

MÉTODO

40 PONTOS 2.0

PDF de Resumos

Conceito de tributo

cerSOAB

DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito de Tributo

Tributo é a prestação pecuniária cobrada ante a expressão do poder de tributar e, segundo o texto do Código Tributário Nacional (art. 3º, CTN) trata-se de: “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**”.

Ante a definição consagrada pelo CTN, destacam-se as particulares características do instituto que, de forma estruturada, serão expostas a seguir:

1.1 “Prestação pecuniária”

Prestações pecuniárias são expressas em moeda e, talvez, quanto à essa característica, não se ventila qualquer dúvida. No entanto, a primeira expressão do art. 3º do CTN levanta a discussão acerca das formas de extinção do crédito tributário, em especial aquela prevista no **inciso XI do art. 156 do CTN**.

De acordo com o art. 156 do CTN, extinguem o crédito tributário: (I) o pagamento; (II) a compensação; (III) a transação; (IV) a 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 e, finalmente, a (XI) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições **estabelecidas em lei**, que foi incluída pela Lei Complementar nº 104/2001.

A permissão contemplada pela reforma promovida em 2001 põe fim à polêmica que envolvia a possibilidade do pagamento em **dinheiro** como a única forma de adimplir a obrigação tributária. Com o novo texto, que permite a dação em pagamento em bens **imóveis**, reforça-se a ideia de que além do pagamento em moeda, o adimplemento poderá ocorrer por outra via, afinal, trata-se o tributo de prestação pecuniária em moeda, **“ou cujo valor nela se possa exprimir”**, afastando-se de uma vez, portanto, entendimento diverso, aquele que restringe as formas de adimplemento por estrita interpretação do conceito de tributo.

No âmbito federal, o **art. 4º da Lei nº 13.259/2016**, com redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016, regula a dação em pagamento prevista no art. 156 do CTN.

No que diz respeito à regulação do tema, aliás, o STF, no julgamento da ADI nº 1.917, em 26/04/2007¹, fixou a tese de que a regulação da matéria “dação em pagamento por bens **móveis**” por **lei local** fere frontalmente o texto do **art. 37, XXI, da CF**, que consagra o **Princípio da Licitação**.

Por outro lado, quanto à produção de **lei local** que visa a regulação do previsto no **art. 156, inciso XI**, do CTN, o Supremo Tribunal decidiu que é **constitucional**, tendo em vista que, “se o estado pode mais, até mesmo anistiar, e, portanto, abrir mão de seu crédito, ele pode menos, admitir uma forma de pagamento, que, no caso, sequer compele a Fazenda a recebê-lo, porque exige aceitação por parte do orçamento” (voto do Min. Moreira Alves, na ADI nº 2.405-1 Rio Grande do Sul – medida liminar²).

1.2 “Prestação pecuniária compulsória”

A **compulsoriedade** revelada no mencionado dispositivo do CTN expressa a **desnecessidade do elemento volitivo**. Em outras palavras, diz-se que a vontade não é instituto necessário para o nascimento da prestação tributária, existindo a obrigação sob qualquer circunstância, desde que prevista no texto da lei. Como assevera Hugo de Brito Machado Segundo (2017), “não se

¹ Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>

² Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>

trata de obrigação contratual, decorrente da vontade, (*ex voluntate*), mas de obrigação que decorre diretamente da lei, ou da incidência da lei sobre o fato, considerado em sua pura facticidade”.

A manifestação de vontade, portanto, não importa na relação jurídica tributária, quando nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo. Neste ponto, aliás, vale trazer a observação do supracitado autor: “isso faz com que a capacidade tributária passiva (capacidade para ser contribuinte ou responsável pelo tributo) independa da capacidade civil (CTN, art. 126). Daí serem devidos tributos mesmo por **pessoas físicas incapazes**, ou por **pessoas jurídicas constituídas de forma irregular**, por exemplo” (SEGUNDO, 2017).

1.3 “Não constitui sanção de ato ilícito”

A ressalva trazida no texto do art. 3º do CTN diz respeito à vedação da inclusão do ato ilícito como hipótese de incidência de tributo. De outra forma, permite-se dizer que **não** é possível conferir ao tributo a natureza sancionatória, punitiva. Ora, o tributo é a expressão do Poder de Tributar do Estado e não a expressão do *ius puniedi*. Decerto, é possível punir o sujeito pelo descumprimento de obrigações tributárias (por exemplo, através da multa), mas **não** pode **o tributo** ser cobrado em face do desrespeito à lei. De outro modo, conforme leciona Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2019, p. 36), é possível dizer que a hipótese de incidência deve estar associada a uma **conduta lícita** (aspecto material da regra matriz de incidência) que, ao ser praticada pelo sujeito, conceberá a obrigação de pagar o tributo. Contudo, no plano dos fatos, como assevera o mencionado autor, “a situação prevista em lei pode decorrer de uma atividade ilícita” (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2019, p. 36).



Observação

Em face da definição do art. 3º do CTN tratada neste tópico, merece destaque a observação feita por Hugo de Brito Machado Segundo (2017) ao abordar a tributação ante as atividades ilícitas. Eis as palavras do autor:

(...) a circunstância de o tributo não poder consistir em sanção de ato ilícito impede a norma tributária de considerar a ilicitude como essencial para que o tributo seja devido. Mas não impede, de modo algum, que o tributo, cuja hipótese de incidência é um fato lícito (v. g., obtenção de renda), seja devido mesmo quando esse fato ocorre envolto por circunstâncias ilícitas (v. g. rendimentos oriundos de atividade criminosa).

O entendimento do autor se coaduna ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), consagrado em diversos precedentes:

A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. (HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597)

(vide tópico de jurisprudência deste capítulo)

Neste ponto, importa esclarecer algumas distinções entre tributo e multa.

Como já afirmado, a **multa fiscal** é aplicada por resposta ao descumprimento da lei fiscal e, por se tratar de via de repressão do Estado, não constitui o caminho ordinário de arrecadação. A multa fiscal – que representa uma tutela inibitória da atuação *contra legem*, uma resposta ao agente violador da ordem – trata-se de receita pública que apenas se soma às demais receitas derivadas, como o tributo, esse que, de fato, é a principal fonte de arrecadação do Estado.

De outro lado, mais um instituto se avizinha aos anteriores – a multa e o tributo: o **preço público**.

A mencionada prestação, é devida ao Estado quando esse realiza atividade na seara econômica, por mero cumprimento de pacto contratual. Diversamente o instituto ora apreciado, o tributo não representa uma remuneração contratual, isto é, **não** é prestação associada a um vínculo privado, emanado do acordo de vontades (característica da compulsoriedade do art. 3 do CTN). O preço público é receita que complementa o orçamento e não o principal como o tributo. Sobre dessa diferenciação entre tributo e preço público, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, pois foi levada à Corte a discussão quanto à natureza do **pedágio**. Nos autos da ADI 800³, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator MIN. TEORI ZAVASCKI, julgou improcedente a ação direta. No seu voto, o ministro Relator pontuou:

[...] Já os que sustentam tratar-se de preço público, com natureza contratual, o fazem com base nas seguintes considerações: (a) a inclusão no texto constitucional apenas esclarece que, apesar de não incidir tributo sobre o tráfego de pessoas ou bens, pode, excepcionalmente, ser cobrado o pedágio, espécie jurídica diferenciada; (b) não existir compulsoriedade na utilização de rodovias; e (c) a cobrança se dá em virtude da utilização efetiva do serviço, não sendo devida com base no seu oferecimento potencial (Ricardo Lobo Torres. Tratado de direito constitucional tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 486. Igualmente: Sacha Calmon Navarro Coêlho. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 308-309).

A discussão doutrinária a respeito do tema foi, de alguma forma, contaminada pela figura do denominado “selo-pedágio”, prevista na Lei 7.712/88, que a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, com toda a razão, considerou tratar-se de taxa (RE 181475/RS, 2ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso, j. 04/05/1999, DJ de 25/06/1999).

[...]

Tratava-se, portanto, de uma exação compulsória a todos os usuários de rodovias federais, por meio de um pagamento renovável mensalmente (art. 3º do Decreto 97.532/89), independentemente da frequência de uso das rodovias. Era cobrada antecipadamente, como contrapartida a um serviço específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Há, como se percebe, profundas diferenças entre o “selo-pedágio”, previsto na Lei de 1988, e o pedágio, tal como hoje está disciplinado. Esse último somente

³ADI 800, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014. Link: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>

é cobrado se, quando e cada vez que houver efetivo uso da rodovia, o que não ocorria com o “selo-pedágio”, que era exigido em valor fixo, independentemente do número de vezes que o contribuinte fazia uso das estradas durante o mês. Essas profundas diferenças entre um e outro indicam, sem dúvida, que a decisão da 2ª Turma do STF no RE 181475 (tratando de “selopedágio”) não pode servir de paradigma na definição da natureza jurídica do pedágio.

[...]

Na verdade, o enquadramento do pedágio como espécie tributária (taxa) ou não (preço público) independe de sua localização topológica no texto constitucional, mas sim do preenchimento ou não dos requisitos previstos no art. 3º do Código Tributário Nacional, que delimita o conceito de tributo

[...]

E, a despeito dos debates na doutrina e na jurisprudência, é irrelevante também, para a definição da natureza jurídica do pedágio, a existência ou não de via alternativa gratuita para o usuário trafegar. Essa condição não está estabelecida na Constituição. É certo que a cobrança de pedágio pode importar, indiretamente, em forma de limitar o tráfego de pessoas. Todavia, essa mesma restrição, e em grau ainda mais severo, se verifica quando, por insuficiência de recursos, o Estado não constrói rodovias ou não conserva adequadamente as que existem. Consciente dessa realidade, a Constituição Federal autorizou a cobrança de pedágio em rodovias conservadas pelo Poder Público, inobstante a limitação de tráfego que tal cobrança possa eventualmente acarretar. Assim, a contrapartida de oferecimento de via alternativa gratuita como condição para a cobrança de pedágio não é uma exigência constitucional. Ela, ademais, não está sequer prevista em lei ordinária. A Lei 8.987/95, que regulamenta a concessão e permissão de serviços públicos, nunca impôs tal exigência. Pelo contrário, nos termos do seu art. 9º, § 1º (alterado pela Lei 9.648/98), “a tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário”.

[...]

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”

[...]

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, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.

1.4 “Instituição mediante lei”

A origem do tributo é apenas uma: a lei. Trata-se da única via que legitima o Poder de Tributar e a Competência Tributária. É a lei a fonte principal do Direito Tributário, sendo ela o nascedouro dos direitos, deveres e todas as garantias dos sujeitos (passivo e ativo) da relação jurídico tributária.



Observação

Conforme preceitua Ricardo Alexandre (2017, p. 50) a previsão em lei é a materialização do **princípio democrático**, uma vez que o produto da atividade legiferante não significa outra coisa senão a expressão da voz do povo que se manifesta por meio de seus representantes. Neste ponto, destaca o autor: “tal ideia, no direito norte-americano, é manifestada no brocardo “*no taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributos sem representação)”.

1.5 “Cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

A cobrança, por se tratar de ato administrativo vinculado a ser praticado pela autoridade, não está associado a elementos subjetivos, como conveniência e oportunidade. Tal característica reflete para o Estado como uma atividade **obrigatória** e, mais do que isso, que deve atender, **a todos os requisitos previstos em lei**. É admissível dizer, portanto, que a atividade de cobrança não possui qualquer traço da discricionariedade, já que **afasta** por completo a possibilidade de permitir ao agente público (a autoridade) fundamentar-se na impressão subjetiva, evitada de obscuridade e incertezas. A constituição do crédito, assim, **deverá** se basear em **elementos**

exatos, fatos concretos e na verdade comprovada. Sobre esse tema, destaca Leandro Paulsen (2014):

A plena vinculação a que se refere o art. 3º tem, ainda, outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. (...) Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias.



Importante!

Decisão do CARF sobre o tema

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - O lançamento requer **prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo**. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, art. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. **Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN**. O imposto, por definição (CTN. art. 3º), não pode ser usado como sanção. Recurso provido. Número do Processo: 10305.002295/96-11. Contribuinte: ALBER CONSULTORIA LTDA. Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 13/04/1999. Relator(a): Maria Ilca Castro Lemos Diniz. Nº Acórdão. 107-05597.



Para fixar!

Se liga, OABeiro! O Conceito de tributo é cobrado de forma recorrente em diversos concursos públicos, assim, é extremamente importante que você o memorize, ok?

Características do Tributo

(art. 3º, CTN)

prestação pecuniária **compulsória**

em **moeda** ou cujo **valor** nela se possa exprimir

não constitui **sanção** de ato ilícito

instituída em **lei**

cobrada mediante atividade administrativa plenamente **vinculada**

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodvm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Teoria Geral do Tributo. /n CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora JusPodvm, 2019. Cap. 2.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Base de cálculo da taxa municipal de fiscalização e funcionamento**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/2fd5d41ec6cfab47e32164d5624269b1>>. Acesso em: 06/01/2020.

_____. **Princípio da legalidade tributária e lei que delega a fixação do valor da taxa para ato infralegal, desde que respeitados os parâmetros máximos**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/bc9c8c705927bf419147ab7491c54896>>. Acesso em: 06/01/2020.

_____. **Regra da anterioridade nonagesimal e lei de conversão da MP**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/fd45ebc1e1d76bc1fe0ba933e60e9957>>. Acesso em: 06/01/2020

_____. **Valor da taxa deve estar relacionado com o custo do serviço que as motiva**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/13384ffc9d8bdb21c53c6f72d46f7866>>. Acesso em: 06/01/2020

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael (org.). **Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

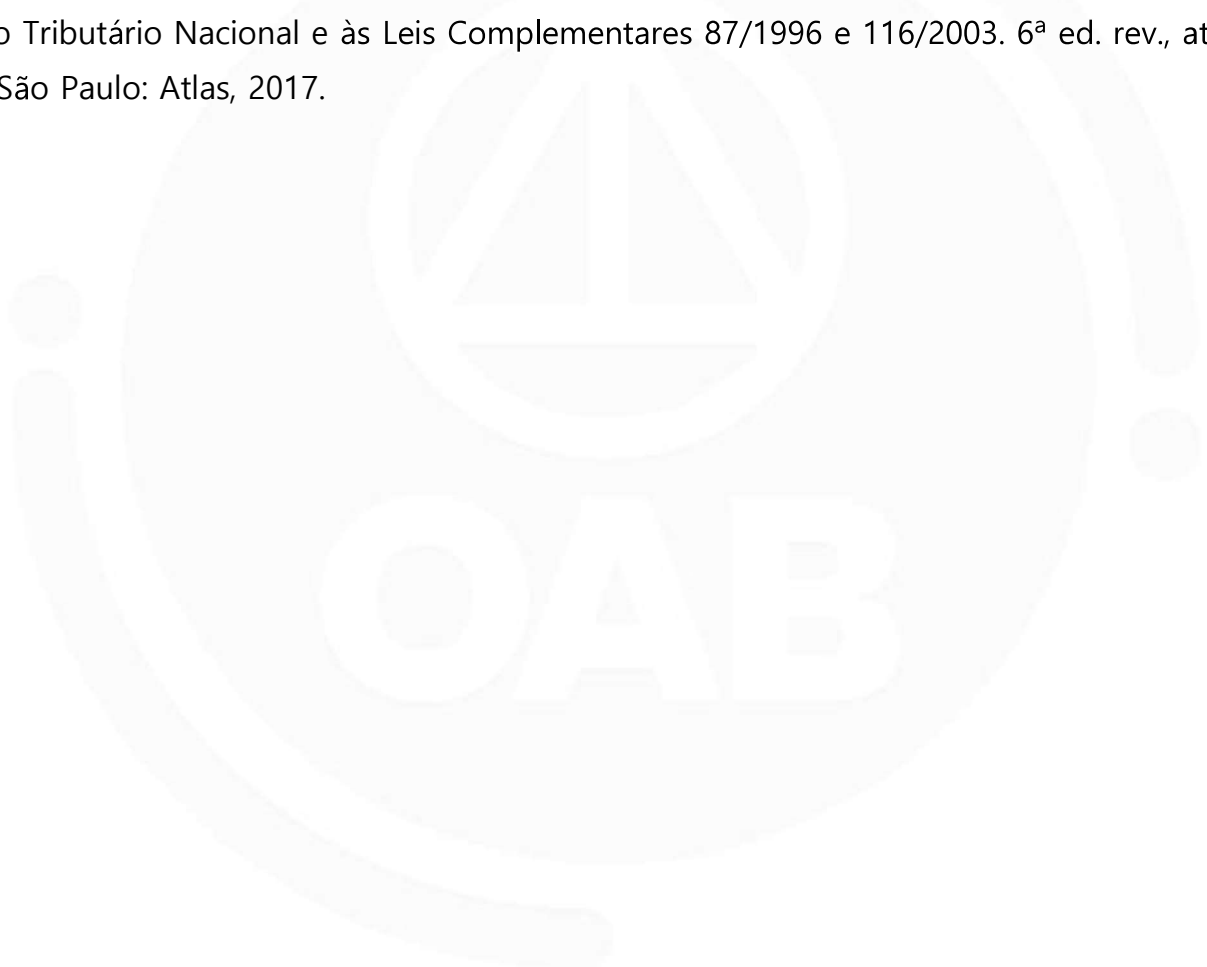
MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MINARDI, Josiani. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodvm, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2014.

PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. RTRIB. V.131 Nov – Dez, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.04.PDF. Acesso em: 10/01/2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.



DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito de Tributo

1.1 “Prestação pecuniária compulsória”

A **compulsoriedade** revelada no mencionado dispositivo do CTN expressa a **desnecessidade do elemento volitivo**. Em outras palavras, diz-se que a vontade não é instituto necessário para o nascimento da prestação tributária, existindo a obrigação sob qualquer circunstância, desde que prevista no texto da lei. Como assevera Hugo de Brito Machado Segundo (2017), “não se trata de obrigação contratual, decorrente da vontade, (*ex voluntate*), mas de obrigação que decorre diretamente da lei, ou da incidência da lei sobre o fato, considerado em sua pura facticidade”.

A manifestação de vontade, portanto, não importa na relação jurídica tributária, quando nasce para o contribuinte o dever de pagar o tributo. Neste ponto, aliás, vale trazer a observação do supracitado autor: “isso faz com que a capacidade tributária passiva (capacidade para ser contribuinte ou responsável pelo tributo) independa da capacidade civil (CTN, art. 126). Daí serem devidos tributos mesmo por **pessoas físicas incapazes**, ou por **pessoas jurídicas constituídas de forma irregular**, por exemplo” (SEGUNDO, 2017).

1.2 “Não constitui sanção de ato ilícito”

A ressalva trazida no texto do art. 3º do CTN diz respeito à vedação da inclusão do ato ilícito como hipótese de incidência de tributo. De outra forma, permite-se dizer que **não** é possível conferir ao tributo a natureza sancionatória, punitiva. Ora, o tributo é a expressão do Poder de Tributar do Estado e não a expressão do *ius puniedi*. Decerto, é possível punir o sujeito pelo descumprimento de obrigações tributárias (por exemplo, através da multa), mas **não** pode o **tributo** ser cobrado em face do desrespeito à lei. De outro modo, conforme leciona Eduardo

Moreira Lima Rodrigues de Castro (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2019, p. 36), é possível dizer que a hipótese de incidência deve estar associada uma **conduta lícita** (aspecto material da regra matriz de incidência) que, ao ser praticada pelo sujeito, conceberá a obrigação de pagar o tributo. Contudo, no plano dos fatos, como assevera o mencionado autor, “a situação prevista em lei pode decorrer de uma atividade ilícita” (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2019, p. 36).



Observação

.....

Em face da definição do art. 3º do CTN tratada neste tópico, merece destaque a observação feita por Hugo de Brito Machado Segundo (2017) ao abordar a tributação ante as atividades ilícitas. Eis as palavras do autor:

(...) a circunstância de o tributo não poder consistir em sanção de ato ilícito impede a norma tributária de considerar a ilicitude como essencial para que o tributo seja devido. Mas não impede, de modo algum, que o tributo, cuja hipótese de incidência é um fato lícito (v. g., obtenção de renda), seja devido mesmo quando esse fato ocorre envolto por circunstâncias ilícitas (v. g. rendimentos oriundos de atividade criminosa).

O entendimento do autor se coaduna ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), consagrado em diversos precedentes:

A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. (HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597)

(vide tópico de jurisprudência deste capítulo)

.....

Neste ponto, importa esclarecer algumas distinções entre tributo e multa.

Como já afirmado, a **multa fiscal** é aplicada por resposta ao descumprimento da lei fiscal e, por se tratar de via de repressão do Estado, não constitui o caminho ordinário de arrecadação. A multa fiscal – que representa uma tutela inibitória da atuação *contra legem*, uma resposta ao agente violador da ordem – trata-se de receita pública que apenas se soma às demais receitas derivadas, como o tributo, esse que, de fato, é a principal fonte de arrecadação do Estado.

De outro lado, mais um instituto se avizinha aos anteriores – a multa e o tributo: o **preço público**.

A mencionada prestação, é devida ao Estado quando esse realiza atividade na seara econômica, por mero cumprimento de pacto contratual. Diversamente o instituto ora apreciado, o tributo não representa uma remuneração contratual, isto é, **não** é prestação associada a um vínculo privado, emanado do acordo de vontades (característica da compulsoriedade do art. 3 do CTN). O preço público é receita que complementa o orçamento e não o principal como o tributo. Sobre dessa diferenciação entre tributo e preço público, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, pois foi levada à Corte a discussão quanto à natureza do **pedágio**. Nos autos da ADI 800¹, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator MIN. TEORI ZAVASCKI, julgou improcedente a ação direta. No seu voto, o ministro Relator pontuou:

[...] Já os que sustentam tratar-se de preço público, com natureza contratual, o fazem com base nas seguintes considerações: (a) a inclusão no texto constitucional apenas esclarece que, apesar de não incidir tributo sobre o tráfego de pessoas ou bens, pode, excepcionalmente, ser cobrado o pedágio, espécie jurídica diferenciada; (b) não existir compulsoriedade na utilização de rodovias; e (c) a cobrança se dá em virtude da utilização efetiva do serviço, não sendo devida com base no seu oferecimento potencial (Ricardo Lobo Torres. Tratado de direito constitucional tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 486. Igualmente: Sacha Calmon Navarro Coêlho. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 308-309).

A discussão doutrinária a respeito do tema foi, de alguma forma, contaminada pela figura do denominado “selo-pedágio”, prevista na Lei 7.712/88, que a 2ª Turma do Supremo

¹ADI 800, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014. Link: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpweb/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>

Tribunal Federal, com toda a razão, considerou tratar-se de taxa (RE 181475/RS, 2ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso, j. 04/05/1999, DJ de 25/06/1999).

[...]

Tratava-se, portanto, de uma exação compulsória a todos os usuários de rodovias federais, por meio de um pagamento renovável mensalmente (art. 3º do Decreto 97.532/89), independentemente da frequência de uso das rodovias. Era cobrada antecipadamente, como contrapartida a um serviço específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Há, como se percebe, profundas diferenças entre o “selo-pedágio”, previsto na Lei de 1988, e o pedágio, tal como hoje está disciplinado. Esse último somente é cobrado se, quando e cada vez que houver efetivo uso da rodovia, o que não ocorria com o “selo-pedágio”, que era exigido em valor fixo, independentemente do número de vezes que o contribuinte fazia uso das estradas durante o mês. Essas profundas diferenças entre um e outro indicam, sem dúvida, que a decisão da 2ª Turma do STF no RE 181475 (tratando de “selopedágio”) não pode servir de paradigma na definição da natureza jurídica do pedágio.

[...]

Na verdade, o enquadramento do pedágio como espécie tributária (taxa) ou não (preço público) independe de sua localização topológica no texto constitucional, mas sim do preenchimento ou não dos requisitos previstos no art. 3º do Código Tributário Nacional, que delimita o conceito de tributo

[...]

E, a despeito dos debates na doutrina e na jurisprudência, é irrelevante também, para a definição da natureza jurídica do pedágio, a existência ou não de via alternativa gratuita para o usuário trafegar. Essa condição não está estabelecida na Constituição. É certo que a cobrança de pedágio pode importar, indiretamente, em forma de limitar o tráfego de pessoas. Todavia, essa mesma restrição, e em grau ainda mais severo, se verifica quando, por insuficiência de recursos, o Estado não constrói rodovias ou não conserva adequadamente as que existem. Consciente dessa realidade, a Constituição Federal autorizou a cobrança de pedágio em rodovias conservadas pelo Poder Público, inobstante a limitação de tráfego que tal cobrança possa eventualmente acarretar. Assim, a contrapartida de oferecimento de via alternativa gratuita como condição para a cobrança de pedágio não é uma exigência constitucional. Ela, ademais, não está sequer prevista em lei ordinária. A Lei 8.987/95, que regulamenta a concessão e permissão de serviços públicos, nunca impôs tal exigência. Pelo contrário, nos termos do seu art. 9º, § 1º (alterado pela Lei 9.648/98), “a tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário”.

[...]

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”

[...]

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, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.



DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito de Tributo

1.1 “Instituição mediante lei”

A origem do tributo é apenas uma: a lei. Trata-se da única via que legitima o Poder de Tributar e a Competência Tributária. É a lei a fonte principal do Direito Tributário, sendo ela o nascedouro dos direitos, deveres e todas as garantias dos sujeitos (passivo e ativo) da relação jurídico tributária.



Observação

.....

Conforme preceitua Ricardo Alexandre (2017, p. 50) a previsão em lei é a materialização do **princípio democrático**, uma vez que o produto da atividade legiferante não significa outra coisa senão a expressão da voz do povo que se manifesta por meio de seus representantes. Neste ponto, destaca o autor: “tal ideia, no direito norte-americano, é manifestada no brocardo “*no taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributos sem representação)”.

.....

1.2 “Cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

A cobrança, por se tratar de ato administrativo vinculado a ser praticado pela autoridade, não está associado a elementos subjetivos, como conveniência e oportunidade. Tal característica reflete para o Estado como uma atividade **obrigatória** e, mais do que isso, que deve atender, a

todos os requisitos previstos em lei. É admissível dizer, portanto, que a atividade de cobrança não possui qualquer traço da discricionariedade, já que **afasta** por completo a possibilidade de permitir ao agente público (a autoridade) fundamentar-se na impressão subjetiva, evitada de obscuridade e incertezas. A constituição do crédito, assim, **deverá** se basear em **elementos exatos, fatos concretos e na verdade comprovada**. Sobre esse tema, destaca Leandro Paulsen (2014):

A plena vinculação a que se refere o art. 3º tem, ainda, outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. (...) Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias.



Importante!

Decisão do CARF sobre o tema

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - O lançamento requer **prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo**. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, art. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. **Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN**. O imposto, por definição (CTN. art. 3º), não pode ser usado como sanção. Recurso provido. Número do Processo: 10305.002295/96-11. Contribuinte: ALBER CONSULTORIA LTDA. Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTARIO. Data da Sessão: 13/04/1999. Relator(a): Maria Ilca Castro Lemos Diniz. Nº Acórdão. 107-05597.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodvm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda das pessoas físicas**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Teoria Geral do Tributo. /n CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora JusPodvm, 2019. Cap. 2.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Base de cálculo da taxa municipal de fiscalização e funcionamento**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/2fd5d41ec6cfab47e32164d5624269b1>>. Acesso em: 06/01/2020.

_____. **Princípio da legalidade tributária e lei que delega a fixação do valor da taxa para ato infralegal, desde que respeitados os parâmetros máximos**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/bc9c8c705927bf419147ab7491c54896>>. Acesso em: 06/01/2020.

_____. **Regra da anterioridade nonagesimal e lei de conversão da MP**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/fd45ebc1e1d76bc1fe0ba933e60e9957>>. Acesso em: 06/01/2020

_____. **Valor da taxa deve estar relacionado com o custo do serviço que as motiva**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em:

<<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/13384ffc9d8bdb21c53c6f72d46f7866>>. Acesso em: 06/01/2020

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael (org.). **Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MINARDI, Josiani. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodvm, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2014.

PRIEBE, Victor Saldanha. Capacidade contributiva e progressividade como princípios tributários que facilitam a implementação da justiça fiscal. RTRIB. V.131 Nov – Dez, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.04.PDF. Acesso em: 10/01/2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.