



1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO



1.1 Atividade Financeira do Estado e Tributação

A regulação jurídica das finanças estatais foi tradicionalmente tratada no âmbito do Direito Financeiro, englobando tanto as modalidades de ingresso de recursos financeiros nos cofres estatais, notadamente dos tributos, quanto a aplicação de tais recursos.

Em decorrência da crescente relevância da arrecadação tributária, o Direito Financeiro acabou desmembrado em duas vertentes de estudo: (i) ingressos públicos decorrentes da instituição de tributos e (ii) gastos públicos.

O Direito Financeiro permaneceu tratando da disciplina do gasto público; a disciplina dos ingressos públicos tributários passou a ser tratada em um novo campo de estudos: o Direito Tributário.

Para podermos situar com precisão o objeto de estudo do Direito Tributário, é importante precisarmos as cinco principais modalidades de ingressos públicos:

(i) **empréstimos**: são os famosos títulos da dívida pública, que são adquiridos voluntariamente por pessoas físicas e jurídicas interessadas nos rendimentos (juros) ofertados pelo Estado. Este ingresso de recursos nos cofres estatais é provisório, pois futuramente será necessário que o Estado quite sua dívida;

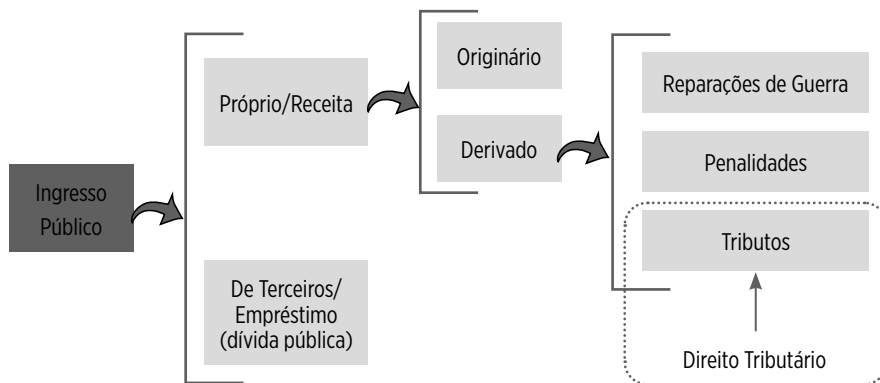
(ii) **exploração econômica de bens públicos**: esta modalidade de ingresso de recursos públicos ocorre quando o Estado obtém recursos financeiros por meio da exploração de algum bem integrante do patrimônio estatal. Neste caso, não há nenhuma obrigação de devolução dos recursos percebidos pelo Estado, pois não se trata de empréstimo. Como exemplo desta modalidade de obtenção de recursos públicos, pode-se citar a renda auferida pelo INSS (autarquia federal) em decorrência da locação de bens imóveis de sua propriedade. Quando o Estado obtém recursos financeiros em caráter definitivo (ou seja, não se trata de empréstimo) e sem utilizar-se do poder de império, a doutrina denomina tais recursos como **ingressos públicos originários**;

(iii) **reparações de guerra**: quando um Estado vence uma batalha contra outro Estado, é muito comum que o vencedor estabeleça uma reparação pecuniária ao perdedor. Esta reparação de guerra certamente acarretará o ingresso de recursos financeiros nos cofres do Estado vencedor e decorre do poder de império estatal, ainda que aplicado sobre outro estado soberano. É importante destacar que **os recursos financeiros estatais obtidos com base no exercício do poder de império são denominados “ingressos públicos derivados”** (derivados do exercício do poder estatal.);

(iv) **penalidades**: as pessoas ficam sujeitas ao pagamento de penalidades quando praticam alguma conduta vedada pela lei, Ex.: atravessar o farol vermelho ou quando deixam de praticar alguma conduta obrigatória (Ex.: a empresa que não solicita o alvará de funcionamento perante a prefeitura se sujeita a uma multa, pois não adotou a conduta obrigatoriamente estabelecida em lei). É importante notar que o Estado impõe penalidades em decorrência do poder de império e, assim, as **multas também são “ingressos públicos derivados”**;

(v) **tributos**: os cidadãos devem pagar tributos para que o Estado tenha recursos financeiros para suportar as despesas que lhe são impostas. As exações tributárias são instituídas pelo Estado, utilizando-se de seu poder de império, sendo certo que os **tributos também se enquadram na categoria dos “ingressos públicos derivados”** (derivados do exercício do poder estatal.). O dever de pagar tributos não se confunde com a obrigação de pagar penalidades, pois, enquanto a penalidade somente é devida quando descumprimos um dever legalmente estabelecido, o tributo deve ser pago pelos cidadãos em decorrência da prática de atos regulares de sua vida civil.

No quadro abaixo, sintetizamos o exposto:



Assim, com base no acima exposto, verificamos que nosso estudo recairá em apenas uma espécie de ingresso público, qual seja, os tributos. Contudo, apesar de já termos diferenciado os tributos das demais modalidades de ingressos públicos, notadamente das penalidades, ainda não definimos o que são os tributos.

1.2 Definição de Tributo



A primeira definição legal de tributo é encontrada na Lei nº 4.320, de 17/03/1964, nos seguintes termos: *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.*

Veja que tal definição de tributo é focada no direito financeiro, pois o tributo é qualificado por sua destinação (*Veja: somente seria qualificado como tributo o ingresso público destinado ao custeio de atividades a serem exercidas por entidades de direito público*).

Segundo tal definição, não seria possível qualificar como tributo um ingresso público de terceiros/empréstimo (adotando este entendimento, o STF publicou a Súmula nº 418, com o seguinte teor: *O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária*).

Conforme o Direito Tributário ganhava autonomia em relação ao direito financeiro, passava a ser premente uma definição de tributo desvinculada do destino de sua arrecadação. Tal definição de tributo consta do Art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966): *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.*

Veja que, na definição do CTN, o tributo não é mais qualificado com receita pública, ou seja, a definição sai do âmbito do direito financeiro (**o Art. 3º do CTN traz um conceito econômico de tributo**). Assim, passa a ser possível a existência de tributos que não se qualifiquem como receitas públicas. Por conta desta nova definição de tributo e do Art. 21, §2, inciso II, da Emenda Constitucional nº 01, de 1969, o Supremo Tribunal Federal reviu seu anterior posicionamento, passando a considerar que os empréstimos compulsórios detêm natureza tributária. Vejamos a redação do Art. 21, §2, inciso II, da EC nº 01, de 1969, e o decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 11.154:

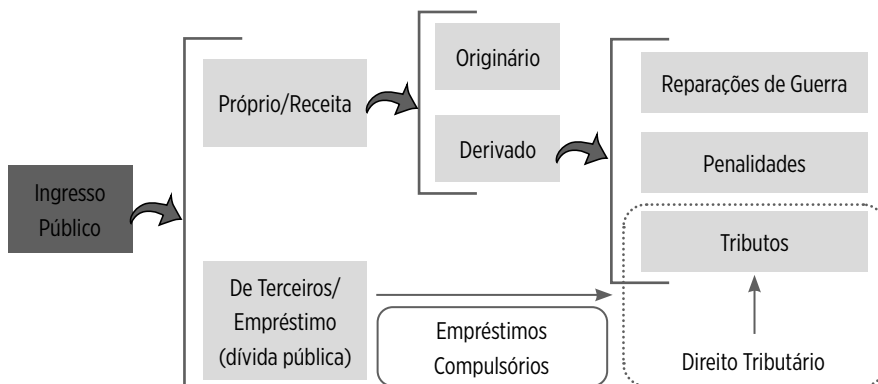
Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: (...)

§ 2º A União pode instituir: (...)

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do Direito Tributário.

RE 11.154 - Empréstimo Compulsório - Dec. - Lei 2.047, de 20/7/1983. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do Art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional 1/69). (...) (RE 11.154, Relator Ministro Oscar Corrêa, Tribunal Pleno, julgamento em 1.6.1988, DJ de 24.6.1988).

Destarte, aquela figura que vimos anteriormente deve ser atualizada da seguinte forma:



É importante notar que, na visão do CTN, é irrelevante o destino da arrecadação tributária, pois saber quais despesas serão custeadas com a arrecadação tributária não se mostra necessário para a qualificação do tributo. Mas, preste atenção: a definição de tributo prestigiada no Art. 9º

da Lei nº 4.320/64 não perdeu toda a sua utilidade, pois **somente pode ser qualificado como tributo um ingresso destinado a integrar o patrimônio estatal**. Neste sentido, o STJ entende que o FGTS não detém natureza tributária, apesar de cumprir todos os requisitos previstos no Art. 3º do CTN, vez que os recursos do FGTS pertencem aos trabalhadores (Súmula STJ 353: As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS).

O conteúdo do Art. 3º do CTN é tão relevante para nosso estudo, pois permeia todo o Direito Tributário, que estudaremos, na sequência e detalhadamente, cada aspecto deste dispositivo legal.

Inicialmente, relembremos a definição de tributo prestigiada no Art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 3º do CTN

*Tributo é toda **prestação pecuniária compulsória**, em **moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**, que **não constitui sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**.*

O primeiro aspecto importante refere-se à definição de que o tributo é “toda prestação pecuniária compulsória”. Assim, fogem ao conceito de tributo diversas obrigações que temos perante o Estado despidas do caráter pecuniário (Ex.: serviço militar obrigatório, mesário em eleições etc.). Ademais, os cidadãos têm o dever de pagar os tributos em decorrência de seu caráter compulsório.

Em relação à **necessária compulsoriedade do tributo**, há uma questão muito interessante recentemente decidida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, que auxilia a compreensão do assunto.

Havia e, de certa forma, ainda há uma grande celeuma sobre a natureza jurídica dos pedágios, principalmente pelo Art. 150, V, da Constituição Federal, norma integrante do Sistema Tributário Nacional, ressalvar do princípio da liberdade de tráfego a possibilidade da cobrança de pedágios pela utilização de vias públicas.

Os defensores da teoria de que o pedágio seria um verdadeiro tributo indicavam que a ressalva constitucional em foco somente faria sentido se o pedágio possuísse natureza tributária. Por outro lado, a teoria oposta indicava inexistir compulsoriedade na cobrança do pedágio, o que afastaria sua natureza tributária, pois os cidadãos somente pagariam o pedágio se e quando trafegassem pela via pública pedagiada, ou seja, só haveria a obrigação de pagar pedágio se a pessoa **voluntariamente** decidisse transitar pela via pública pedagiada.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 800, pacificou a questão ao decidir que o pedágio não tem natureza tributária, em decorrência da inexistência da compulsoriedade da exação, (Ex.: o pedágio somente pode ser cobrado de quem decide transitar pela via pública pedagiada). Veja que a **singela norma do Art. 3º do CTN foi o bastante para o STF concluir que o pedágio não se qualifica como um tributo**.

Continuando o estudo do Art. 3º do CTN, vemos que a prestação pecuniária tributária é “**em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir**”.