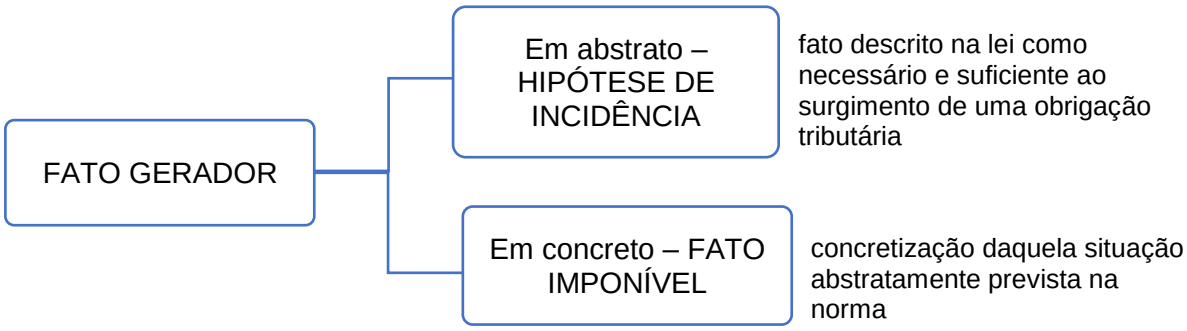
Para se compreender a validação da incidência do tributo sobre atividades ilícitas é preciso realizar uma distinção entre fato gerador em abstrato, ou seja, aquele fato descrito na lei como necessário e suficiente ao surgimento de uma obrigação tributária; e fato gerador em concreto, isto é, a concretização daquela situação abstratamente prevista na norma.

1. Fato gerador em abstrato x Fato gerador em concreto

A distinção, do ponto de vista terminológico, foi feita por um renomado tributarista do século passado chamado Geraldo Ataliba. Esse autor estabeleceu a diferença entre **hipótese de incidência** e **fato imponível.**

descomplica

A **hipótese de incidência** seria o fato gerador **em abstrato**, enquanto que o **fato imponível** seria o fato gerador **em concreto.**



A partir dessa distinção tem-se que a expressão de que tributo "não constitui sanção de ato ilícito" se refere ao fato de que na hipótese de incidência do tributo o ilícito não pode estar presente. Em outras palavras, a previsão abstrata na lei de fato necessário e suficiente para o surgimento da obrigação tributária não pode estar presente o ilícito.

Diferente do que ocorre com a previsão hipotética dos fatos que fazem nascer a obrigação de pagar multa. Todas as hipóteses de incidência das multas são situações ilícitas em tese. Por exemplo, as multas de trânsito se originam a partir de ilícitos como dirigir acima da velocidade permitida, falar ao celular enquanto dirige, estacionar em local proibido, etc. Nas multas tributárias tem-se não pagar o tributo dentro do prazo, dentre outras previsões de multas.

Já na concretização do fato gerador, isto é, no **fato imponível**, pouco importa para o direito tributário a presença de situação ilícita. Por exemplo, a pessoa que pratique atos privativos da advocacia sem estar devidamente inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, ou a pessoa que possui um escritório médico e que presta serviços médicos sem estar formado em medicina. Essas pessoas não podem se eximir de pagar ISS (Imposto sobre Serviço de qualquer natureza) sob o argumento de estarem cometendo ilícitos e, em razão de o tributo não ser sanção de ato ilícito, a cobrança seria indevida. Para fins tributários, o que importa é tão-somente se a hipótese de incidência foi concretizada, a qual, em tese, é perfeitamente lícita. Não há em tese, por exemplo, ilicitude em prestar serviços médicos ou advocatícios.

Além disso, não faria sentido e seria anti-isonômico que aquele que presta serviços médicos ou advocatícios regularmente recolha tributos e o que age clandestinamente não o faça. A prática ilícita de fato imponível (concretização da hipótese de incidência) em nada altera a exigência da cobrança tributária, tampouco exime aquele que o praticou das sanções decorrentes do ato ilícito.

O mesmo ocorre com a **renda oriunda de práticas ilícitas**. Por exemplo, um político corrupto aufere renda a partir da venda de seu mandado parlamentar a uma empresa e passa a defender os interesses dessa empresa na Casa Legislativa, passando a direcionar suas práticas legislativas aos interesses particulares da empresa que o financia, enriquecendo com tal prática. Esse político não pode, por certo, se eximir da responsabilidade de pagar tributo (como o Imposto de Renda) sob o argumento de que sua renda é fruto de atividade criminosa e o tributo não pode ser sanção de ato ilícito. Isso porque a hipótese de incidência do Imposto de Renda é apenas auferir renda, que haja um acréscimo patrimonial, pouco importando os meios pelos quais aquela renda foi auferida.

descomplica

2. O art. 118, I do CTN

Nesse sentido, o art. 118, I do CTN é de grande importância para a compreensão desse aspecto do conceito de tributo:

> Art. 118. A definição legal do fato gerador [hipótese de incidência] é interpretada abstraindo-se:
>
> I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados [fato imponível] pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, ao se interpretar a hipótese de incidência para avaliar se aquele fato concreto se subsume a ela abstrai-se a validade do fato concreto, abstrai a natureza do objeto e de seus efeitos. O que interessa é enquadrar aquele fato efetivamente praticado na hipótese de incidência, pouco importando eventual ilicitude.

Não teria o menor sentido, do ponto de vista da isonomia e da ética, que aquele que aufere renda a partir de tráfico ilícito de entorpecentes ou de outras práticas ilícitas não recolhesse tributos.

Isso nem sempre foi assim, pois no passado já se defendeu que o Estado não poderia tributar ganhos provenientes de atividades ilícitas porque ele agiria como comparsa do criminoso, como se estivesse participando da arrecadação do produto do crime. Tal posicionamento está superado, pois o Estado tributa porque da subsunção do fato à norma abstrai-se a validade jurídica dos fatos efetivamente praticados pelo contribuinte. Por essa razão, diz-se que o tributo é uma **entidade amoral.**

Utiliza-se também, para ilustrar esse fato, um princípio romano: ***Pecunia non olet.*** Segundo esse princípio, seria permitido ao Estado tributar ganhos oriundos de práticas ilícitas.

Esse princípio, conforme a maioria dos historiadores, surgiu a partir da história da construção do Coliseu Romano pelo imperador Vespasiano. Conta-se que esse imperador gastou muito dinheiro com a construção do Coliseu de modo que as receitas do imperador romano não eram suficientes para fazer face a todas as despesas assumidas.

Em Roma, à época desse imperador, havia um sistema de banheiros públicos coletivos, chamados cloacas, pois havia uma série de multas para quem fizesse as necessidades fisiológicas nas ruas. E essas cloacas, esses banheiros, eram entregues a concessionários que exploravam essa atividade.

Diante disso, o imperador começou a perceber que esses concessionários estavam enriquecendo, pois além de cobrarem uma tarifa para o uso dos banheiros públicos, eles ainda mantinham sempre cheio seus reservatórios de urina e fezes os quais eram vendidos. A urina, por força do ácido nela contido, era utilizada para curtir peles de animais; e as fezes eram utilizadas como esterco.

Em razão disso, o imperador Vespasiano, diante das inúmeras dívidas contraídas para a construção do Coliseu, resolveu tributar as cloacas públicas. Após isso, Tito, o filho de Vespasiano que viria a ser o novo imperador de Roma, interpelou seu pai alegando que o Imperador não poderia "por a mão", isto é, não poderia tributar essas cloacas, pois eram atividades fedorentas. Ao que o imperador Vespasiano teria retirado uma moeda do bolso e entregado ao filho e dito "Meu filho Tito, cheire a moeda", tendo Tito respondido "O dinheiro não fede/não cheira".

A expressão *pecunia non olet*, conforme se conta, teria se originado nesse episódio, a partir de Tito, pois tal expressão significa "o dinheiro não fede/não cheira". Isso significa que não importa a origem do dinheiro,

pois o dinheiro não tem cheiro. Em razão disso, esse adágio romano é utilizado para ilustrar a tributação de ganhos oriundos de práticas ilícitas.

Haveria no Ordenamento Jurídico alguma exceção ao fato de o tributo não ser sanção de ato ilícito? Isto é, existiria alguma hipótese em que o tributo seria utilizado como retaliação de ato ilícito?

Existe uma hipótese prevista na Constituição, que alguns autores entendem se tratar de uma exceção ao fato de o tributo não ser sanção de ato ilícito. Essa hipótese será vista na próxima aula...

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: IPTU Progressivo no Tempo e Sanção de Ato Ilícito

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*). Viu-se ainda que tributo é prestação que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo este último compreendido como indexadores, os quais permitem a atualização constante por meio de um simples cálculo aritmético.

Ademais, verificou-se que tributo se distingue de multa especificamente por possuir caráter arrecadatório e não constituir sanção de ato ilícito, características fundamentais da multa. Afastando-se, portanto, penalidades pecuniárias do conceito de tributo.

Viu-se também que, tributo e multa não se confundem e, a despeito de o tributo não constituir sanção de ato ilícito, sua incidência pode recair sobre atividades ou resultados de atividades ilícitas, a partir da distinção feita entre hipótese de incidência, que nunca será a descrição de ato ilícito em tese, e fato imponível, cuja licitude não importa para fins fiscais.

Nesta aula será visto explorado o questionamento feito na aula anterior, acerca de exceções em que o tributo é compreendido por parte da doutrina como sanção de ato ilícito**.**

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

1. Imposto Predial e Territorial Urbano

O art. 156, I da Constituição institui o IPTU e determina que ele poderá ser progressivo no tempo:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade predial e territorial urbana;.
>
> [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A partir desse dispositivo percebe-se que, em algumas hipóteses, o IPTU será progressivo no tempo.

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 de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

A Constituição, nesse caso, pretende dar cumprimento à função social da propriedade. Ou seja, nos casos em que o proprietário do solo i) não edificado, ii) subutilizado ou iii) não utilizado (não cumpre a sua função social), o Município está autorizado, havendo lei específica, a, sucessivamente, intimar o proprietário para que ele:

a) parcele ou edifique compulsoriamente aquela área, ou seja, é permitido o exercício do poder de polícia para restringir direito individual em prol do bem social, de modo a impor ao particular que parcele (alienar parcelas do solo para que outras pessoas aproveitem) ou edifique;

b) IPTU progressivo no tempo, podendo as alíquotas até dobrarem, limitadas a 15%, conforme dispõe a lei que regulamenta esse instituto (Estatuto da Cidade). Alguns autores dizem que essa previsão (IPTU progressivo no tempo que visa forçar o proprietário a adequar sua propriedade à função social) é uma tributação que incide como sanção de ato ilícito.

O professor levanta algumas divergências em relação à compreensão de que a previsão do IPTU progressivo no tempo constitua sanção de ato ilícito. Seguindo a tese de Geraldo Ataliba, segundo a qual a previsão legal de fato que origine o tributo é hipótese de incidência e o fato concreto dessa previsão legal é o fato imponível. A partir disso, destaca-se que ser proprietário de imóvel urbano não edificado não é um ato ilícito. Alega-se que é direito do proprietário manter imóvel não utilizado, mas que nesse caso ele arcará com algumas consequências da não utilização. Essas consequências, como o IPTU progressivo no tempo, não é uma sanção. O Ordenamento Jurídico brasileiro, de fato, busca desestimular a propriedade de imóveis que não atendam à função social, agravando a carga tributária. Todavia, é direito do proprietário pagar a carga tributária agravada se quiser manter aquela situação (por ter interesse na desapropriação (que ocorre com indenização), por exemplo). Se a situação nesse caso, de não utilização do imóvel, fosse ilícita seria caso de confisco, como ocorre com as terras, veículos ou materiais utilizados para a produção e distribuição de psicotrópicos ilícitos.

Portanto, não haveria sentido em considerar uma atitude menos grave, não utilização de imóvel urbano, como ato ilícito e o IPTU progressivo no tempo como sanção. O que ocorre é uma situação que o Estado busca desestimular por meio de uma tributação mais áspera, mas não se poderia chegar ao ponto de alegar que seria sanção de ato ilícito, pois haveria nesse caso um confisco.

Traçando um paralelo com o consumo de substâncias nocivas à saúde (como a bebida alcóolica e cigarro), que não é considerado ilícito, mas que o Estado busca desestimular. Portanto, as alíquotas do IPI que incidem sobre a produção de cigarro e bebida alcóolica são chamadas de alíquotas proibitivas. Tem esse nome porque o objetivo é extrafiscal e não

O caso do IPI que incide sobre a produção de cigarros e bebidas alcoólicas não chega a se caracterizar, portanto, como uma sanção de ato ilícito porque o consumo dessas substâncias, embora causem prejuízos à saúde, não é algo ilícito. O Estado busca apenas proteger a saúde da coletividade e reduzir os eventuais custos, pois o consumo dessas substâncias de forma massiva prejudicaria a saúde de muitas pessoas aumentando a demanda no Sistema Único de Saúde.

Portanto, não se pode confundir o exercício de atividade extrafiscal do Estado, mediante o encarecimento de tributos, como sanção de ato ilícito.

Por fim, o professore ressalta que não há repercussões práticas advindas dessa discussão (se o IPTU progressivo seria ou não sanção de ato ilícito). Pois, por mais que se entendesse que esse instituto é sanção de ato ilícito, seria uma exceção estabelecida pela própria Constituição, o que reforçaria a regra.

c) desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública constitui a última medida coercitiva do Estado para que o imóvel exerça sua função social. A desapropriação, nesse caso, ocorre mediante indenização, o que reforça o entendimento de que possuir uma propriedade não utilizada, subutilizada ou não edificada não é um ato ilícito.

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação Instituída em Lei

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*). Viu-se ainda que tributo é prestação que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo este último compreendido como indexadores, os quais permitem a atualização constante por meio de um simples cálculo aritmético.

Ademais, verificou-se que tributo se distingue de multa especificamente por possuir caráter arrecadatório e não constituir sanção de ato ilícito, características fundamentais da multa. Afastando-se, portanto, penalidades pecuniárias do conceito de tributo.

Viu-se também que, tributo e multa não se confundem e, a despeito de o tributo não constituir sanção de ato ilícito, sua incidência pode recair sobre atividades ou resultados de atividades ilícitas, a partir da distinção feita entre hipótese de incidência, que nunca será a descrição de ato ilícito em tese, e fato imponível, cuja licitude não importa para fins fiscais.

Também foi estudado acerca do IPTU progressivo, se esse instituto seria ou não uma exceção ao conceito de tributo, por ser entendido como sanção de ato ilícito**.**

Nesta aula será visto outro aspecto do conceito de tributo, qual seja, instituição em lei.

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

Será explorado nessa aula o aspecto "instituído em lei" do conceito de tributo.

1. Prestação instituída em lei

Caso uma prestação preencha todos os requisitos do conceito de tributo, porém não instituída mediante lei, não se pode cogitar na hipótese de aquela prestação ser um tributo, pois seria uma contradição em termos.

Alguns dispositivos, que serão aprofundados posteriormente, evidenciam ainda mais esse aspecto dos tributos, isto é, o princípio da legalidade em matéria tributária. Dentre esses dispositivos, destaca-se, desde já, o art. 97, I do CTN[5] – que destaca a reserva de lei em matéria tributária e reforça que apenas a lei pode instituir tributo – e o art. 150, I da CF[6] – o qual estabelece o princípio da legalidade.

Será visto, mais a fundo, que instituir tributo não é apenas declarar o tributo como instituído e relegar ao administrador a definição de base de cálculo, sujeito passivo, alíquota, hipótese de incidência. Instituir tributo é definir os aspectos nucleares da tributação no próprio texto legal que o institui. Isto é, não é possível delegar aspecto nuclear da tributação, pois isso consistiria em violação do princípio da legalidade.

Interessante destacar que, historicamente, o princípio da legalidade surgiu na tributação, pois a imposição de tributos é o principal de opressão do Governo contra os seus cidadãos. Além disso, grande parte dos movimentos e ideais de independência são movidos por questões voltadas à tributação, pois os cidadãos não aceitam que o Estado ponha a mão em seus bolsos e lhes tirem a riqueza arduamente conquistada.

O Princípio da Legalidade, nessa perspectiva, surgiu na Magna Carta de 1215, a qual foi imposta ao Rei João Sem Terra, pelos barões ingleses, os quais eram os detentores do poder econômico. Esses barões, cansados de tributação, impuseram ao rei certas condições para instituir tributos, como a razão pela qual um tributo deveria ser instituído, qual a sua finalidade e, a partir disso, um conselho (O Conselho de Comuns – nome dado até hoje ao Parlamento Britânico) iria deliberar acerca dos tributos. Em suma, apesar de esse Conselho, à época, representar apenas os barões ingleses, é possível perceber o princípio da legalidade, pois se o rei quisesse impor atos (deveres de conduta, pagamentos) precisa que os representantes dos cidadãos aprovem essa medida em uma certa comissão de representantes.

Embora esse Princípio tenha nascido dentro de um contexto de tributação, seu conceito irradia por todo o Ordenamento Jurídico brasileiro, por meio de sua expressão no art. 5º, II da Constituição Federal.

[5] **Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

[6] **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

descomplica

Curso: Direito Tributário

Aula: Prestação Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada

Professor: Mauro Lopes

Resumo

Introdução

Como visto na aula anterior, o tributo é uma prestação pecuniária, de modo que ao Estado não é permitida a instituição de tributo cujo adimplemento se dê por coisa diversa de dinheiro (prestação *in natura)* ou por meio de trabalho (prestação *in labore*). Além disso, viu-se também que tributo é uma prestação compulsória, isto é, sua exigência decorre da lei (*ex lege*) e não da autonomia de vontade (*ex voluntate*). Viu-se ainda que tributo é prestação que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo este último compreendido como indexadores, os quais permitem a atualização constante por meio de um simples cálculo aritmético.

Ademais, verificou-se que tributo se distingue de multa especificamente por possuir caráter arrecadatório e não constituir sanção de ato ilícito, características fundamentais da multa. Afastando-se, portanto, penalidades pecuniárias do conceito de tributo.

Viu-se também que, tributo e multa não se confundem e, a despeito de o tributo não constituir sanção de ato ilícito, sua incidência pode recair sobre atividades ou resultados de atividades ilícitas, a partir da distinção feita entre hipótese de incidência, que nunca será a descrição de ato ilícito em tese, e fato imponível, cuja licitude não importa para fins fiscais.

Também foi estudado acerca do IPTU progressivo, se esse instituto seria ou não uma exceção ao conceito de tributo, por ser entendido como sanção de ato ilícito**.**

Foi abordado, ainda que suscintamente, que o Direito Tributário é orientado pelo princípio da legalidade, o quão se apresenta no conceito legal de tributo e exige a sua instituição por meio de lei.

Ver-se-á nesta aula o último aspecto do conceito de tributo, a saber, o fato de ser prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Conceito de tributo

O conceito de tributo, como visto, é definido pelo art. 3º do CTN, *in verbis:*

> 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.

Será explorado nessa aula o aspecto “e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” do conceito de tributo.

descomplica

1. Atividade administrativa plenamente vinculada

Diz-se que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa porque os atos praticados pelos agentes fiscais são atos administrativos, uma vez que esses fiscais são agentes públicos que integram a Administração Pública.

No estudo dos atos administrativos (matéria de Direito Administrativo) estuda-se os requisitos de validade desses atos e conclui-se que esses requisitos, conforme a doutrina tradicional brasileira, são **competência**, **finalidade**, **forma**, **motivo** e o **objeto**. Esses mesmos requisitos, por óbvio, aplicam-se à matéria tributária, pois, como dito, os agentes fiscais são agentes públicos que praticam atos administrativos. Portanto, o Direito Tributário também está sujeito aos princípios administrativos e, por conseguinte, aos requisitos de validade dos atos administrativos.

Dentre os requisitos de validade dos atos administrativos, tem-se que os três primeiros (competência, finalidade e forma) possuem necessariamente previsão em lei. Motivo e objeto nem sempre estarão previstos legalmente, pois o legislador não tem como prever todas as situações que recomendarão a ação do administrador. Por essa razão, concede-se ao administrador uma certa margem de discricionariedade para que, mediante critérios de conveniência e oportunidade, o administrador decida quando irá agir e se irá agir, além de decidir o conteúdo de seu ato.

No plano tributário não há como conceber condutas que o legislador não previu e que portanto levariam o administrador a agir de forma discricionária, pois a tributação traz um sacrifício patrimonial ao particular e, por isso, todos os atos do administrador precisam ser pautados estritamente na lei e todos os requisitos de validade desses atos precisam estar descritos na lei.

A expressão “plenamente vinculada” se refere ao fato de o administrador não poder aquilatar, mediante critérios de oportunidade e conveniência, se vai praticar ou quando vai praticar o ato. Se a lei prevê o ato, ele deve necessariamente praticá-lo e o objeto do ato deve ser necessariamente aquele prescrito em lei. Só assim será preservado a isonomia e a impessoalidade em matéria tributária.

Sendo assim, os dois últimos requisitos de validade do ato administrativo (motivo e objeto) também necessitam estar presentes em lei. Não há discricionariedade em matéria tributária.

Disso resulta que não há barreiras ao controle judicial do ato praticado pela administração fiscal. Pois não há controle judicial dos atos discricionários praticados pelo administrador, uma vez que isso consistiria em violação da separação dos Poderes.