

# Conceito de tributo e sua divisão em espécies

## André Mendes Moreira

Professor Adjunto de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da UFMG. Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário. Advogado.

## Sophia Goreti Rocha Machado

Mestranda em Direito Econômico e Financeiro na USP. Especialista em Direito Tributário pelas Faculdades Milton Campos. Advogada.

---

**Palavras-chave:** Tributos. Conceito. Função.

**Sumário:** Proêmio – **1** Escorço histórico da tributação: da antiguidade ao Estado Social – **1.1** Período greco-romano clássico – **1.2** A Idade Média: do feudalismo ao Estado Absolutista Patrimonial – **1.3** O Estado Tributário Liberal – **1.4** O Estado Tributário Social – **1.5** O rompimento do paradigma do tributo como expressão do poder de império – **2** O conceito constitucional implícito de tributo e a definição positivada no Código Tributário Nacional – **2.1** A inexistência de um conceito ontológico de tributo e sua concepção como norma jurídica – **2.2** O conceito constitucional de tributo – **2.3** O tributo no ordenamento infraconstitucional – **2.3.1** A Lei nº 4.320/64: o tributo sob a perspectiva da ciência das finanças – **2.3.2** O Código Tributário Nacional e o conceito de tributo – **2.3.2.1** Tributo é prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – **2.3.2.2** Tributo é prestação compulsória – **2.3.2.2.1** Compulsoriedade e regimes especiais de tributação – **2.3.2.2.2** Compulsoriedade, taxas de serviço e preços públicos – **2.3.2.2.3** Que não constitua sanção de ato ilícito – **2.3.2.2.3.1** Tributo x multas fiscais – **2.3.2.2.3.2** A tributação das atividades ilícitas – **2.3.2.3** Instituída em lei – **2.3.2.3.1** Legalidade formal – **2.3.2.3.2** Legalidade material – **2.3.2.4** Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – **2.4** Considerações finais sobre o conceito de tributo – **3** Conclusões

---

## Proêmio

Honrados com o convite que nos foi formulado pela ilustre Professora Betina Treiger Gruppenmacher, da prestigiosa Faculdade de Direito da UFPR, para integrar este *liber amicorum* em louvor da saudosa Ministra Denise Arruda, optamos pela eleição de um tema ao mesmo tempo vetusto e atual: o conceito de tributo e sua hodierna função no Estado Democrático de Direito, que tantas vezes foi tangenciado pela homenageada em suas decisões em matéria tributária.

Passemos, assim, sem delongas, ao exame da *quaestio juris*.

## 1 Escorço histórico da tributação: da antiguidade ao Estado Social

Seja compreendido como um fim em si mesmo, como sustentava Maquiavel,<sup>1</sup> seja como garantidor da segurança jurídica, como apregoava Hobbes,<sup>2</sup> o Estado, em maior ou menor grau, sempre foi financiado pelos tributos.

Estudioso da história da tributação, Grapperhaus<sup>3</sup> os definiu como “um sacrifício individual por um objetivo coletivo”, modo simples de expressar temática de veras complexa.

Fato é, contudo, que a concepção e a importância do tributo se modificam conforme o conceito de Estado e o respectivo momento histórico, ensinando Heleno Torres<sup>4</sup> que, juridicamente, o conceito antigo de tributo não encontra similaridade com o atual, pois “o estigma da servidão o caracterizava”.

### 1.1 Período greco-romano clássico

Na Grécia antiga, o imposto era “o meio de defesa do bem coletivo, entregue aos cuidados do Estado”<sup>5</sup> que, todavia, sempre que possível era suportado pelos povos vencidos ou libertos do jugo estrangeiro, como ensina Sainz de Bujanda.<sup>6</sup>

Roma, por sua vez, inspirou alguns dos atuais tributos, tendo se valido, como relata Silvio Meira,<sup>7</sup> de numerosos impostos e taxas que, em grande parte e tal como no período grego clássico, eram cobrados dos povos vencidos e subjugados, poupando ao máximo os cidadãos romanos. Afora os tributos em espécie, que incidiam sobre as propriedades, consumo, heranças, *et caterva*, eram também comuns as imposições *in natura* e até mesmo *in labore*, para atender a necessidades estatais específicas de suprimentos e mão de obra, respectivamente.

Entretanto, como ressalta Heleno Torres,<sup>8</sup> a tributação era efetivamente vista pelos romanos como uma forma de opressão e não seria demais afirmar que sua imposição para cobrir as crescentes necessidades de receitas do Império foi uma das razões para o declínio do sistema tributário romano.

<sup>1</sup> MACHIAVELLI, Nicolo. *The Prince*. Versão para iPad.

<sup>2</sup> HOBBS, Thomas. *Leviathan*. Versão para iPad.

<sup>3</sup> GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *Tax Tales from the Second Millenium*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 1.

<sup>4</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 201.

<sup>5</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1983, p. 24.

<sup>6</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 130. v. I.

<sup>7</sup> MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário Romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 26.

<sup>8</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 202.

## 1.2 A Idade Média: do feudalismo ao Estado Absolutista Patrimonial

Com a queda do império romano e a posterior implantação do sistema de organização feudal da Idade Média, passaram os senhores feudais a explorar os seus servos, na condição de proprietários soberanos das terras. Contrariamente ao que se passava na Grécia e Roma antigas, o tributo, apesar de não desaparecer, perdeu importância, cedendo lugar a exigências *in natura* ou *in labore*, pagas ao senhor feudal como contrapartida pela utilização de suas propriedades, configurando, sob esse prisma, verdadeira receita originária, em contraposição à tributação, que é fonte de receitas derivadas.

Nos Estados Absolutos, como todas as terras pertenciam ao monarca, cobrava-se igualmente pelo seu uso, o que originou a denominação Estado Patrimonial. Como afirma Adam Smith,<sup>9</sup> “a renda proveniente das terras da Coroa constituiu por muito tempo a maior parte da receita das antigas soberanias da Europa”.

Com as cruzadas dos séculos XI a XIII, os monarcas absolutistas foram compelidos a contribuir financeiramente e com seus próprios exércitos para os desígnios da Igreja Católica, que pretendia libertar a Terra Santa dos turcos muçulmanos. Desse modo, o recurso à tributação passou a ser cada vez mais necessário para financiar os crescentes gastos públicos.

Todavia, como relata Onofre Batista Junior,<sup>10</sup> nessa época “o tributo ainda não havia ingressado plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada” pelos governantes, o que gerava crescente insatisfação dos súditos.

Tendo em vista esse fato e, ademais, sufocados pela elevação dos tributos, os ingleses pressionaram sua monarquia e, em 1215, foi assinada a *Magna Charta Libertatum*, verdadeiro marco na imposição de limites ao poder de cobrar tributos, a partir do qual se iniciou a concepção de Estado fundado na legalidade como expressão da vontade consentida do povo, por meio de seus representantes.

Não obstante, como relata Heleno Tôrres<sup>11</sup> com esforço em Victor Uckmar, antes mesmo da *Magna Charta Libertatum* pode-se identificar precedentes em que o consentimento dos súditos foi condição essencial para a cobrança de tributos.

De fato, em 1091, Alfonso I, Rei de Castela, já seguia essa linha e, em 1179, o Terceiro Conselho Laterano da Igreja Católica Romana proibiu seus bispos de tributar o clero sem o consentimento deste.

<sup>9</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1.040. v. II.

<sup>10</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal?: os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 309, jan./jun. 2011.

<sup>11</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica aplicada ao sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 301, nota de rodapé nº 5.

### 1.3 O Estado Tributário Liberal

O princípio do *no taxation without representation* assenta as bases para o surgimento, séculos depois, do Estado Liberal, já sob os ideais iluministas de John Locke<sup>12</sup> e seu discípulo, o Barão de Montesquieu.<sup>13</sup> Limitando o poder soberano, o liberalismo fomenta a produção de riqueza e o trabalho, aceita o lucro privado e distancia o homem do Estado, para que aquele possa desenvolver suas potencialidades no espaço público. Em contrapartida, deve o cidadão contribuir para o custeio da sociedade pelo pagamento de tributos, aprovados em assembleias representativas do povo.

O tributo, garantidor da sobrevivência do Estado Liberal, passa, então, a ser visto como o preço que se paga para exercer a própria liberdade, como leciona Ricardo Lobo Torres.<sup>14</sup> Afinal, com o afastamento do Estado da economia e a alienação de seus bens — pressupostos do liberalismo — a primordial fonte de receitas para o seu sustento torna-se exatamente a tributação, originando o intitulado Estado Tributário ou, conforme Lorenz Von Stein,<sup>15</sup> o Estado Fiscal.

Dentro dessa nova linha de pensamento, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 lança a noção de tributo como instrumento de manutenção das despesas do Estado que, em contrapartida, deve zelar pela “felicidade geral” do povo representado. De fato, como leciona Onofre Batista Junior,<sup>16</sup> com a alienação da maior parte do patrimônio estatal, o alargamento do feixe de suas atribuições e consequente majoração de despesas, “cada vez mais a cobertura das despesas públicas passou a depender dos tributos”. À época, positivam-se os direitos sociais de primeira dimensão, como liberdade, propriedade e segurança.

No paradigma liberal, a tributação era vista como uma forma de igualar os que, até então, possuíam privilégios de classe, vincando-se, para tanto, na igualdade formal. Optando-se pela tributação indireta e proporcional, o objetivo era fazer com que povo, nobres e clero pagassem igualmente os mesmos tributos. A ideia de tributação das rendas e das heranças era fortemente repelida pela burguesia. Como anota Baleeiro,<sup>17</sup> com esforço em Macculloch, sustentava-se à época que se os impostos “recaíssem sobre os lucros, matariam o único incentivo ao trabalho (...). Se alcançassem as heranças, destruiriam os sagrados laços de família”.

<sup>12</sup> LOCKE, John. *Second Treatise of Government*. Versão para iPad.

<sup>13</sup> MONTESQUIEU, Baron de. *The Spirit of the Laws*. Encyclopaedia Britannica. Chicago, 1952, p. 58-9.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 98. v. II.

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 191.

<sup>16</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal?: os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 310, jan./jun. 2011.

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualizado por DEJALMA DE CAMPOS. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 177.

Da mesma forma, a simples cogitação de uma tributação progressiva — que já havia sido utilizada em alguns casos na Grécia antiga, na República Florentina e na Basiléia do século XV — suscitava críticas severas, como o provável êxodo de capitais e o colapso da economia, como relata Edwin Selingman.<sup>18</sup>

Assim, com esforço na igualdade formal, assentada na tributação indireta e proporcional, constrói-se o discurso de eliminação das desigualdades até então vigentes, o que se revelou, com o tempo, uma premissa equivocada, como antevisto, à época, por Rousseau,<sup>19</sup> ao afirmar que “essa igualdade é só ilusória e aparente, e não serve senão para manter o pobre na sua miséria e o rico na sua usurpação”.

## 1.4 O Estado Tributário Social

Um século após a Revolução Francesa, os movimentos anarquistas, socialistas utópicos, socialistas cristãos e o marxismo vêm pleitear uma modificação no arquétipo de Estado Liberal exatamente para atender os problemas vaticinados por Rousseau quando da própria gênese desse modelo organizacional.

Premido pela Revolução Russa de 1917, o Estado Liberal se converte em Social, notadamente pelas Constituições Mexicana de 1917 e de Weimar em 1919, restando claro que não bastava ao Estado garantir ao cidadão direitos como a liberdade de pensamento se ele não tinha educação suficiente para elaborar suas próprias ideias.

A transição do Estado Liberal para o Estado Social marca, igualmente, uma mudança na tributação. Com a necessidade de garantir os direitos sociais de segunda dimensão, fulcrados no princípio da igualdade material, como o direito ao trabalho, moradia, educação, saúde e previdência, o papel do Estado agiganta-se e, para tanto, as receitas tributárias são elevadas.

O incremento na arrecadação se deu inclusive de modo a efetivar a premissa da igualdade material, orientando-se pelo princípio da capacidade contributiva que, já no século XIX, fora antecipado por John Stuart Mill<sup>20</sup> como o necessário balizador de um sistema tributário justo. O tributo deixa de ser uma simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça, valendo-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos a fim de beneficiar as regiões mais pobres, relata Betina Grupenmacher.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> SELINGMAN, Edwin. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 27.

<sup>19</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social (princípios de direito político)*. Rio de Janeiro: Edições de Ouro, 1970, p. 57.

<sup>20</sup> MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290. v. II.

<sup>21</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, ano 1, n. 1, p. 42, 2003.

Outrossim, os impostos sobre a renda, a propriedade e as heranças passam a ser utilizados em larga escala, sem que se observe a ocorrência das previsões catastrofistas da burguesia do século XVIII quanto a essas formas de imposição direta e, ademais, progressivas.

Assim, distancia-se o Estado Tributário, tanto o Liberal como o Social, dos Estados Patrimoniais Absolutistas e também dos Estados Comunistas, que são Neopatrimoniais. Inobstante possa-se identificar alguns Estados de Direito hodiernos não Tributários, como Mônaco, que retira boa parte de suas receitas da exploração do jogo, as modernas democracias ocidentais são, em regra, Estados Tributários, que, conforme Onofre Batista Junior,<sup>22</sup> consistem na “projeção financeira do Estado de Direito”.

Analisemos, portanto, sob a ótica do Estado Democrático de Direito, o papel do tributo nos dias atuais.

## 1.5 O rompimento do paradigma do tributo como expressão do poder de império

De acordo com a hodierna concepção de Estado, o tributo deve financiar e direcionar a implementação dos direitos e garantias fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões, especialmente, neste último caso, os relativos ao meio ambiente.

Baseado nessa nova perspectiva, Heleno Torres<sup>23</sup> identifica um rompimento entre o conceito secular de tributo, compreendido como expressão do poder de império estatal, derivado unicamente da existência de um poder soberano.

Para o professor da USP, a função hodierna do tributo é “concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes”. O processo de legitimação democrática do tributo, portanto, afasta a tradicional concepção que opõe Fisco e Contribuinte, tornando o pagador de tributos partícipe da própria ordem na qual se insere, “segundo uma legalidade pautada por princípios”.

A soberania popular é, pois, a verdadeira origem da tributação no Estado Democrático de Direito, fundamentando o Poder Constituinte. Somente a partir da criação da Lei Maior é que passa a existir uma soberania jurídica estatal. De acordo com Heleno Torres, esse é exatamente o fundamento que Kelsen buscou para firmar sua norma fundamental, o mesmo valendo, acrescemos nós, para Hart<sup>24</sup> e a sua regra de reconhecimento.

<sup>22</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal?: os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 310, jan./jun. 2011.

<sup>23</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 305.

<sup>24</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1961.

Linha similar sobre os fundamentos do tributo no Estado Democrático de Direito é seguida por Klaus Tipke,<sup>25</sup> para quem o tributo é “uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”, bem como por Julio Levene<sup>26</sup> que, apesar de reconhecer que o pagamento de tributos é um sacrifício, vinca-se na premissa de que ele somente se torna injusto e violador do direito de propriedade quando excede os limites do bem comum.

Outrossim, Casalta Nabais<sup>27</sup> ressalta que, “o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos”, consistindo em um dever fundamental para estes últimos.

Sobre o “dever fundamental de pagar tributos”, todavia, é importante o alerta de Heleno Torres:<sup>28</sup> enunciada a expressão de modo isolado, pode-se chegar à conclusão equivocada de que o Estado Democrático de Direito imporá ao seu cidadão uma sujeição permanente ao pagamento de exações.

Ao revés, no Estado Democrático de Direito, a cidadania tributária, “antes de qualquer ‘dever’, consagra o *direito* de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei e desde que efetivados todos os direitos e garantias fundamentais”.

De todo modo, fato é que a receita obtida através das imposições tributárias deve dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar uma justiça social distributiva, arrecadando recursos de quem possa deles dispor para prestar serviços a quem deles necessita,<sup>29</sup> sem prejuízo de induzir comportamentos por meio da extrafiscalidade, ferramenta imprescindível no modelo de Estado Tributário Democrático.

Segundo Claude Jessua,<sup>30</sup> o Estado financiador e indutor de modificações sociais pela tributação admite dois modelos nas democracias ocidentais capitalistas:

- a) o Estado Tributário Distribuidor, que é o modelo do *welfare state* europeu, universalista e igualitário; e
- b) o Estado Tributário anglo-saxão, que reserva os serviços públicos apenas aos hipossuficientes.

<sup>25</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

<sup>26</sup> LEVENE, Julio. El pago de tributos configura un sacrificio injusto al derecho de propiedad cuando excede los límites del bien común. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* São Paulo, RT, ano 8, n. 30, p. 21, jan./fev. 2000.

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679.

<sup>28</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 332.

<sup>29</sup> Expressão de WOLFF, Hans; BACHOF, Otto; STOBBER, Rolf. *Verwaltungsrecht*. 1. ed. München: C. H. Beck, 1999. v. 1, p. 204. Citado por BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma Administração Pública mais democrática. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 98, jul./dez. 2008.

<sup>30</sup> Apud BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Por que a guerra fiscal?: os desafios do estado na modernidade líquida*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 316-317, jan./jun. 2011.

A Constituição de 1988 traz um arquétipo mais similar ao de um Estado Tributário Distribuidor do que ao de um Estado Tributário anglo-saxão, conforme se depreende, por exemplo, da assistência universal à saúde, assegurada a todos os cidadãos, independentemente de classe social.

Assentadas essas premissas, passemos, sem delongas, à análise do conceito de tributo e suas espécies no ordenamento jurídico brasileiro.

## 2 O conceito constitucional implícito de tributo e a definição positivada no Código Tributário Nacional

### 2.1 A inexistência de um conceito ontológico de tributo e sua concepção como norma jurídica

Conforme leciona Flávio Bernardes,<sup>31</sup> a utilização do conceito de tributo por diversas ciências, como a contabilidade e a economia, dificulta uma concepção unitária do vocábulo.

Outrossim, consoante relata Paulo Coimbra,<sup>32</sup> o conceito de tributo “é cambiante no tempo e no espaço e, por isso, é tido por contingente”.

Essa mutação histórica de paradigmas explica o motivo pelo qual as tentativas de se definir ontologicamente o conceito de tributo não lograram êxito. Os adeptos de uma definição ontológica do tributo rejeitam o normativismo jurídico, buscando apoio em premissas jusnaturalistas.<sup>33</sup>

A definição ôntica de tributo não encontra espaço no atual Estado Democrático de Direito e, especialmente, no Sistema Constitucional Tributário, cuja forma mais adequada de interpretação, como relata Heleno Torres,<sup>34</sup> é a do positivismo jurídico exclusivo, na modalidade por ele nominada positivismo metódico-axiológico.

Assim, pode-se deduzir que, antes de qualquer outra definição, o tributo é essencialmente uma norma jurídica, emitida e interpretada segundo os critérios de validade positivados no sistema jurídico.

### 2.2 O conceito constitucional de tributo

Conforme leciona Heleno Torres,<sup>35</sup> o conceito de tributo é constitucional. Não é o legislador livre para ampliá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.

<sup>31</sup> BERNARDES, Flávio Couto. *Direito Tributário moçambicano*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, p. 44.

<sup>32</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 82.

<sup>33</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1983.

<sup>34</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 373-4.

<sup>35</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 374.

Inexistindo uma definição expressa de tributo no atual Texto Magno brasileiro (assim como nos anteriores), deve-se, por indução, partindo do particular para se chegar ao geral, analisar os regimes jurídicos aplicáveis a cada uma das espécies tributárias, a fim de delimitar as notas essenciais do conceito de tributo.

Sendo o tributo norma jurídica, sua análise no plano constitucional remete necessariamente às normas de competência, editadas para conferir o poder de tributar aos entes federados e que, como leciona Tácio Lacerda Gama,<sup>36</sup> estão indissociavelmente ligadas à validade das normas jurídicas produzidas a partir de então.

Da análise das normas de competência tributária depreende-se, desde logo, que:

- a) o tributo deve ser instituído por lei;
- b) a ele não pode se opor o contribuinte, do que decorre sua compulsoriedade;
- c) o tributo não grava atos ilícitos, porquanto todos os fatos descritos pelas normas de competência como passíveis de tributação são lícitos;
- d) o tributo é prestação pecuniária, conclusão a que se chega pela análise dos conceitos de obrigação e de crédito tributário, mencionados no art. 146, III, “b” da CR/88, bem como das disposições sobre a repartição do produto da arrecadação constantes dos arts. 157 a 162 da CR/88;
- e) ao exercício da competência tributária se aplicam as limitações esculpidas nos arts. 150 a 152 da Lei Maior. Com base nessas constatações e fundados na lição de Heleno Torres,<sup>37</sup> adotamos o seu conceito constitucional de tributo como a “prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e sujeita às limitações constitucionais tributárias, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, que não se constitua em sanção a ilícitos e seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

## 2.3 O tributo no ordenamento infraconstitucional

### 2.3.1 A Lei nº 4.320/64: o tributo sob a perspectiva da ciência das finanças

O primeiro diploma legal a positivar o conceito de tributo no ordenamento jurídico brasileiro foi a Lei nº 4.320/64, cujo art. 9º assim dispôs:<sup>38</sup>

<sup>36</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 48-9.

<sup>37</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 376.

<sup>38</sup> Anote-se que, antes da Lei nº 4.320/64, o Decreto-lei nº 2.416/40 definiu imposto como “tributo destinado a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração Pública” (art. 1º, §2º). Todavia, conforme salienta Geraldo Ataliba, “como a destinação do produto dos tributos é problema de direito financeiro e não tributário só o que se aproveita de definição é o termo tributo... E, como isso, não se definiu nada” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 151).

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

No âmbito do Direito Financeiro, as receitas somam-se ao patrimônio estatal em caráter definitivo, não provisório, diferenciando-se das meras entradas ou ingressos, que adentram apenas de modo temporário nos cofres públicos.

As receitas subclassificam-se em originárias, derivadas e transferidas.

As originárias decorrem da exploração, pelo Estado, de seu próprio patrimônio ou do exercício de atividade econômica, quando autorizado pela Constituição e pelas leis. As receitas derivadas advêm do patrimônio particular, de forma coativa, exatamente por meio dos tributos. Por fim, as receitas transferidas compreendem as transferências constitucionais de receitas, obrigatórias (como a repartição das receitas tributárias regida pelos arts. 157 a 162 do CTN) ou não.

O art. 9º da Lei nº 4.320/64, portanto, traz importante e pioneira definição de tributo no ordenamento infraconstitucional pátrio, qualificando-o como fonte de receitas derivadas para o patrimônio estatal, distinguindo os tributos de eventuais prestações pecuniárias compulsórias caracterizadas como receitas originárias do Estado.

É o caso, por exemplo, da CFEM (Compensação Financeira sobre Exploração Mineral), prevista no art. 20, §1º, da CF/88.

Doutrinadores como Alberto Xavier<sup>39</sup> e Roque Carrazza<sup>40</sup> atribuem à CFEM natureza tributária exatamente por se subsumir ao conceito de tributo, isto é, por se tratar de prestação pecuniária compulsória, submetida ao regime de direito público, que não constitui sanção de ato ilícito e é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em que pese a proximidade entre os institutos, Heleno Torres<sup>41</sup> afasta da CFEM a natureza de tributo. Para o jurista, a pedra de toque que lhe permite tal certeza consiste no fato de a CFEM decorrer da exploração do patrimônio do Estado, configurando,

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto. Natureza jurídica e âmbito de incidência da compensação financeira por exploração de recursos minerais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 29, p. 11-25, 1998.

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Natureza jurídica da compensação financeira pela exploração de recursos minerais: sua manifesta inconstitucionalidade. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC-SP*, São Paulo, Max Limonad, n. 2, p. 300-44.

<sup>41</sup> Em suas próprias palavras:

<sup>41</sup> Não obstante as várias identidades verificáveis entre ela (a CFEM) e a noção corrente de tributo, com esta não se confunde, por se qualificar preliminarmente como receita originária.

É que esquecem os tributaristas que a especialidade deles encontra-se encastelada numa plataforma mais ampla, a 'atividade financeira do estado', objeto de estudo do direito financeiro, onde a contabilidade pública tem o seu relevo e importância" (TORRES, Heleno Taveira. *A compensação financeira devida pela utilização de recurso hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betuminoso e gás natural (art. 20, §1º, CF) – sua natureza jurídica: grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 135-40. v. 2).

por isso mesmo, espécie de receita originária (patrimonial) ao passo que os tributos qualificam-se como receita derivada, isto é, proveniente do patrimônio privado, sem que haja qualquer vinculação, direta ou indireta, com o uso do patrimônio público.

A controvérsia restou solucionada pelo STF na linha ditada por Heleno Torres, ao argumento de que “o tratar-se de prestação pecuniária compulsória instituída por lei não faz tributo da participação nos resultados ou compensação financeira por sua exploração”.<sup>42</sup> Nessa esteira, conforme interpretação conferida pela Corte Suprema, a CFEM tem mesmo natureza de receita patrimonial, destinada a reparar a União e, principalmente, o Estado e Município, em que se der a exploração mineral, dos impactos gerados pela atividade.

Com espeque na definição do art. 9º da Lei nº 4.320/64, bem como na distinção entre meras entradas e receitas, há autores, como Hugo de Brito Machado, que negam o cariz de tributo aos empréstimos compulsórios. Afinal, se tributos são fontes de receitas derivadas e os empréstimos compulsórios geram simples entradas ou ingressos, não se poderia abrigá-los naquele primeiro conceito. Assim, os empréstimos compulsórios equivaleriam aos empréstimos públicos, diferenciando-se destes por não serem autodeterminados pelas partes, mas sim impostos pela lei complementar, em atenção aos ditames constitucionais.

### 2.3.2 O Código Tributário Nacional e o conceito de tributo

É da lavra de Rubens Gomes de Sousa o conceito de tributo em torno do qual nos debruçaremos a seguir. Prescreve o 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.

A aludida definição é enaltecida pela maioria da doutrina. Conforme Sacha Calmon,<sup>43</sup> um de seus maiores atributos é o de possuir “um teor de elasticidade normativa suficientemente dilargado para abarcar quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação façam a seus jurisdicionados, baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente”.

Obviamente há também críticas ao dispositivo, valendo trazer aqui uma das mais importantes tecidas por Paulo de Barros Carvalho,<sup>44</sup> para quem a inclusão do

<sup>42</sup> STF, Primeira Turma, RE nº 228.800/DF, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 16.11.2001, p. 21.

<sup>43</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 135.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1974, p. 92-4.

termo “ou em cujo valor nela se possa exprimir” ampliaria sobremaneira o âmbito das prestações tributárias, vez que todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, o que poderia abrir margem para se cogitar serem admitidos os tributos *in natura* ou *in labore*, não recepcionados pelo ordenamento brasileiro.

Inobstante, a interpretação do conceito legal de tributo à luz do seu conceito constitucional, ofertado por Heleno Tórres, evita o problema apontado por Paulo de Barros Carvalho, prestigiando a segurança jurídica.

Vejamos, então, as características do tributo conforme a definição do CTN.

### **2.3.2.1** Tributo é prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Como já averbado, o tributo deve ser pago em dinheiro e não em espécie (*in labore* ou *in natura*).

A concepção do tributo como prestação pecuniária permite-nos distingui-lo das requisições administrativas de bens particulares em caso de iminente perigo público (prestação *in natura*, não pecuniária).

Outrossim, o serviço militar obrigatório, o trabalho no Tribunal do Júri ou nas eleições tampouco constituem tributo por não serem prestações em dinheiro, mas sim *in labore*.

Não obstante, o CTN prevê, desde 2001 (por obra da LC nº 104), a possibilidade de dação em pagamento de bem imóvel para operar a extinção do crédito tributário, fato que não desnatura sua natureza pecuniária. A dação em pagamento de imóvel é forma de extinção do crédito tributário, que nasce em pecúnia. Trata-se de alternativa que o devedor possui, desde que haja interesse público na aquisição de sua propriedade imóvel e sejam respeitados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37 da CR/88) na sua implementação.

### **2.3.2.2** Tributo é prestação compulsória

#### **2.3.2.2.1** Compulsoriedade e regimes especiais de tributação

A compulsoriedade é o que distingue a obrigação tributária das obrigações contratuais, eis que o dever de dar dinheiro ao Estado, nesses casos, independe da vontade dos contribuintes, bastando a prática do fato jurígeno descrito no antecedente da endonorma tributária.

Excepcionalmente, adverte-se, as obrigações tributárias podem depender da manifestação de vontade do contribuinte. São as hipóteses de regimes simplificados ou alternativos de tributação, para cuja incidência exige-se a manifestação de vontade

do sujeito passivo, consoante relata Onofre Batista Junior.<sup>45</sup> Inobstante, fato é que, mesmo tendo o direito de optar, o contribuinte estará sujeito ao pagamento do tributo, de um modo ou de outro.

### 2.3.2.2.2 Compulsoriedade, taxas de serviço e preços públicos

A nota da compulsoriedade é essencial para distinguir os preços públicos das taxas de serviço público, como anota Tácio Lacerda Gama<sup>46</sup> (não se mencionam aqui as taxas de polícia, pois, conforme leciona Onofre Batista Júnior,<sup>47</sup> “nessa hipótese a contrapartida será por taxa e só dela se pode cogitar”).

Enquanto os preços públicos derivam de um acordo de vontades (contrato), as taxas de serviço são compulsórias e *ex lege*. Nesse sentido é a Súmula nº 545/STF, segundo a qual “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Tornaram-se correntes, nos dias atuais, as cobranças de preços públicos pelo uso do solo urbano por concessionárias de energia e telecomunicações, que são obrigadas a enterrar o cabeamento no solo municipal para exercer suas funções. Algumas municipalidades têm instituído decretos estipulando o pagamento compulsório de preços pela utilização do solo nessas hipóteses. Ora, tratando-se de exigência compulsória, não pode ser preço, mas sim tributo; todavia, como não há taxa devida pelo uso do solo público (eis que não se tem prestação de serviço ou exercício do poder de polícia), a cobrança é manifestamente inconstitucional, seja do ponto de vista formal — porquanto se trata de prestação pecuniária compulsória não fundada em lei —, seja do ponto de vista material, dado que não há, na Constituição, essa modalidade de tributação, como, inclusive, já reconheceu o STF.<sup>48</sup>

### 2.3.2.2.3 Que não constitua sanção de ato ilícito

#### 2.3.2.2.3.1 Tributo x multas fiscais

Tributo e multa são institutos por demais próximos, já que ambos configuram dever *ex lege* de dar dinheiro ao Estado. A diferença elementar entre ambos consiste, exatamente, na licitude ou ilicitude do pressuposto fático que enseje a obrigação dali nascida.

<sup>45</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 319-23.

<sup>46</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Taxas e contribuições interventivas*. II CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. São Paulo: Noeses, 2005, p. 634.

<sup>47</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Preço público: possibilidade de cobrança pela Administração Pública. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*, n. 32, p. 25, out./nov./dez. 1998.

<sup>48</sup> STF, Pleno, RE nº 581.947/RO, Relator Min. Eros Grau, DJe 27.08.2010.

Devemos todavia registrar, com esforço em Paulo Coimbra,<sup>49</sup> que o CTN incorreu em atecnia ao tratar do tributo e das multas fiscais.

Definindo, em seu art. 113, §1º, que a obrigação principal consiste no pagamento de tributo “ou penalidade pecuniária” pelo contribuinte, assim como, no §3º do mesmo dispositivo, que as obrigações acessórias “se convertem em obrigação principal pelo simples fato de seu descumprimento”, o CTN confundiu os efeitos de normas tributárias impositivas e sancionadoras.

Ora, multa não é tributo, seja ela decorrente do descumprimento da obrigação de pagar quantia ao Estado, seja dos deveres instrumentais de fazer e não fazer, ditos “acessórios” pelo Código.

O que pretendeu o CTN, em verdade, foi conferir o mesmo tratamento jurídico ao tributo e às penalidades tributárias, no que efetivamente logrou êxito. Tanto é que, para afastar a cobrança conjunta de tributos e multas pecuniárias a ele relativas no processo de falimentar, foi necessária a modificação do Código de modo a dispor que as multas tributárias estão vários degraus abaixo do tributo na hierarquia dos créditos a serem pagos pela massa falida.<sup>50</sup>

Prosseguindo, pontua Paulo Coimbra<sup>51</sup> outro equívoco: o de se conferir a mesma destinação orçamentária às receitas tributárias e suas correlatas multas, fato que contribui para a instituição de penalidades com nítido propósito arrecadatário. Em suas palavras, mais adequado e ético seria dar aos valores das multas percebidas pelo fisco “destinação específica e diversa, investindo-as em fundos para o custeio de programas consultivos e de educação fiscal voltados a esclarecer os cidadãos, contribuintes e responsáveis, sobre suas obrigações tributárias. Assim, estariam os valores correlatos às multas contribuindo para a consecução de seus mais elevados fins”.

### 2.3.2.2.3.2 A tributação das atividades ilícitas

Sendo certo que a inclusão de fato ilícito no antecedente da norma de tributação é vedada pelo conceito de tributo, o STF declarou inválida lei paulistana que elevava em 200% o valor do IPTU devido para imóveis irregularmente construídos.<sup>52</sup>

<sup>49</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 69-83.

<sup>50</sup> Confira-se o CTN, nesta parte modificado pela LC nº 118/05:

“Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados”.

<sup>51</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 85.

<sup>52</sup> STF, Pleno, RE nº 94.001/SP, Relator Min. Moreira Alves, DJ 11.06.1983, p. 5.680.

Todavia, apesar de somente fato lícito poder ser eleito pelo legislador como hipótese de incidência tributária, ilidindo a cobrança de tributo sobre a atividade de jogo do bicho ou tráfico de drogas, por exemplo, isso não significa que os rendimentos auferidos a partir do exercício dessas atividades estejam imunes à tributação.

Ora, se o fato imponível consiste em auferir renda e esta, em si considerada, é uma atividade lícita (tanto que integra o antecedente da endonorma de tributação), é irrelevante para a incidência tributária a fonte de sua proveniência, averiguação que não é da alçada do Direito Tributário (*pecunia non olet*).

Esse é o comando inserto no art. 118 do CTN, dirigido ao Fisco, que estipula serem irrelevantes para a configuração do fato gerador a validade jurídica, a natureza ou os efeitos dos atos praticados pelos contribuintes, assim como os efeitos dos fatos ocorridos.

Nessa linha de raciocínio, o STF entendeu, ao julgar um caso sobre tráfico ilícito de entorpecentes, que antes de ser agressiva à moralidade, a tributação do resultado econômico de tais atividades é decorrência do princípio da isonomia fiscal (HC nº 77.530/RS<sup>53</sup>). Nesse mesmo sentido, a Lei nº 4.506/64, relativa ao imposto de renda, já previra a tributação regular dos “rendimentos percebidos de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei”.

Obviamente, há que se compreender a decisão *cum modus in rebus*. Sendo certo que, no ordenamento jurídico brasileiro, a prática de crimes é punida não apenas com as medidas restritivas de liberdade, mas também com o perdimento de bens ou valores auferidos pelo criminoso com a atividade censurada (art. 91, II, “b” do Código Penal), a decretação do perdimento elidirá a cobrança de qualquer tributo. Como leciona Hector Villegas,<sup>54</sup> em situações como tais “o arrecadador tributário terá chegado tarde demais”.

Linha de pensamento similar, com foco nas penalidades tributárias, é defendida por Paulo Coimbra,<sup>55</sup> para quem a aplicação cumulativa de sanção penal e da sanção tributária violaria o princípio do *ne bis in idem*. Fincando-se em Ramirez Gomez, o professor da UFMG propõe a inadmissibilidade da dupla aplicação de normas punitivas, havendo a absorção da menos gravosa.

Cite-se, por fim, o caso do IPTU progressivo no tempo que, a depender da perspectiva, pode apresentar caráter punitivo, pois se aplica na hipótese de o contribuinte não conferir ao imóvel destinação social adequada.<sup>56</sup>

<sup>53</sup> STF, Primeira Turma, HC nº 77.530/RS, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ 18.09.1998, p. 7.

<sup>54</sup> VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Ástrea, 2002, p. 364.

<sup>55</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 368.

<sup>56</sup> Trata-se do disposto no art. 182, §4º, da CR/88 c/c a Lei nº 10.257/01 (Estatuto das Cidades) que, ao tratar da política de desenvolvimento urbano, permite a progressividade no tempo de alíquotas do IPTU (podendo dobrar a cada ano, sendo limitada a 15% do valor do imóvel) como instrumento hábil a incentivar o proprietário a conferir ao imóvel situado na zona do plano diretor da cidade a adequada destinação às diretrizes urbanas.

Essa situação, segundo se infere da Súmula nº 668/STF,<sup>57</sup> seria um exemplo de extrafiscalidade e não de exceção ao elemento da licitude da hipótese de incidência. Todavia o tema ainda não foi debatido com profundidade pela Suprema Corte, havendo autores que sustentam ser essa uma hipótese excepcional, constitucionalmente autorizada, de tributação do ilícito, como Celso Bastos<sup>58</sup> e Hugo de Brito Machado.<sup>59</sup>

Situação semelhante verifica-se em relação ao desconto concedido ao IPVA devido pelo proprietário de veículo que, durante o exercício fiscal, não houver cometido qualquer infração de trânsito. Ao apreciar lei estadual de tal conteúdo, o STF entendeu por seu caráter de estímulo fiscal à observância das regras de trânsito e deixou consignado que “o móvel da isenção não tem de guardar perfeita sintonia com os elementos, em si, do tributo, com os aspectos subjetivos e objetivos a ele inerentes”.<sup>60</sup>

### 2.3.2.3 Instituída em lei

#### 2.3.2.3.1 Legalidade formal

O princípio da legalidade, inserto no art. 150, I, da CR/88, é taxativo ao vedar à União, Estados, DF e Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Lei, no sentido empregado, deve ser interpretada como lei complementar (quando o texto constitucional assim o exige), lei ordinária (regra geral) e, consoante o entendimento do STF,<sup>61</sup> medida provisória, entendimento que é confirmado pelo art. 62, §2º, da CR/88, alterado pela EC nº 32/00, que somente erige limites à utilização de MPs para criação de tributos no caso dos impostos, salvo os extraordinários de guerra e os com uso marcadamente extrafiscal, a saber: II, IE, IPI e IOF.

Segundo o Texto Magno, somente poderá ser cobrado o imposto criado por MP caso esta seja convertida em lei no exercício anterior ao do início da sua imposição. Isso faz com que, no caso dos impostos especificamente, haja uma proteção adicional para o contribuinte, derivada do fato de que, sem a conversão em lei no ano imediatamente anterior, o imposto não poderá ser cobrado. Vale notar que a CR/88 (art. 62, §1º, III) veda a utilização de MPs para instituição de tributos que somente podem ser criados por lei complementar, caso dos empréstimos compulsórios, impostos e contribuições residuais e imposto sobre grandes fortunas.

<sup>57</sup> Súmula nº 668/STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

<sup>58</sup> BASTOS, Celso. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 211.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 105. v. I.

<sup>60</sup> STF, Pleno, ADI nº 2301 MC, Relator Min. Marco Aurélio, DJ 21.11.2003.

<sup>61</sup> STF, Pleno, RE nº 232.896, Relator Min. Carlos Velloso, DJ 01.10.1999.

### 2.3.2.3.2 Legalidade material

Outrossim, discute-se atualmente qual o limite da delegação ao Poder Executivo do poder de fixar critérios para a definição do *quantum* devido em matéria de tributos, ou seja, qual o limite do princípio da legalidade material.

No caso do Seguro de Acidentes do Trabalho, cobrado com alíquotas que variam de 1% a 3% conforme o grau de risco da atividade (leve, médio ou grave) preponderante, o legislador (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91) atribuiu ao Executivo a função de definir as atividades enquadráveis em cada um dos respectivos graus de risco — o que impacta, portanto, na alíquota aplicável.

Contudo, os argumentos de inconstitucionalidade do SAT foram afastados pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.<sup>62</sup> Asseverou a Corte que a aplicação da lei exige a aferição de dados e elementos muitas vezes intangíveis pelo legislador. No caso do SAT, a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma. Tanto é que a própria Lei nº 8.212/91 permitiu à Previdência alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento das empresas para efeito de contribuição do SAT. No entender do STF, seria impossível criar uma nova lei toda vez que fosse necessário reclassificar os graus de risco, razão pela qual a delegação era não somente válida, como também necessária.<sup>63</sup>

Outrossim, rediscute-se atualmente questão semelhante, pois o art. 10º da Lei nº 10.666/03 permitiu ao Poder Executivo fixar em regulamento critérios para reduzir até a metade ou aumentar até o dobro a contribuição para o SAT, em função do desempenho da empresa quanto à proteção da segurança do trabalhador, comparativamente com as demais que atuam no mesmo segmento econômico. A apuração é toda feita administrativamente, conforme índices de frequência, gravidade e custo dos acidentes do trabalho apurados pelo Conselho Nacional da Previdência Social. A matéria já teve repercussão geral reconhecida pelo STF (RE nº 684.261/PR) e atualmente aguarda julgamento.

<sup>62</sup> STF, Pleno, RE nº 343.446/SC, Relator Min. Carlos Velloso, DJ 04.04.2003, p. 40.

<sup>63</sup> Vale conferir trecho do voto do Min. Carlos Velloso nos autos do RE nº 343.446/SC:

“No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Prev. Social ‘poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito de contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes’. Da leitura conjugada do inc. II, alíneas *a*, *b*, e *c*, do art. 22, com o §3º, do mesmo artigo, vê-se que a norma primária, fixando a alíquota, delegou ao regulamento alterar, com base em estatística, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas. A norma primária, pois, fixou os padrões e, para a sua boa aplicação em concreto, cometeu ao regulamento as atribuições mencionadas”.

### 2.3.2.4 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Se o tributo é instituído por lei e é uma prestação compulsória, é decorrência lógica afirmar que sua cobrança se dará mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa dizer que a administração não tem liberdade para decidir sobre a conveniência e oportunidade de agir. Paulo de Barros Carvalho,<sup>64</sup> todavia, critica essa conceituação do CTN, pois, a seu ver, esse elemento não se presta para conceituar tributo, já que “acaso inexistisse essa forma de cobrança nem por isso deixariam de ser tributos”.

De todo modo, a exigência do tributo pelo Poder Público não é um ato discricionário. Verificada a ocorrência do fato gerador, compete necessariamente ao Fisco — a depender da forma de lançamento do tributo — cobrar a respectiva exação ou verificar o acerto em seu recolhimento, impondo as cabíveis penalidades em caso de descumprimento do dever.

Todavia, conforme advertem Heleno Torres e Flávio Bernardes,<sup>65</sup> o tratar-se de atividade administrativa plenamente vinculada não equivale a uma ordem cega ditada pelo legislador ao Fisco. A autoridade administrativa deve lançar o crédito zelando sempre pela busca da verdade material. Afinal, “o direito material de arrecadação e fiscalização, existente na obrigação tributária, exercitável pela Administração Fazendária perante o sujeito passivo, não pode se realizar de qualquer forma, face à natureza da relação jurídica”.

E prosseguem, afirmando que a eficiência administrativa pressupõe a prática regular dos atos integrantes do procedimento de formalização do crédito tributário, tanto preparatórios como revisionais, com o que se põem de acordo com Onofre Batista Junior,<sup>66</sup> para quem o princípio da eficiência deve, por imperativo constitucional, sempre pautar o agir da Administração Pública.

## 2.4 Considerações finais sobre o conceito de tributo

Visto que o tributo é amplamente conceituado como “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”, há que se concordar com Geraldo Ataliba<sup>67</sup> quando afirma que,

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1974, p. 94.

<sup>65</sup> TORRES, Heleno Taveira; BERNARDES, Flávio Couto. Sistemas de arrecadação de tributos na América Latina e princípios constitucionais. *Revista Jurídica Tributária*, ano 1, n. 1, p. 63, abr./jun. 2008.

<sup>66</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 109-163.

<sup>67</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 28.

toda vez que o jurista se deparar com uma situação em que alguém seja colocado na contingência de dar dinheiro ao Estado, não se tratando de multa, obrigação convencional ou indenização/compensação, estar-se-á diante de uma exação tributária.

### 3 Conclusões

A função do Estado, conforme a Declaração Francesa dos Direitos do Homem, é assegurar a felicidade dos seus cidadãos.

Para tanto, concebeu-se o Estado Tributário Distribuidor que, em maior ou menor grau, tributa os que mais possuem para repassar — via serviços, bens ou mesmo pecúnia — aos que mais necessitam.

O tributo, sob o prisma econômico, deve sempre ser cobrado com base nos critérios de justiça, certeza, praticidade e economia na arrecadação, que são os conhecidos “cânonos” de Adam Smith,<sup>68</sup> regras de relevo para a tributação.

Inobstante, fato é, como alerta Onofre Batista Junior,<sup>69</sup> que os Estados Nacionais de hoje se veem sujeitos a uma ditadura do capital, cujo grau de mobilidade atingiu patamares inéditos. Com esforço em Zigmund Bauman, Onofre afirma estarmos diante de uma “modernidade líquida” do capitalismo, em que, diferentemente da “modernidade sólida” que unia de modo indissociável capital e trabalho em endereço certo e com pouco grau de mobilidade, permite hoje ao capital viajar globalmente, valendo-se do trabalho encontrado em diversos postos do mundo e trocando de lugar com muito maior facilidade do que há cinquenta anos.

Tal fenômeno possui importante impacto na tributação, porquanto dificulta a observância prática das quatro regras de Adam Smith para a imposição justa, certa, prática e econômica.

Aqueles que estão acorrentados ao Estado Nacional, por sua vez, acabam sofrendo uma tributação exacerbada, em detrimento do capital volátil, beneficiado por favores fiscais de toda a espécie.

Não por acaso, como pugna Heleno Torres,<sup>70</sup> o maior desafio atual em matéria tributária no Brasil é exatamente combater-se o estado de “insegurança tributária”. Afinal, como as despesas do Estado Democrático de Direito sofrem de um contínuo aumento para atender às suas inúmeras finalidades, os tributos — para acompanhar esse crescente — têm suas regras diuturnamente modificadas, gerando antinomias e dificuldades hermenêuticas.

<sup>68</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 234.

<sup>69</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal?: Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 331-334, jan./jun. 2011.

<sup>70</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica aplicada ao sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 26.

Assim, o real desafio do Estado Tributário Distribuidor atual é manter o seu *status quo*, atendendo às necessidades dos cidadãos e, ao mesmo tempo, assegurando certeza, justiça, praticidade e economicidade na tributação, que é o combustível-mor do ente estatal nos atuais tempos pós-modernos.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015.

---