

## Caráter compulsório

Quando ocorre o fato gerador, há a subsunção do fato à norma, originando o crédito tributário e, posteriormente, a obrigação tributária por meio do lançamento.

Calma, vamos explicar melhor.

O fato gerador é o evento previsto em lei que, ao se concretizar, dá origem à obrigação tributária. Em outras palavras, é a situação descrita na norma tributária que, quando ocorre na realidade, faz surgir o dever de pagar um tributo.

Assim, o fato passa a se enquadrar perfeitamente na norma jurídica e disso surge o crédito tributário.

No entanto, a obrigação tributária - de pagar o tributo - só surgirá com o lançamento.

Fato gerador ? crédito tributário ? lançamento ? obrigação tributária

Esse processo gera a obrigação de pagamento do tributo pelo contribuinte, independentemente de sua vontade.

Assim, ao receber um boleto de IPTU, por exemplo, o contribuinte não tem a escolha de pagá-lo ou não; o pagamento é obrigatório.

Caso contrário, o fisco emitirá uma Certidão de Dívida Ativa (CDA) e iniciará uma execução fiscal, utilizando meios coercitivos para cobrar o tributo.

Portanto, o pagamento é um comportamento obrigatório, decorrente do poder do Estado de impor tributos para financiar suas atividades.

O tributo é uma receita derivada que decorre do contrato social, permitindo ao Estado gerir serviços como segurança, saúde e educação. O direito de receber tributos pelo Estado é considerado potestativo, ou seja, independente da vontade do contribuinte.

Assim, as obrigações tributárias têm caráter compulsório tanto para o contribuinte quanto para o Estado.

## Formas de tributo

Outro aspecto relevante do conceito de tributo é a **pecúnia**, ou seja, o pagamento em moeda corrente, atualmente o real.

Contudo, existem exceções em que o pagamento de tributos **pode não ser feito diretamente em moeda**.

O art. 162 do Código Tributário Nacional prevê formas alternativas, como cheques, vales postais, estampilhas ou papel selado, embora essas práticas sejam pouco comuns hoje em dia. Antigamente, o uso de selos para comprovar o pagamento de tributos era mais frequente.

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Outra forma excepcional de quitação de tributos é a **dação em pagamento**, prevista no art. 156, XI, do Código Tributário Nacional.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. ”

Essa modalidade permite a extinção de obrigações tributárias por meio da transferência de bens imóveis, desde que atendidas condições específicas, como a avaliação prévia do bem, que deve estar livre de ônus ou impedimentos, e que o valor do bem cubra integralmente o crédito tributário, incluindo juros, multas e encargos legais.

Caso o valor do imóvel seja insuficiente, o contribuinte pode complementar a diferença em dinheiro.

Essa possibilidade é regulamentada pela lei 13.259/16, aplicável exclusivamente à União, que decide de forma discricionária aceitar ou não bens imóveis como pagamento.

## **Não é sanção**

Outro núcleo semântico do conceito de tributo é que ele não pode constituir sanção de ato ilícito, diferenciando-o da multa.

Embora ambos sejam receitas derivadas, o tributo possui caráter arrecadatório ou extrafiscal, enquanto a multa tem natureza sancionatória.

Dessa forma, o fato gerador do tributo **não pode ser um ato ilícito ou estar servindo como punição de ato ilícito**, como plantar maconha ou cometer homicídio.

Entretanto, o tributo pode incidir sobre os efeitos econômicos de atividades ilícitas. Por exemplo, o lucro obtido em uma operação de tráfico de drogas pode ser tributado por impostos como o PIS, Cofins ou Imposto de Renda, desde que o fato gerador, como faturamento, seja identificado. Esse princípio, conhecido como "pecúnia non olet" (dinheiro não cheira), remonta à Roma Antiga, quando o imperador Vespasiano instituiu uma taxa sobre banheiros públicos e justificou sua decisão afirmando que o dinheiro arrecadado, independentemente de sua origem, não tinha odor.

Assim, embora o tributo não possa ter origem em um ato ilícito como fato gerador, pode incidir sobre os resultados econômicos gerados por atividades ilícitas, como o lucro.

## Multas e juros

Por fim, o tributo pode incluir multas e juros de mora em caso de inadimplência, mas essas penalidades não configuram sanção de ato ilícito, sendo apenas consequências do descumprimento da obrigação tributária.

O legislador não pode instituir tributos diretamente sobre atividades ilícitas, mas é permitido tributar os efeitos econômicos decorrentes delas.

Assim, foi definido que tributo é uma obrigação pecuniária compulsória e que não pode constituir sanção de ato ilícito.

## Instituição por lei

O terceiro núcleo semântico, e um dos mais relevantes, refere-se ao fato de que o tributo deve ser instituído por lei.

Isso está relacionado ao **princípio da legalidade tributária**, expressamente previsto no art. 5º, II, e no art. 150, I, da Constituição Federal.

Art. 5º [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A regra geral é que os tributos só podem ser criados ou majorados por lei ordinária, embora existam algumas exceções.

Por exemplo, tributos extrafiscais como o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) podem ser majorados por ato do Poder Executivo devido à sua natureza específica.

Ainda assim, a criação ou majoração de outros tributos, como regra, não pode ser feita por decretos, portarias ou outros atos do Executivo, que podem apenas regulamentar tributos já existentes.

A lei que cria um tributo deve definir sua estrutura completa, contemplando a regra matriz de incidência tributária, composta por elementos essenciais para que o tributo seja válido.

A regra matriz de incidência é um modelo que permite compreender as várias valências do tributo, e sua ausência invalida o tributo. Essa regra é dividida em dois grandes componentes: o antecedente tributário e o consequente tributário.

O **antecedente tributário** engloba:

- Critério material: trata-se da definição do fato gerador, como a propriedade de um bem automotor no caso do IPVA.
- Critério espacial: indica o local de incidência do tributo. Por exemplo, no IPVA, a propriedade de um carro no Estado de São Paulo vincula o pagamento ao Estado.
- Critério temporal: refere-se ao período de incidência. Um carro mantido durante todo o ano de 2023 gera a obrigação de pagar o IPVA correspondente ao ano integralmente.

Uma vez que esses critérios sejam atendidos, amarra-se o antecedente tributário.

Já o **consequente tributário** é composto por:

- Critério subjetivo: determina os sujeitos da relação tributária. No caso do IPVA, há o contribuinte (proprietário do carro) e o ente arrecadador (o Estado de São Paulo).
- Critério quantitativo: define a base de cálculo e a alíquota. Para o IPVA, a base de cálculo é o valor venal do carro, e a alíquota em São Paulo é de 4%. Assim, para um carro avaliado em R\$ 70.000, o imposto devido será de R\$ 2.800.

Outro ponto importante é que a lei deve prever a **forma de cobrança**, o que é feito por meio do **lançamento tributário**.

Este é um ato administrativo oficial e plenamente vinculado, como no carnê de IPTU que chega à casa do contribuinte.

A ausência de qualquer um desses elementos da regra matriz de incidência torna o tributo inválido. Por exemplo, se um boleto de IPTU não especificar a base de cálculo, ele será considerado nulo, pois a falta de transparência inviabiliza a fiscalização por parte do contribuinte.

## Legalidade x reserva legal

É fundamental também distinguir entre os conceitos de legalidade e reserva legal.

A **legalidade**, de forma ampla, implica que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, conforme o art. 5º da Constituição.

Já a **reserva legal** exige que determinados assuntos sejam tratados exclusivamente por um **tipo específico de lei**. Um exemplo é a criação de empréstimos compulsórios, que só pode ser feita por lei complementar, o que exige um quórum mais rigoroso no Congresso.

## Cobrança do tributo

Por fim, o quarto núcleo semântico refere-se à cobrança do tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Isso significa que, uma vez ocorrido o fato gerador, o fisco tem o direito de realizar a cobrança por meio de atos administrativos formais, como o lançamento tributário. Essa atividade, porém, pode ser regulada por **legislação infralegal**.

## Doutrina

Além dos núcleos mencionados no art. 3º do CTN, a doutrina acrescenta aspectos relevantes ao conceito de tributo.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, o tributo é uma receita pública de caráter derivado, que integra os cofres públicos, ainda que temporariamente.

Essa receita deriva do poder de império do Estado, que pode exigir tributos de seus cidadãos. Adicionalmente, o tributo deve ser instituído conforme a Constituição e as leis, e apenas por entidades de Direito Público competentes, como a União, os Estados e os municípios.

A destinação dos recursos arrecadados também é um elemento essencial no regime constitucional atual, pois ajuda a diferenciar a natureza jurídica dos tributos, especialmente entre impostos e contribuições.

Essa diferenciação é importante para compreender o funcionamento da parafiscalidade, como ocorre com conselhos de classe, que têm a prerrogativa de fiscalizar e cobrar contribuições específicas.

Portanto, ao estudar o conceito de tributo, é essencial compreender que sua validade está diretamente vinculada ao cumprimento rigoroso dos princípios constitucionais e legais que regem a matéria, garantindo transparência e legitimidade na relação entre o contribuinte e o Estado.