

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC-SP**

**Fernando Gomes Favacho**

**Definição do conceito de tributo**

**MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2010**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

Fernando Gomes Favacho

Definição do conceito de tributo

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Clarice von Oertzen de Araújo.

SÃO PAULO

2010

Banca Examinadora

---

---

---

*Dedico esta dissertação de mestrado à minha mãe, MARIA DE LOURDES, meu grande exemplo de luta; ao meu pai, JOFRE, que me ensinou a amar a leitura; e ao meu irmão RODRIGO, por todas as conversas que só irmãos de verdade podem ter. Dedico também à minha tia CATARINA, por todo o esforço e torcida, e ao mestre e amigo RODRIGO DALLA PRIA.*

## AGRADECIMENTOS

Meus primeiros agradecimentos são ao professor Paulo de Barros Carvalho, pai e avô de inúmeros grandes juristas, mestre da Filosofia da Linguagem e do Direito Tributário, e à minha orientadora, a semioticista Clarice von Oertzen de Araújo, que faz evoluir não só o trabalho de seus alunos, mas seus próprios alunos.

Aos meus ilustres professores do Mestrado: Elizabeth Nazar Carrazza, Roque Antonio Carrazza (onde o trabalho começou), Robson Maia Lins e Maria Rita Ferragut. Em especial, a Tácio Lacerda Gama e Fabiana del Padre Tomé, que estiveram na banca de qualificação e fizeram as mais importantes sugestões, acolhidas de pronto. Aos ensinamentos de dois gênios sem os quais este trabalho não existiria: Eurico de Santi e Tárek Moussallem, respectivamente o Steve Jobs e o Van Halen do Direito Tributário no Brasil.

A todos os que me ajudaram na pesquisa, com empréstimos de livros, debates de temas polêmicos, solução de dúvidas, sugestões de consulta e revisão de texto: Argos Simões, Charles McNaughton (então, tentei te imitar mas não consegui), Íris Vânia Rosa, Jonathan Barros Vita, Juliana Furtado Costa, Michel Haber Neto, Tathiane Piscitelli, Philippe Gail, Priscila de Souza (não sei como você arranjou tempo!), Jonas e Frederico Favacho. Em Belém: minha tia Catarina Gomes, meus pais Jofre e Lourdes Favacho, meu irmão Rodrigo, Pedro Afonso Braga, Renata Farias, Mozart Silveira, Luis Edwilson Frazão Neto, Andréia Barreto, Georgenor Franco Neto e Joelson Rodrigues. Agradeço especialmente a imensa dedicação de meus amigos Celso de Bastos Correia Neto e Eduardo Tadeu Francez Brasil que, com virtuosismo, anotaram os rascunhos com várias críticas construtivas.

Aos caríssimos alunos da Especialização em Direito Tributário do IBET/Sorocaba. E da PUC-SP/Cogea, principalmente aos da Turma A da quarta-feira de manhã (a melhor de todas!). Aos colegas do Grupo de Estudos do IBET: Alberto Macedo, Antonio Gaspar, Daniela Floriano, Erika Dias, Florence Haret, Gustavo de Souza, Gyordano Kelton, Karina Kauffman, Luciano Almeida, Neiva Baylon e Marina Figueiredo.

Não passa despercebido o suporte, neste longo tempo de escrita, de Reis e Simei Advogados, Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, Tax Justice Network, PUC-SP/Cogea, RDP Cursos Jurídicos, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Instituto Amazônico de Direito Público.

Finalmente, gratidão imorredoura aos professores Rodrigo Dalla Pria, Aurora Tomazini de Carvalho e Jean Paolo Simei e Silva, que há quase seis anos são minha própria família em São Paulo. E à minha namorada Tatiane Blagitz, que me ajuda com o carinho de sempre!

*Quem não vê bem uma palavra  
não pode ver bem uma alma*

FERNANDO PESSOA

## **Definição do conceito de tributo**

Fernando Gomes Favacho

**RESUMO:** Este estudo investiga a definição do conceito de tributo para analisar importantes casos envolvendo o instituto. Expõe brevemente as premissas epistemológicas do constructivismo lógico-semântico, teoria do direito que se utiliza da lógica e das tecnologias da linguagem para a aproximação do objeto. Em seguida, visualiza o sistema jurídico baseado em tais conceitos, como a ideia de norma interpretada a partir de textos positivados. A análise do termo “tributo” começa com o estudo do Sistema Tributário e de normas definitórias da Constituição Federal, da Lei 4.320/1964 e de excertos do Código Tributário Nacional. Trata também da destinação dos tributos e da classificação das espécies, bem como dos vários sentidos da palavra “tributo” e da adoção da regra-matriz de incidência. Seja pela legislação ou interpretação, a incessável mudança dos paradigmas faz com que este tema basilar do Direito Tributário necessite ser sempre (re)investigado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributo – Sistema tributário – Conceito de tributo.

## **Definition of tax concept**

Fernando Gomes Favacho

**ABSTRACT:** This study investigates the definition of tax to analyze some important cases involving the institute. It explains briefly the epistemological premises of the "logical-semantic constructivism" legal theory, based on the approach of objects through the lens of logic and language techniques. Then, the legal system is viewed as a result of the rule of law interpreted entirely from the language of codes. The analysis of the term begins with the study of the National Tax System and the collection of definitional standards of the Brazilian Constitution, Federal Law 4.320/1964 and excerpts of the National Tax Code. It also studies the distribution of taxes among government funds and the classification of taxes in species, as well the various approaches for the term "tax" upon the adoption of the "matrix-rule of tax incidence". Whether through legislation or interpretation, the permanent change in paradigms demands continuous investigation over the concept of tax, a theme of cornerstone importance within Tax Law.

**KEYWORDS:** Tax – Tax system – Tax concept.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. Metodologia e objeto de estudo .....	12
2. Observações à bibliografia .....	13

### CAPÍTULO I

EPISTEMOLOGIA JURÍDICA .....	15
1.1. Solipsismo jurídico: língua, realidade, conhecimento e verdade.....	15
1.2. Semiótica: interpretação, texto e contexto .....	17
1.3. O Direito como um processo comunicacional .....	20
1.3.1. Ruídos da comunicação .....	21
1.4. A Lógica e o estudo do Direito .....	23
1.4.1. Raciocínio lógico .....	23
1.4.2. Lógica das classes .....	25
1.5. Definição de conceitos .....	30
1.5.1. Definição de conceitos jurídicos.....	31
1.5.2. Conflitos entre normas definitórias.....	33
1.5.3. Definição de conceitos na doutrina e na lei .....	34
1.6. Sistema jurídico e sistema da ciência jurídica.....	36
1.6.1. A Ciência do Direito Tributário .....	38

### CAPÍTULO II

NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	40
2.1. Instrumentos introdutórios de normas tributárias .....	40
2.2. Construção de normas .....	42
2.3. Normas primárias e secundárias.....	44
2.3.1. Estrutura formal das normas tributárias.....	45
2.4. Isolamento da norma tributária matriz .....	46
2.5. Pressupostos, elementos e regime jurídico tributário.....	47

### CAPÍTULO III

SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	50
3.1. Sistema constitucional tributário .....	50
3.2. Normas gerais em matéria tributária .....	52
3.3. Sistema tributário no Código Tributário Nacional .....	55
3.4. Importância dos princípios constitucionais tributários.....	60

### CAPÍTULO IV

ACEPÇÕES DO TERMO “TRIBUTO” .....	63
4.1. Plurissignificação estática e dinâmica.....	63
4.2. Tributo como norma tributária matriz.....	65
4.2.1. Qualificação da norma matriz (hipótese e base de cálculo).....	66
4.2.2. Obrigação tributária .....	68
4.3. Tributo como norma financeira.....	69
4.3.1. Receita pública.....	71
4.3.2. A finalidade dos tributos .....	72
4.4. Tributo como pecúnia.....	75
4.5. Outras acepções do termo “tributo” .....	76

### CAPÍTULO V

TRIBUTO: DEFINIÇÃO DENOTATIVA.....	79
5.1. A definição denotativa da Constituição Federal de 1988.....	79
5.2. O caráter tributário das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios	81
5.3. Classificação das espécies tributárias.....	86
5.3.1. Pressuposto fático para o exercício da competência tributária .....	95
5.3.2. Impossibilidade da repetição pela tredestinação das contribuições sociais	99

### CAPÍTULO VI

TRIBUTO: DEFINIÇÃO CONOTATIVA .....	105
6.1. Critérios para a definição do conceito de tributo .....	105
6.1.1. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço .....	106
6.2. “Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” .....	109
6.3. “Compulsória” .....	111

6.3.1. Taxa e preço público .....	113
6.3.2. Taxa de Marinha .....	116
6.4. “Que não constitua sanção de ato ilícito” .....	121
6.4.1. IPTU progressivo .....	125
6.4.2. Desconto no IPVA para o não-infrator .....	127
6.4.3. Ressarcimento ao SUS .....	130
6.5. “Instituída em lei” .....	137
6.6. “Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” .....	140
CONCLUSÃO .....	142
BIBLIOGRAFIA .....	144

## INTRODUÇÃO

Definir o conceito de tributo e suas consequências jurídicas no Sistema Tributário Nacional é imprescindível ao Direito Tributário. É seu objeto basilar, ponto de partida para o entendimento de diversos institutos, como lançamento, isenção e compensação. Some-se a isso sua relevância para o Direito Constitucional: na Carta Federal de 1988 (incluindo as disposições constitucionais transitórias) constam nada menos que 63 aparições do termo.

Este estudo busca inicialmente compreender o Sistema Tributário a partir da Constituição, para posterior análise da Lei 4.320/1964 e da Lei 5.172/1966. Mesmo com os méritos do Código Tributário Nacional, como ter sobrevivido a inúmeras reformas tributárias e estar sob sua terceira Constituição – sem ter sequer um único artigo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal –, o diploma não deixou de fomentar vários problemas, por causa de sua redação (a)técnica e mesmo à sua própria longevidade, no atravessar de tantos sistemas jurídicos diferentes.

Nosso objeto de investigação foi escolhido após o encontro de inúmeras incertezas sobre o instituto matriz do Direito Tributário. A par dos antecedentes doutrinários clássicos, o tema ainda precisa ser pesquisado. Nota-se em demasia a mera repetição do artigo 3º do CTN, que, além da imprecisão de sua linguagem técnica, não pode ser lido isoladamente.

O trabalho objetiva especificamente a investigação e análise dos seguintes tópicos: a) Tecnologias da Linguagem e Lógica das Classes para a aproximação do objeto de estudo; b) Sistema Tributário nos veículos introdutórios de normas, em especial o disposto na Constituição Federal e no Código Tributário; c) Tributo em suas várias acepções e a compreensão da norma matriz tributária; d) Tributo na Lei 4.320/1964 e no Código Tributário Nacional, bem como a recepção do CTN pela Constituição de 1988; e) Acepções da “destinação legal”, a classificação das espécies e outras notas polêmicas que são ligadas ao conceito de tributo; f) Estudo da jurisprudência versada sobre a interpretação do conceito de tributo, em especial nas seguintes exações: *Fundo de Garantia por Tempo de Serviço*, *Taxa de Marinha*, *IPU Progressivo*, *IPVA com desconto para o não-infrator* e o *Ressarcimento ao SUS*.

## 1. METODOLOGIA E OBJETO DE ESTUDO

Nada pode ser conhecido “por inteiro”. Dependemos sempre do ponto de vista, que nos faz enxergar somente um dos vários lados do objeto. Nunca apanhamos algo em sua integral complexidade: acabamos reduzindo-o à parte possível de ser percebida com nossos sentidos em um específico instante.<sup>1</sup>

Sob pena de perdermo-nos no infinito das ligações entre os entes culturais do mundo, delimitemos o dado a ser estudado: nosso objeto eleito é o Tributo no contexto do Sistema Tributário Brasileiro.

Nossa visão estritamente tributária impede de fazermos um trabalho sobre gastos públicos, que estenderia nosso campo ao Direito Financeiro. A função dos tributos e que efeitos produzem no contexto social serão relegados à Sociologia Jurídica, ainda que façamos breves comentários. Centraremos-nos somente no tributo como objeto da Ciência do Direito em sentido estrito. É nosso corte metodológico. Nossa ótica, portanto, será estatal, jurídica, e não sociológica. Qualquer contestação aos paradigmas vigentes será *interna*, jogando as regras do jogo jurídico brasileiro.

Inevitavelmente escolheremos um ponto de observação, uma forma para nos aproximar do ente a ser conhecido. É necessário um método – há uma multiplicidade deles – cuja escolha interferirá sobremaneira no resultado. Método designa um conjunto de procedimentos utilizados pelo qual se obtém certo resultado.

O método utilizado neste trabalho será o *analítico-hermenêutico*.<sup>2</sup> Tal junção é característica do *Constructivismo lógico-semântico*,<sup>3</sup> escola do pensamento jurídico que se preocupa com a utilização das categorias semióticas, a análise da norma e o estudo da teoria da linguagem para a compreensão do direito posto. Pelo lado *analítico*, busca-se estudar

---

<sup>1</sup> A própria posição do observador interfere na compreensão do objeto, como mostra a física quântica. Cf. Fritjof Capra, *O Tao da Física*, p. 129-130.

<sup>2</sup> Cf. Gregório Robles, *O direito como texto*, p. 3. O autor também se refere a esta gramática para enfrentar o objeto empírico de *teoria comunicacional*.

<sup>3</sup> A principal marca do Constructivismo é o incessante estudo da *Teoria geral do direito e da filosofia do direito*. Discorre Paulo de Barros Carvalho: “Para benefício da comunidade jurídica, com o movimento do ‘giro-lingüístico’, e, posteriormente, do constructivismo lógico-semântico preconizado pelo mestre Lourival Vilanova, verifica-se uma grande tendência, por parte de alguns exegetas, em se aperfeiçoar a Teoria Geral do Direito fazendo uso de expedientes epistemológicos ricos em método, que visam a aprofundar o conhecimento da matéria. E neste movimento, obviamente, encontra-se envolvido também o direito tributário brasileiro”. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 157.

enunciados compostos e decompô-los a níveis mais simples e, pelo *hermenêutico*, inserir o estudo do direito dentro do contexto cultural no qual está imerso. E não se trata de um sincretismo qualquer: Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> descreve:

Longe disso, penso em expediente que potencialize a investigação: de primeiro, por sair amarrando e costurando os conceitos fundamentais, estipulando o conteúdo semântico dos termos e expressões de que se servem os especialistas, preparando-os para outra sorte de indagações, agora de cunho culturalista; e por fim, munidos desse poderoso instrumental, aplicá-lo ao direito tributário de nossos dias.

Como a aplicação do instrumental tecnológico dá-se em função do processo metodológico que está sendo usado na pesquisa,<sup>5</sup> utilizaremos das “tecnologias da linguagem”, formadas por estudos da comunicação, tal como os trabalhos da Escola Constructivista.

Postos estão o objeto e o método: respectivamente, o *Tributo no sistema tributário nacional* e o *Constructivismo lógico-semântico*.

## 2. OBSERVAÇÕES À BIBLIOGRAFIA

A bibliografia sobre o tema é farta, ainda que restrita se considerado o método e seus instrumentos teóricos utilizados neste trabalho. Nossa pesquisa centrou-se em autores que buscam classificar sem deixar de discutir o ato lógico de classificar e entender o sistema tributário após questionar-se sobre a definição do conceito de sistema. Entendemos tais pressupostos como exigências do rigor científico.

Foram basilares, para a formação do instrumental teórico, ensinamentos de autores que tratam de linguagem, lógica e a teoria do conhecimento, como Vilém Flusser, Roman Jakobson, Alfred Tarski, Leonidas Hegenberg, Clarice von Oertzen de Araújo e Aurora Tomazini de Carvalho. A compreensão de sistema e de norma jurídica teve apoio em Hans Kelsen, Alf Ross, Herbert Hart, Lourival Vilanova, Tercio Sampaio Ferraz Jr., Eurico Marcos Diniz de Santi, Tárek Moussallem e Tácio Lacerda Gama. A definição do conceito de tributo foi investigado em lições fundamentais de diversos autores, dentre eles Rubens Gomes de

---

<sup>4</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. XXV.

<sup>5</sup> Antonio Joaquim Severino, *Metodologia do trabalho científico*, p. 100.

Sousa, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro, Fabiana del Padre Tomé, Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho. Para questões como a destinação e a classificação das espécies tributárias, autores como Paulo Ayres Barreto, Estevão Horvath, Tathiane Piscitelli, Renato Lopes Becho e Marco Aurélio Greco foram imprescindíveis.

Três trabalhos acadêmicos precedem-nos: a tese de doutorado de Edvaldo Pereira de Brito, *O conceito tributo* (USP, 1997), e duas dissertações de mestrado: *Conceito constitucional de tributo* (USP, 2001), de Marcelo Salles Annuziata, e *O conceito de tributo no direito brasileiro* (PUC/SP, 2008), de Marco Antonio Gama Barreto. Colhemos muitas das ideias de nossos predecessores, e mesmo com as devidas citações no corpo e no rodapé é de difícil medição a influência que tais trabalhos tiveram nesta dissertação de mestrado. Da tese de Edvaldo Brito, nos interessamos essencialmente pelo estudo do tributo como um conceito no direito brasileiro, e sua forma de diferenciá-lo ante outros conceitos jurídicos. O estudo da plurissignificação da palavra “tributo”, de Marcelo Annuziata, e a diferenciação entre *conceito e definição*, de Marco Antonio Barreto, foram importantes contribuições. Não podemos esquecer da análise de casos práticos trazida por todos.

Além da boa doutrina já escrita sobre o assunto (antes e após a Constituição de 1988), o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm, juntos, em seus respectivos sítios, centenas de acórdãos somente sobre o artigo 3º do CTN. Graças a este material hoje disponível, buscou-se um resultado diferenciado.

Ressaltamos, por derradeiro, que, por investigarmos o conceito de tributo somente no contexto do ordenamento jurídico pátrio, pouco pode ser aproveitado da doutrina estrangeira, dadas as nossas inúmeras especificidades – a principal delas é a eminente constitucionalização do sistema tributário, ímpar no mundo.

# CAPÍTULO I

## EPISTEMOLOGIA JURÍDICA

### 1.1. Solipsismo jurídico: língua, realidade, conhecimento e verdade

Para propor o conhecimento de um objeto, expomos algumas premissas fundamentais: o que chamamos de conhecer? E de verdade? Declaramos ou constituímos a realidade que conhecemos?

Nossos sentidos (visão, audição, olfato, paladar, tato) captam do mundo apenas *dado bruto*, algo incompreensível, a que chamamos de *caos*. No momento em que organizamos e catalogamos esse *caos* formamos o *cosmos*, algo possível de compreender. O cosmos é, para a mente humana, o que é compreensível. É, enfim, nossa realidade, que só passa a existir para a mente humana quando a compreendemos.<sup>6</sup>

Não conhecemos os dados brutos. Eles só são conhecidos quando *representados*. É essa representação que conhecemos. Conhecer é, portanto, saber emitir proposições sobre o objeto conhecido, saber representar aquele dado.

O ser humano representa o mundo e, assim, cria seus objetos. A forma de existir do objeto é a representação, logo não se pode falar em objetos não-proposicionais. Por outro lado, o ato de valoração está em qualquer representação: todos os objetos só existem dentro de um contexto, fazendo parte e dependendo da cultura do ser.<sup>7</sup> Conclui-se que todo objeto é cultural e proposicional.

Para representar, é preciso linguagem.<sup>8</sup> Essa representação através da linguagem mostra que não há uma *descrição* da realidade, mas sim uma *constituição*:<sup>9</sup> que são os dados brutos, para nós, senão o que conhecemos, ou seja, sua representação? Por isso, Vilém Flusser

---

<sup>6</sup> Cf. Vilém Flusser, *Língua e realidade*, p. 32.

<sup>7</sup> Edgar Morin entende que o próprio conhecimento depende do sistema a que está inserido, e que “a relacionalidade vem da indestrutível relação sujeito/objeto e espírito/mundo”. *O Método 3: conhecimento do conhecimento*, p. 245.

<sup>8</sup> Cf. Vilém Flusser, *Língua e realidade*, passim.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 202.

chega a afirmar que “a língua é a realidade”, já que tudo o que conhecemos é a representação feita pela língua. Está posta, portanto, a necessidade da compreensão da linguagem,<sup>10</sup> que é nossa forma de constituição (e desconstituição) do mundo.

A realidade do direito é assim. Só existe através da linguagem, mas agora com uma diferença específica: *linguagem jurídica, competente* segundo as regras do sistema normativo. Não existe direito fora da linguagem jurídica, ou, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho,<sup>11</sup> o real jurídico

(...) é construído pela linguagem do direito positivo, tomado aqui na sua mais ampla significação, quer dizer, o conjunto dos enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado, este último, aliás, o mais fecundo e numeroso, se bem que de menor hierarquia que as outras fontes. São tais enunciados articulados na forma implicacional das estruturas normativas e organizados na configuração superior de sistema; eles, repito, *que são, formam, criam e propagam a realidade jurídica*.

Nada existe sem linguagem, nem existe direito sem linguagem jurídica. Conforme Clarice von Oertzen de Araújo,<sup>12</sup> “a linguagem inclui-se entre as instituições resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona sua existência”.

Chamamos estas ideias de *solipsismo jurídico*, pois a tese de que os elementos da linguagem e os da realidade correspondem termo a termo e que os elementos da realidade reduzem-se aos fatos da experiência imediata (solipsismo) é oriundo da filosofia, mais especificamente da teoria da linguagem.<sup>13</sup>

Por fim, posicionemo-nos sobre a verdade: para fazer Ciência, é preciso que suas proposições sejam gravadas por este valor. Não é a verdade, contudo, um valor aplicável às decisões dos Tribunais Superiores, pois quando discorrem sobre “o que diz a lei”, estão fazendo direito positivo, e não Ciência do Direito.

---

<sup>10</sup> Esclarecemos que a linguagem é a somatória da *língua* (conjunto de signos) com a *fala* (uso e atualização da língua). A língua é o código, sistema de sinais que, por convenção, representa o mesmo significado tanto para o emissor quanto para o destinatário. Ferdinand de Saussure, *Curso de lingüística general*, p. 45-56.

<sup>11</sup> *Direito tributário, linguagem e método*, p. 172-173.

<sup>12</sup> Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do direito*, p. 19.

<sup>13</sup> Os quais têm como nomes maiores Schopenhauer, Kant, Wittgenstein e Carnap. Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 1086-1087.

O conceito de verdade como *correspondência entre o conhecimento e a coisa* remonta aos antigos pensadores gregos. Acreditavam que existia uma “verdade universal”, em contraposição à verdade aparente, à ilusão. Como o ser independia do utente, *verdade absoluta* era uma redundância aos paradigmas da época. Para uma sentença ser verdadeira, deveria *corresponder* à verdade. “Verdadeiro é o discurso que diz as coisas como são; falso é aquele que diz como não são”, discorria Platão.<sup>14</sup>

Com o advento da filosofia da linguagem, encontramos uma séria mudança de pensamento.<sup>15</sup> A verdade passa a ser *consensual*, pois deverá haver um consenso prévio: qualquer afirmação só será verdadeira *conforme as regras de um sistema*.

Na teoria do conhecimento, dizer que a verdade é absoluta é não admitir os diferentes sistemas existentes, os diferentes pontos de referência. A verdade muda conforme o contexto, de tal forma que só é possível pensar em algo “absoluto”, no sentido de *atemporal* e *aterritorial*, se adotarmos a *filosofia do ser*, de tradição grega. Voltemos a Flusser, quando diz que a língua é a realidade. Como há uma multiplicidade de línguas, a realidade é relativa – *relativa a cada língua*, ou relativa conforme cada sistema linguístico. Não há uma mesma realidade para os diferentes idiomas.

Dessa forma, concluímos que as verdades “fortes”, únicas e incontrovertidas, não possuem lugar ante a necessidade do consenso. A investigação do alcance de qualquer termo depende de um acordo entre os membros da comunidade.

## **1.2. Semiótica: interpretação, texto e contexto**

Interpretar é construir o sentido a partir do contato com o objeto. É atribuir valor aos símbolos. A linguagem, como visto, é inafastável, posto que participa da constituição do objeto: construímos sentido com o uso de nossa língua.

O conjunto de caracteres a que temos acesso com o contato visual é o *suporte físico*, o ponto de partida para chegar ao *significado*. Ao entrarmos em contato com o texto de lei,

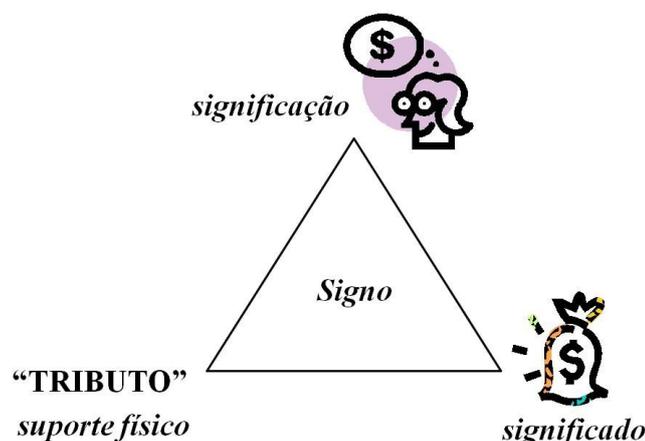
---

<sup>14</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 1183.

<sup>15</sup> Dardo Scavino, *La filosofia actual: pensar sin certezas*, p. 90.

produzimos um juízo de veracidade – uma *significação*.<sup>16</sup> O estudo desta *relação signica* entre suporte físico, significado e significação é feito pela *Semiótica*, um meta-método que pode ser utilizado por todas as áreas do conhecimento. Conforme Lauro Frederico Barbosa da Silveira, “é a ciência formal que tem por objetivo estabelecer como devem ser todos os signos para uma inteligência capaz de aprender através da experiência”.<sup>17</sup> Ela pode analisar um vocábulo em três níveis: sintático (a relação dos signos entre si), semântico (dos signos e seus significados) e pragmático (dos signos e os utentes). Charles Morris<sup>18</sup> enfatiza que são três aspectos de um mesmo e só fenômeno.

Explicaremos os elementos desta tríade (sintática, semântica e pragmática) pela Semiótica Jurídica, que é a teoria geral dos signos de direito: no nível sintático, as normas são iguais: todas prescrevem condutas, todas cuidam do dever-ser, dever de fazer algo. Todas têm um *antecedente* (se eu matar, se eu auferir renda) e um *consequente* (logo, devo ser preso; logo, devo pagar Imposto de Renda ao Fisco Federal). Mas seus sentidos são diferentes em nível semântico: uma é uma norma de direito penal, outra, de tributário. Uma proíbe matar, outra obriga a pagar tributo. É uma relação entre o signo (texto de lei), e a significação (o que é ordenado). Por último, há uma relação pragmática – a regulação de condutas entre sujeitos de direito.



<sup>16</sup> Utilizaremos as categorias de Edmund Husserl (significado, suporte físico, significação), conforme o faz muitos que utilizam as tecnologias da linguagem para a compreensão do direito tributário, vide Tárek Moussallem, *Fontes do direito tributário*, p. 48. *Significado* é o objeto representado pelo *suporte físico*. *Significação* é nossa (re)construção mental do *significado* a partir do contato com o *suporte físico*.

<sup>17</sup> Lauro Frederico Barbosa da Silveira, *Curso de semiótica geral*, p. 38.

<sup>18</sup> Charles Morris, *Fundamentos de la teoría de los signos*, p. 17. Tradução livre.

No exemplo acima, a palavra “tributo” que está no texto legal é o suporte físico, o saco de dinheiro é o seu significado e o dinheiro que aparece na nossa mente quando lemos a palavra é sua significação.<sup>19</sup> Aurora Tomazini de Carvalho<sup>20</sup> explica que “o signo, nessa concepção, é um *suporte físico* que se associa a um *significado* e que suscita uma *significação*, compondo o que se denomina de *triângulo semiótico*, uma relação entre esses três elementos”.

O suporte físico *texto de lei* (linguagem escrita) aparece, em sentido amplo, utilizado de forma predominante pelo direito, como afirma Clarice de Araújo:<sup>21</sup>

O Direito como sistema comunica aos seus destinatários/usuários padrões de conduta social. Tais pautas de comportamento utilizam a linguagem escrita de forma hegemônica. No Direito, a maioria dos procedimentos orais, como depoimentos pessoais ou de testemunhas, é reduzida a termos escritos. Com a evolução das tecnologias tornam-se cada vez mais escassas as manifestações meramente orais, tais como contratos verbais.

Outro conceito importante da semiótica é a *experiência colateral*, a intimidade prévia com aquilo que o signo denota e que está contida na nossa cultura. É a zona de intersecção entre o já conhecido e o que pode ser conhecido. Sem a mínima experiência colateral não é possível a significação, i. é, não há a produção de interpretante,<sup>22</sup> pois a compreensão da mensagem pressupõe tal série de associações (um código em comum). Logo, toda vez que um signo desencadeia em nós a produção de sentido, interpretamos conforme nosso contexto.

A experiência colateral é ativada cada vez que interagimos com um objeto, ao percebermos seus atributos e conseguirmos fazer relações com outros objetos: assim, criamos uma referência a ser utilizada posteriormente em nossa mente. Sem um conjunto ordenado de referências, é impossível o conhecimento.<sup>23</sup> O uso de um termo pela comunidade jurídica depende da definição de conceito de outros termos que o circundam.

Por isso, não há texto que não sofra influência do contexto.

---

<sup>19</sup> Tributo está aqui como pecúnia, e não como norma tributária matriz, como se explicará no Capítulo IV.

<sup>20</sup> *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*, p. 152.

<sup>21</sup> Clarice von Oertzen de Araújo, *Semiótica do Direito*, p. 17.

<sup>22</sup> Lucia Santaella, *A teoria geral dos signos*, p. 36. Invocando Peirce, a autora completa: “na medida em que o interpretante é uma criatura gerada pelo próprio signo, essa criatura recebe do signo apenas o aspecto que ele carrega na sua correspondência com o objeto e não todos os outros aspectos do objeto que o signo não pode recobrir”.

<sup>23</sup> Cf. Leonidas Hegenberg, *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*, p. 24 a 31.

### 1.3. O Direito como um processo comunicacional

O direito posto existe para disciplinar os comportamentos humanos no convívio social. Isto ocorre quando um emissor tido como competente produz mensagens normativas por meio de uma linguagem escrita segundo as regras do código, o direito positivo.

As normas nunca incidirão por conta própria – não basta o legislador escrevê-las num papel para serem cumpridas por todos. É necessária a comunicação (fato) que terá como consequência a regulação de condutas (relação). Por isto, Paulo de Barros Carvalho escreve que “falar em incidência normativa ou subsunção do fato à norma é descrever o processo comunicacional do direito, indicando os elementos participantes na construção da mensagem legislada”.<sup>24</sup>

*Comunicação*, para o linguista Roman Jakobson, é “a transmissão, por um agente emissor, de mensagem, veiculada por um canal, para o receptor, segundo um código comum e dentro de um contexto”.<sup>25</sup> Jakobson afirma existirem seis elementos pressupostos para a comunicação: o remetente, a mensagem, o destinatário, o contexto, o código e o contato.

É mister uma perspectiva sumária dos fatores constitutivos de todo processo lingüístico, de todo ato de comunicação verbal. O REMETENTE envia uma MENSAGEM ao DESTINATÁRIO. Para ser eficaz, a mensagem requer um CONTEXTO a que se refere (ou “referente”, em outra nomenclatura algo ambígua), apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um CÓDIGO total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um CONTACTO, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a ambos a entrarem e permanecerem em comunicação.<sup>26</sup>

No caso do Direito Positivo, podemos listar todas as pessoas hábeis a produzir normas como *remetentes*. O *código*: o Direito posto. A *mensagem*: a significação (norma jurídica) alcançada através do contato do hermeneuta com o *canal físico*, a folha de papel onde consta o documento normativo. Por último, o *contexto*, é a reação que provoca entre todos nós, os

---

<sup>24</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, passim.

<sup>25</sup> Roman Jakobson, *Lingüística e comunicação*, passim.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 123.

*destinatários* das normas (regulação de condutas),<sup>27</sup> que para nós é onde se encontra a conexão psicológica.<sup>28</sup>

<i>Pressupostos da Comunicação</i>	<i>Pressupostos da Comunicação Jurídica</i>
1. Remetente (emissor)	Legislador (em sentido amplo)
2. Destinatário (receptor)	Sujeitos de direito
3. Mensagem	Norma jurídica <sup>29</sup>
4. Código (sinal)	Direito posto <sup>30</sup>
5. Contacto (canal físico)	Documentos normativos
6. Contexto (referente)	Regulação de condutas <sup>31</sup>

Notemos que o alcance do termo<sup>32</sup> “tributo” será estudado como vocábulo empregado pelos utentes do direito, ou seja, com os pressupostos da comunicação jurídica.

### *1.3.1. Ruídos da comunicação*

Há ruídos que podem embaraçar e retardar a comunicação. Luis Alberto Warat<sup>33</sup> aponta dois problemas semânticos muito comuns: a ambiguidade e a vaguidade, presentes na significação que criamos ao entrarmos em contato com qualquer signo linguístico.

<sup>27</sup> Clarice von Oertzen de Araujo, *Semiótica do direito*, p. 44.

<sup>28</sup> Paulo de Barros Carvalho chama a concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e na recepção da mensagem de “conexão psicológica” e o meio envolvente e a realidade que circunscrevem o fenômeno observado de “contexto”. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 167.

<sup>29</sup> O Decreto-lei 4.657/1942 (Lei de Introdução do Código Civil brasileiro), em seu art. 3º, ao dizer que *ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*, traz a ficção de que o receptor da comunicação jurídica tem seu repertório equiparado ao do emissor.

<sup>30</sup> Conforme o art. 13 da Constituição Federal, *a língua portuguesa é o idioma oficial da República Federativa do Brasil*. O Direito Positivo deverá utilizar a língua portuguesa como código da comunicação jurídica.

<sup>31</sup> “Para a realidade jurídica, a comunicação estará sempre envolvida em um contexto social e cultural; as interações humanas constituem o contexto que interessa ao Direito como sistema de regulamentação de condutas”. Clarice von Oertzen de Araujo, *Semiótica do direito*, p. 57.

<sup>32</sup> Utilizaremos a palavra “termo” como um nome associado a um objeto do universo de discurso.

A ambiguidade ocorre quando não sabemos quais das duas ou mais significações que podemos construir a partir do texto é a melhor para utilizarmos em dado contexto. Ela pode ser do tipo *homonímia*, *polissemia* ou *processo-produto*. Temos a *homonímia* quando uma pessoa está em uma alfaiataria e também perto de uma cesta de frutas. No papel de emissor, pronuncia-se “eu quero uma manga”. O receptor da mensagem poderá entender se tratar de uma fruta ou de um pedaço de uma camisa. A *polissemia*<sup>34</sup> ocorre quando um mesmo termo designa significados conectados – louco por chocolate (dominado por paixão intensa ou forte sentimento), louco da vida (furioso), louco após um trauma (comportamento mostra alterações das faculdades mentais). A do tipo *processo-produto* confunde o procedimento com o resultado: é o caso do termo “conhecimento” (ato do conhecimento e o conhecimento como consequência do ato). Acrescentamos a todas a *classe-objeto*, que confunde o gênero com sua espécie: é o que acontece quando chamamos de impostos (objeto), coloquialmente, os tributos (classe).

Já a vagueza ocorre por inexistência de parâmetros (convenções) para sua denotação. Na língua portuguesa, como em todas as outras não-formais, não há uma única palavra que só tenha um sentido, em especial quando usada coloquialmente. Nem há, sem prévia convenção, duas ou mais palavras que signifiquem exatamente a mesma coisa. Por isso, só encontraremos sinônimos perfeitos na lógica formal.

Um exemplo prático de problema semântico aparece no estudo da palavra “prova”, feito por Fabiana del Padre Tomé.<sup>35</sup> Ainda que a autora tenha encontrado um ponto nuclear entre as definições possíveis (“algo que possa servir ao convencimento de outrem”), também percebeu que a palavra padece de ambiguidade processo/produto, e que sempre que falamos em “prova” devemos estabelecer a fase de sua dinâmica a que nos estamos referindo.

É objetivo deste trabalho diminuir a vaguidade e a ambiguidade do termo “tributo”, reduzindo os ruídos comunicacionais que podem ser provocados com a leitura dos textos jurídicos. Para tal, faremos um processo de elucidação do termo: uma *definição do conceito* de tributo.

---

<sup>33</sup> Luis Alberto Warat, *O Direito e sua Linguagem*, p. 76-79.

<sup>34</sup> A polissemia é catalogada pelos dicionários. “Louco” possui onze significados no *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, p. 1197.

<sup>35</sup> Fabiana del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, passim.

## 1.4. A Lógica e o estudo do Direito

Estudar Lógica é adentrar num poderoso instrumento que enumera, delimita, diminui a vagueza e ambiguidade dos termos e que pode solucionar problemas de classificação e de interpretação. A par disso, temos consciência também de que “a análise lógico-formal é insuficiente para dar conta de toda a experiência jurídica”.<sup>36</sup> Bastar neste ângulo é fazer logicismo, sintaticismo: a compreensão do direito posto necessita do estudo do *extralógico*. Em resumo, ajuda no entendimento do sistema jurídico, mas não o esgota.

A lógica não verifica *afirmações empíricas*, mas sim *raciocínios ideais*. O que pode ser absurdo para a realidade pode estar correto sob o ponto de vista lógico. A classificação lógica pode ser perfeitamente aplicada em objetos ideais, como os números. Para objetos reais, a classificação por etapas graduais não costuma ser utilizada pelo legislador.<sup>37</sup> Neste momento, a conversação entre o sistema lógico e o jurídico sofre uma limitação. Exigir que as leis lógicas se confundissem completamente com as leis jurídicas é crer que a lógica faz parte do sistema do direito positivo. Em aguda observação, pondera Vilanova:<sup>38</sup>

Se as leis lógicas fossem normas, ao lado das normas jurídicas, procedentes de fontes normativas, seriam suscetíveis de serem ab-rogadas por normas de Direito positivo. Enquanto não, seriam normas válidas, vinculantes, providas de reparação sancionadora em caso de inobservância, com a estrutura sintática de toda norma de Direito Positivo.

### 1.4.1. Raciocínio lógico

A Lógica não é capaz de diferenciar se uma afirmação é verdadeira ou falsa, de forma empírica. E, às vezes, é somente mais um argumento retórico – pragmaticamente, pode ou não convencer alguém. A única garantia que ela é capaz de dar é: se as premissas forem verdadeiras e o raciocínio válido, então a conclusão será verdadeira. A Lógica verifica o *raciocínio*. Raciocinar é relacionar duas ideias – uma, premissa, outra, conclusão. Sendo

---

<sup>36</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 171.

<sup>37</sup> O art. 5º do CTN, por exemplo, se entendido como uma classificação dos tributos e não uma enumeração (denotação) acaba dividindo as espécies em três, e não duas – imposto, taxa e contribuição de melhoria, como se verá adiante.

<sup>38</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 183.

verdadeiro o antecedente (premissa) e válida a inferência (raciocínio), será verdadeiro o consequente (conclusão). Dizemos com isso que uma conclusão que não decorra das premissas não passará nos crivos da Lógica.

Nada assustador: não é papel desta disciplina dar certeza às afirmações pragmáticas. *Todo animal que voa é uma ave: se morcego voa, logo, é uma ave* é sintaticamente uma verdade. Temos um silogismo condicional, ou, em termo conhecido da lógica, um *modus ponens*.<sup>39</sup> Formalmente:

$$[(p \rightarrow q) \cdot p] \rightarrow q$$

A lógica é um sistema de significações com regras sintáticas rígidas e um plano semântico em que seus signos apresentam convencionalmente um único sentido. Como ciência, tem como objeto o pensamento humano e como método a formalização dos juízos. Ao dominar a lógica e ao saber a função deste instrumental no conhecimento, o jurista terá um valioso método para verificar a validade do raciocínio jurídico, além de apontar características e contradições no ordenamento.

Dentre as diversas espécies de lógica, utilizaremos a Lógica Clássica,<sup>40</sup> de bivalência verdade/falsidade. Para uma inferência ter caráter lógico, precisa respeitar três princípios elementares,<sup>41</sup> verdadeiras obviedades tautológicas: o da identidade (i), o do terceiro excluído (ii) e o da não-contradição (iii). Em variantes da notação inglesa:

(i) Toda proposição se equivale a si mesma.

$$(p \equiv p)$$

(ii) Nenhuma proposição pode ser verdadeira e falsa ao mesmo tempo.

$$-(p \cdot \neg p)$$

(iii) Toda proposição é verdadeira ou falsa.

$$(p \vee \neg p)$$

<sup>39</sup> Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo, Ricardo A. Guibourg, *Lógica, proposición y norma*, p. 92.

<sup>40</sup> Além de Lógica Clássica, também são utilizados os nomes “formal”, “menor”, “alética” e “apofântica”. Outras espécies de Lógica não serão tratadas neste trabalho.

<sup>41</sup> Delia Teresa Echave, María Eugenia Urquijo, Ricardo A. Guibourg, *Lógica, proposición y norma*, p. 83-85.

Em nome do rigor teórico e da segurança do raciocínio, basearemos todo o raciocínio de nosso trabalho nos princípios fundamentais da Lógica, adaptando-os às nossas necessidades empíricas.

Importante sabermos, neste momento em que investigamos tal instrumento metodológico, as possibilidades notacionais do *raciocínio*. Os opostos *indução e dedução* correspondem-se aos: *síntese e análise, generalização e particularização, formalização e desformalização*. Pelo raciocínio indutivo realizamos a síntese, ao passo que pelo dedutivo elaboramos a análise. Nosso trabalho, de método analítico, entende a necessidade da abstração lógica para a busca das estruturas lógicas e posterior substituição das variáveis formais pelas constantes da linguagem do direito positivo – vai-se ao altiplano dos termos unívocos para a desambiguação dos termos técnicos e mesmo científicos, como se verá melhor no item 1.6.

#### 1.4.2. Lógica das classes

Vários ramos da Lógica interessam ao jurista. Neste trabalho frisaremos a enorme importância do estudo da Lógica das Classes, tanto para a definição do conceito de tributo quanto para conhecer quais normas irão reger uma específica relação jurídico-tributária – pois dependem da classe em que o tributo está inserido.

Também chamada de Lógica dos Predicados, Lógica dos Termos e ainda – como uma disciplina independente na Matemática – de Teoria Geral dos Conjuntos, a Teoria das Classes é a parte da Lógica que trata do conceito e propriedades gerais das classes.<sup>42</sup> Por compreender “o estudo da composição interna dos enunciados simples e, dentro deles, a análise dos termos sujeito e predicado”,<sup>43</sup> é de grande utilidade na investigação de definição de conceitos jurídicos.

Classificar, para Cezar Mortari,<sup>44</sup> é “eleger um critério, formando um conjunto que o possua e outro que não”. Tal critério, também chamado de *atributo*, é toda propriedade que julgamos manifestar certo objeto. Um exemplo: ao acrescentarmos no sujeito “Sócrates” o predicado “é paraense”, dizemos que é nascido no Pará. Acordamos que o sujeito pertence à

---

<sup>42</sup> Cf. Alfred Tarski, *Introduction to logic and to the methodology of deductive sciences*, p. 68.

<sup>43</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 116.

<sup>44</sup> Cezar A. Mortari, *Introdução à lógica*, p. 44.

classe dos paraenses, que tem como critério “ser nascido no Pará”. Por outro giro, à classe “paraense”, pertence o indivíduo “Sócrates”.

Quando temos um caracter que distingue determinada espécie das outras, chamamos de *diferença*. Para o conjunto de qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, chamamos de *diferença específica*. “A espécie é igual ao gênero mais a diferença específica (E = G + De).”<sup>45</sup> Como o gênero compreende a espécie, é predicado de um número maior de indivíduos – ao menos de forma lógica, ainda que não necessariamente de forma empírica.

Teremos como exemplo os números naturais de 1 a 10:

$$V = \{1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10\}$$

Formaremos, agora, duas classes com o critério dos *números primos* (que só são divisíveis por 1 e pelo próprio número). Eis a denotação dos elementos das duas classes:

$$\begin{array}{l} \text{Primos} = \{1, 2, 3, 5, 7\} \\ \text{-Primos} = \{4, 6, 8, 9, 10\} \end{array}$$

Costumamos chamar os números não-pares de ímpares. Contudo, usaremos “não” para frisar a *contradição*<sup>46</sup> dos conjuntos. O exemplo serve para mostrar que, utilizando um critério, teremos, necessariamente, duas classes: a dos objetos que o possuem e a dos que não o possuem.

Há uma diferença importante entre divisão e desintegração. Dividir é *distinguir* as espécies de um gênero dado, enquanto *desintegrar* é fazer com que as partes não conservem seus traços básicos. Nós *dividimos* na classificação, pois a espécie continua sendo identificável como parte do gênero, mas com uma diferença específica. No exemplo acima, os números não deixaram de ser números, mas apenas passaram a pertencer à classe dos “primos” ou “não-primos”.

A Teoria das Classes nos mostra que deve haver uma relação de “pertinencialidade” entre o objeto e a classe. É o que fazemos no direito posto: um fato jurídico dá ensejo a uma relação jurídica porque pertence ao conjunto de “fatos jurídicos” previstos em uma hipótese

<sup>45</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 118.

<sup>46</sup> Há *contradição* quando uma afirmação nega outra, e *contrariedade* quando há diferença. Por exemplo, “a parede é branca” contradiz “a parede não é branca”, e contraria “a parede é verde” ou “a parede é azul”.

jurídica. O fato social, não-jurídico, não possui o critério de pertinência, logo não implica em uma relação que interessa ao direito. É dizer: a própria seleção equivale à inclusão de classe, à subsunção do fato à norma.

Vejam, de forma breve, alguns termos básicos e símbolos da Lógica das classes.

Classes de indivíduos são chamadas “classes de Primeira Ordem”. Já as classes de classes de indivíduos são chamadas “classes de Segunda Ordem”, ou seja, classes de classes de Primeira Ordem. Podem-se ter, assim, classes de Terceira, Quarta Ordem e por diante.

Várias relações podem ser feitas entre classes e elementos. Dizer que um elemento pertence ( $\in$ ) a uma classe é dizer que a classe contém ( $\supset$ ) o elemento. A classe que contiver todos os elementos é chamada de universal ( $V$ ), a que não possuir nenhuma, de vazia ( $\Lambda$ ). Várias relações podem ser feitas, também, entre duas classes. Uma classe pode *conter* ou estar *contida* ( $\subset$ ) em outra. A classe que está *incluída*, compreendida em outra é chamada de *subclasse*. Classes *idênticas* contêm e estão contidas umas nas outras. A *adição de classes* ocorre quando há união ( $\cup$ ) de uma classe com outra, onde se forma uma nova classe com a soma de todos os elementos. Há *interseção* ( $\cap$ ) das classes quando se forma uma nova classe com os elementos que pertencem a ambos os conjuntos. Ainda podemos falar em *complemento*, que é a classe de todas as coisas não-pertencentes a uma classe ( $K'$ ). Uma breve comparação com as leis fundamentais da Lógica: a “lei da identidade” pode ser vista como a *lei da reflexividade por inclusão*, ou seja, a classe  $K$  está contida e contém-na mesma ( $K \subset K, K \supset K$ ). Assim também a “lei da não-contradição” ( $K \cap K' = \Lambda$ ) e da “lei do terceiro excluído” ( $K \cup K' = V$ ).

São duas as formas de definir uma classe: pela definição *extensiva* (i), enumeram-se os membros que a compõem. Pela *intensiva* (ii), indica-se a propriedade comum de todos os seus membros.<sup>47</sup> Expliquemos os dois métodos utilizados. Pela enumeração (i), colhem-se os elementos e depois se separa em conjuntos. Pela descrição (ii), montam-se os conjuntos e depois se insere neles os elementos pelo critério de pertinência escolhido. Em ambos os casos, montamos uma classe através de uma propriedade.

- (i)  $\{1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10\}$   
(ii)  $\{x | x = 1 \leq N \leq 10\}$

<sup>47</sup> Cf. Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 171.

Percebe-se, de plano, que a primeira opção (definição extensiva) é impossível para um conjunto de objetos inumeráveis ou infinitos. Por outro lado, indicar a propriedade comum (definição intensiva) permite não só superar a objeção à definição extensiva, como também dividir em ordem os entes que surgirão somente em outro momento.

Tárek Moysés Moussallem<sup>48</sup> avisa que “o conceito de classe (coleção) se diferencia do conceito de coletividade (denotação)”, pois esta é apenas a coletividade dos membros, nunca podendo ser vazia. Quanto à classe, pode perfeitamente não possuir elementos.

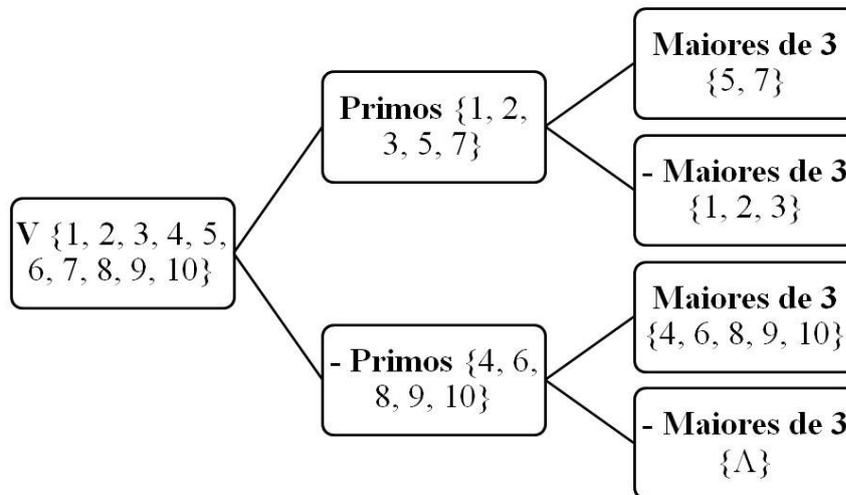
Uma classificação que não forme uma classe que possua um critério e outro que não possua não é uma classificação, mas somente uma formação de conjuntos quaisquer a partir dos elementos que se possui. É isto perfeitamente possível e inclusive pode coincidir com uma classificação lógica. A simples formação de classes “vivos e mortos” coincide com a classificação lógica “vivos e não vivos” em seus elementos, por exemplo.

Uma classificação correta não permite que um mesmo elemento pertença a duas subclasses diferentes. Serão, então, objetos diferentes. É a *lei da não-contradição*. Assim também, os membros das classes resultantes devem excluir-se mutuamente. É a *lei do terceiro excluído*. As subclasses coordenadas devem esgotar os elementos pertencentes à superclasse. É dizer, as duas formadas não podem deixar elementos “de fora” delas. A soma dos elementos destas subclasses deve, necessariamente, formar a superior. A extensão do termo divisível há de ser igual à soma das extensões dos membros da divisão.

A quantidade de conjuntos aumenta geometricamente. A de critérios, de forma aritmética. Formam-se dois conjuntos de objetos para cada critério, quatro conjuntos de objetos para dois critérios, oito conjuntos de objetos para três critérios e assim por diante. Utiliza-se um critério para cada etapa e o mesmo critério em todos os subconjuntos formados, evitando-se, assim, o chamado “salto na divisão”.

---

<sup>48</sup> Tárek Moysés Moussallem, Classificação dos tributos (uma visão analítica), *Tributação e processo*, p. 604.



Na Lógica, é ilimitada a capacidade de classificarmos – é possível enquanto encontrarmos uma diferença específica para fazermos uma divisão. Empiricamente, classificar é uma questão de conveniência. Um raciocínio lógico tem grandes chances de ser inútil, e é este cuidado que precisa ter o cientista.

A divisão em mamíferos, répteis, anfíbios, peixes e aves pelos biólogos mostrou-se equivocada com o avanço da ciência. Se antes tínhamos problemas simples como o fato de os morcegos voarem e não serem aves, hoje temos inúmeros seres microscópicos, pertencentes a várias “classes” ao mesmo tempo (ou nenhuma) como, por exemplo, os vírus, e tantas outras espécies *sui generis* (sem gênero) que a classificação parece perder não só sua veracidade, mas também sua utilidade.

As classificações, ainda que possam ser valoradas como úteis ou inúteis, importam em especial no seu valor lógico – é dizer, são corretas, verdadeiras. Nada impede que uma classificação seja falsa e válida. Será falsa para a o Sistema da Lógica, e válida no Sistema do Direito Positivo. Afirma Eurico de Santi:<sup>49</sup>

E quanto à “utilidade”? A utilidade não é critério jurídico. Seja como for, em discurso não-científico é admissível classificar as proposições descritivas verdadeiras como úteis ou inúteis. Mas não sem advertir que o critério da *utilidade* da classificação é, juridicamente, *inútil* para a Ciência do Direito em sentido estrito.

<sup>49</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, As classificações no sistema tributário brasileiro, *Justiça tributária*, p. 133.

## 1.5. Definição de conceitos

O termo “definição” será aqui encarado como uma categoria lógica: a compreensão do aspecto semântico de um termo ocorre quando estamos aptos a incluir objetos nesta classe (pelos seus critérios) e distingui-lo de outros objetos (que não possui as características exigidas). A criação de um nome para uma classe, nesse pensamento, se assemelha à definição. Para Leonidas Hegenberg:<sup>50</sup>

As coisas têm propriedades (qualidades, atributos). Tratando, porém, de relação muito comumente considerada, ela recebe um nome. Em busca de inteligibilidade, deixamos, pouco a pouco, de associar palavras a coisas, propriedades, relações, ações ou ocorrências observáveis e passamos a associá-las a outras palavras. Termos novos são introduzidos na linguagem por meio das definições.

A palavra torna-se inteligível graças a outras palavras contidas em nossa experiência colateral. É necessária uma rede de significados (teoria) que possa elucidar qualquer termo, tomando o cuidado de não cair em um círculo vicioso de significados, ou em uma tautologia. Definir é fixar o significado das palavras, fixar critérios para os conceitos. Desta feita, não definimos *coisas*, definimos *palavras*. E conceito é ideia. Precisamos apontar os critérios dessa ideia para que possamos alcançá-la. Este ato é o definir, *definir conceito*.

A extensão de um termo é a coleção de objetos a que o termo se aplica, e varia conforme o sistema em que está inserido. Já a intenção de um termo “t” abrange atributos (propriedades, qualidades) que um objeto deve possuir a fim de ser colocado na extensão de “t”.<sup>51</sup>

$$\begin{array}{l} E_t = \langle \text{objetos a que o termo t se aplica} \rangle \\ I = \{ \text{atributos que um objeto deve possuir para ser colocado na } E_t \text{ de t} \} \end{array}$$

Utilizaremos das “definições normais”,<sup>52</sup> que tem a forma de equivalência,  $\leftrightarrow$ , ou de uma identidade,  $=$ . À esquerda dessa equivalência ou dessa identidade coloca-se o termo em debate, cujo significado ficará determinado por outros termos, o *definiendum* ou

<sup>50</sup> Leonidas Hegenberg, *Saber de e Saber que: alicerces da racionalidade*, p. 75.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 77.

<sup>52</sup> Existem outros gêneros de definições que, se tomarmos como padrão as definições normais, podem ser considerados desviantes. Cf. João Branquinho, Desidério Murcho e Nelson Gonçalves Gomes, *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*, p. 242-245.

*explicandum*. À direita dessa equivalência ou dessa identidade colocam-se as expressões que vamos usar para definir a primeira, chamada de *definiens* ou *explicatum*.

A Semiótica guarda lições importantes para a precisão do discurso. Afinal, os esclarecimentos relativos a uma expressão qualquer são também outros signos que precisam ser interpretados, contextualizados e compreendidos. Logo, as elucidações são limitadas, e esta equivalência “pura” entre *explicandum* e *explicatum* só existe na lógica formal.<sup>53</sup>

Em resumo, podemos definir um termo de duas formas: ao indicarmos os critérios de seu uso (*definição conotativa* ou *intencional*), ou ao indicarmos os objetos significados pelo termo (*definição extensional* ou *denotativa*).<sup>54</sup> Fica clara, aqui, a utilidade entre estudar a lógica das classes para a definição de conceitos.

Vemos em um exemplo com nosso objeto de estudo: o artigo 3º do CTN diz: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. É definição conotativa. Já o artigo 5º diz: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. É definição denotativa.

Utilizamos a “definição conotativa”, neste trabalho, como sinônimo de “definição de conceito”.

### 1.5.1. Definição de conceitos jurídicos

Antes de conhecermos o *definiendum* do termo tributo não podemos, propriamente, usar a palavra como classe. Alf Ross explica que termos jurídicos são substitutos do conjunto de outras palavras:

As normas jurídicas que dizem respeito à propriedade podem, sem dúvida, ser expressas sem necessidade de empregar essa palavra. Em tal caso se haveria de formular um grande número de normas, que ligam diretamente as conseqüências jurídicas individuais com os fatos jurídicos individuais. (...) Uma versão desse tipo seria, contudo, tão embaraçosa, que se tornaria praticamente inútil. Cabe ao pensamento jurídico conceitualizar as normas de tal maneira que estas sejam

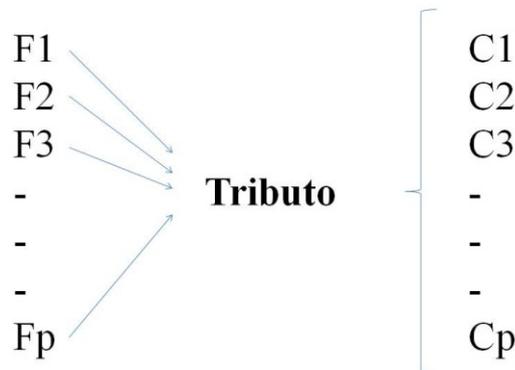
---

<sup>53</sup> Como dissemos no item 1.3.1, sinônimos perfeitos não existem fora das convenções lógico-formais.

<sup>54</sup> Guibourg, Ghigliani e Guarinoni, *Introducción al conocimiento científico*, p. 41-42.

reduzidas a uma ordem sistemática e, por esse meio, oferecer uma versão do direito vigente que seja a mais clara e conveniente possível.<sup>55</sup>

Utilizemos, com base na técnica de apresentação de Ross, o termo:



Na figura acima há a representação de que os antecedentes estabelecem fatos tributários, e todos possuem consequências jurídicas que o “tributo” comporta. Dizer que uma obrigação é *tributária* é dizer que fatos jurídicos podem ser qualificados como *tributários*, que implicam em várias consequências específicas.

Utilizamos o termo para não ficar exibindo, a todo tempo, suas características. Mas a praticidade da substituição do *definiendum* pelo *definiens* tem um preço. É a não-visualização completa de todos os detalhes das notas definidoras. Como em uma molécula, o acréscimo ou decréscimo de um átomo torna-a uma espécie totalmente diferente. E, como um átomo, em que cada próton o define, a interpretação do “prestação”, “pecuniária”, “compulsória” etc. pode também diferenciar uma prestação tributária de uma obrigação sem essa nota. Assim, além de não sabermos quando a palavra “tributo” se refere à norma, à obrigação, à pecúnia ou à receita, ainda temos termos como “compulsória”, “que não constitua sanção de ato ilícito” e “instituída em lei”, que são por demais polêmicos e precisam ser elucidados.<sup>56</sup>

<sup>55</sup> Alf Ross, *Tû-Tû*, p. 34-37. Ross explica que “o fato condicionante F1 está ligado à consequência jurídica C1, etc. Isso significa que cada um dos fatos de uma certa totalidade de fatos condicionantes (F1 – Fp) está ligado a cada uma das consequências de um certo grupo de consequências jurídicas (C1 – Cn); ou que é verdade que cada fato está ligado ao mesmo grupo de consequências jurídicas (C1 + C2 ...+ Cn); ou que uma pluralidade acumulativa de consequências jurídicas está ligada a uma pluralidade disjuntiva de fatos condicionantes”.

<sup>56</sup> Vale observar que esta é a crítica fundamental à construção de sentido das normas jurídicas como *condicionada à vontade do legislador*, como no caso das “normas interpretativas”, ou como *condicionada à vontade do Judiciário*, ao criar uma súmula vinculante para unificar as interpretações. Tanto os textos das normas interpretativas quanto os das súmulas vinculantes carecem, também, de

Isso nos gera, a princípio, uma insegurança enorme. Se cada termo é composto de outros termos, que são compostos de outros termos, e assim *ad infinitum*, como saberemos o significado de uma palavra? A única resposta satisfatória que encontramos, no âmbito jurídico, é a busca pela elucidação do *definiendum*, diminuindo a vagueza e ambiguidade de cada critério definitório ligado ao termo, *até que possamos solucionar nossos problemas empíricos*.

### 1.5.2. Conflitos entre normas definitórias

Além da necessidade da elucidação, como visto, temos outro problema a resolver: se há conflito entre os sentidos das normas, temos a regra hierárquica de que a norma superior deve prevalecer à inferior. Mas e quando as normas superiores têm o sentido dado pelas inferiores? Isto não põe em dúvida a própria ideia de norma superior, caso haja incompatibilidade entre estes dois planos de sentido?

Na definição do conceito de tributo, temos esse problema. O Código Tributário Nacional, hierarquicamente inferior à Constituição, avisa no art. 3º que *tributos não constituem sanção de ato ilícito*. Já a Constituição, no art. 182, § 4º, II, fala em faculdade do Poder Público municipal exigir o adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, *sob pena de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo*. A definição conotativa do art. 3º do CTN conflita com a definição denotativa do art. 182 da CF. Em suma, a Constituição traz um tributo (IPTU sancionatório progressivo) que, para o CTN, não é tributo. Por outro lado, a Constituição não traz definição conotativa para o termo ou para as espécies tributárias, o que fica a cargo da Lei Complementar (art. 146, III, *a*).<sup>57</sup>

Por hierarquia superior, entendemos que a Constituição não pode ser limitada por qualquer norma de inferior hierarquia: o IPTU sancionatório progressivo é tributo, a par do mandamento do CTN.<sup>58</sup>

---

interpretação. Cf. Bianca Mizuki Dias dos Santos, O art. 110 do CTN e a impossibilidade de texto legal limitar o ato de interpretação e a construção de sentido das normas jurídicas, *Revista de Direito Tributário* 99, p. 74.

<sup>57</sup> Sobre a recepção do CTN, ver item 3.2.

<sup>58</sup> Exploraremos mais o exemplo no item 6.4.1.

Deve haver o privilégio entre uma definição denotativa e uma outra conotativa, caso haja conflito? Não. Ambas as definições são complementares. A denotação de um tributo que não se encaixe em sua conotação, em verdade, forma uma nova nota que faz parte da conotação. Não se trata de criar uma exceção à regra, mas sim de *ser parte da própria regra*. É como dizer que os tributos, que não o IPTU sancionatório progressivo por força constitucional, não constituem sanção de ato ilícito. E sobre regra não há exceção – se surgir, através de norma hierarquicamente inferior, será ilegal, e não parte da própria regra.

### 1.5.3. Definição de conceitos na doutrina e na lei

Grande confusão há em pensarmos nas definições de conceitos jurídicos postos pela legislação (positivados), como que coincidentes com o conceito “real” dos objetos do mundo. Bem dizia Ludwig Wittgenstein, ao afirmar que os problemas não são filosóficos, mas sim linguísticos.<sup>59</sup>

A definição dos conceitos é o principal problema de interpretação de normas nos Tribunais Superiores. Temos como índice para esta assertiva as ementas dispostas no sítio do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal: a maior quantidade de discussões no Código Tributário Nacional torna sempre sobre definição de conceitos – de tributo, de renda ou de lançamento.

Parte da doutrina diz não ser de bom tom a lei trazer definição de conceitos. Para Luciano Amaro, “definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina. Contudo, em 1966, recém-editada a Reforma Tributária traduzida na Emenda n. 18/65, o Código Tributário Nacional adotou uma linha didática na disciplina do sistema tributário, insistindo, ao longo do seu texto, na fixação de certos conceitos básicos”.<sup>60</sup> E para Geraldo Ataliba, falando sobre o conceito de tributo: “Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sains de Bujanda.”<sup>61</sup>

<sup>59</sup> Ressaltando o problema do contexto, e da ligação da palavra com o objeto, brinca Wittgenstein: “os problemas filosóficos surgem quando a linguagem *sai de férias*”. Ludwig Wittgenstein, *Philosophical Investigations*, p. 19. Tradução livre.

<sup>60</sup> Luciano Amaro, *Curso de direito tributário*, p. 19.

<sup>61</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 32.

A explicação, talvez baseada na falsa ideia da doutrina como fonte do direito, prestigia o doutrinador como se legislador fosse, como se, eleito pelo povo, pudesse *prescrever* condutas. Ou, por outro lado, como se a lei, ao definir conceitos, pudesse alterar a realidade social (não-jurídica) pelo simples dizer, como se nossos deputados e senadores fossem deuses.

Vejamos a forma declarativa da linguagem,<sup>62</sup> utilizada por um dicionário, por uma lei e por uma doutrina: qual dessas acepções de tributo é a correta? Seria a do dicionário, posto que a língua oficial do Brasil é a portuguesa? Dever-se-ia interpretar a partir do texto de lei, inserto pelo ordenamento? Ou da doutrina, que pretende dizer o que a lei diz?

<b><i>Emissor e canal físico</i></b>		<b><i>Tributo: definição do conceito</i></b>
<b><i>Antônio Houaiss</i></b>	<i>Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa</i>	s.m. 1 contribuição monetária imposta pelo Estado ao povo 2 fig. aquilo que se sofre por razões morais, necessidade etc. (pagar um alto t. por uma ousadia) 3 homenagem prestada (t. aos mortos). <sup>63</sup>
<b><i>Poder Legislativo</i></b>	<i>Art. 3º da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional</i>	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.
<b><i>Geraldo Ataliba</i></b>	<i>Livro “Hipótese de Incidência Tributária”</i>	Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como sub-ramo do direito administrativo), como <i>obrigação</i> (relação jurídica). Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, <i>ex lege</i> , que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos). <sup>64</sup>

A interpretação da norma envolve todas essas acepções. O dicionário faz parte de nossa bagagem cultural anterior, que nos ajuda a compreender o desconhecido. É com dificuldade que fugimos de nossos conceitos sociais-coletivos. Sua linguagem, que pode ser natural, técnica ou científica, tem função de descrever o texto para uma ampla parcela da

<sup>62</sup> Paulo de Barros Carvalho traz três pontos de vista diferentes sobre as espécies de linguagem: sua função, sua forma e seu tipo. Sobre a *função que a linguagem desempenha no fato concreto da comunicação*, pode ser descritiva, expressiva de situações objetivas, prescritiva de condutas, interrogativa, operativa, fática, persuasiva, afásica, fabuladora e metalinguística. Sobre a *forma gramatical que preside o surgimento da frase*, pode ser declarativa, interrogativa, exclamativa e imperativa. E sobre o *tipo*, pode ser natural, técnica, científica, filosófica, formalizada e artística. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 30 a 67.

<sup>63</sup> Antonio Houaiss, *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, p. 1879.

<sup>64</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 34.

sociedade. A lei é ato de partida da interpretação, é parte da construção da norma, e em sua linguagem técnica tem função prescritiva de condutas. A doutrina, como se vê no caso de Ataliba, possui grande rigor científico: olha para a Lei e exclui palavras inúteis e troca outras por termos menos ambíguos, e sua função é de descrever o direito.

Certamente os sentidos (do dicionário, da lei, da doutrina e de outros) dialogam entre si. Como lembra Tácio Lacerda Gama,<sup>65</sup> lastreado em lições de Niklas Luhmann, “sentenças criam doutrina e a doutrina toma como referência, mediata ou imediata, os textos de direito positivo. Não há como imaginar o sentido da doutrina sem o sentido do direito positivo. Em grau menor, mas igualmente importante, é o sentido da doutrina para o direito positivo, especialmente para a fundamentação das decisões judiciais”. Mas esta interinfluência de sistemas não faz com que se confundam.

Não existe, portanto, a acepção “correta”, posto que incabível tal pergunta: enquanto a do dicionário e da doutrina são “verdadeiras”, a da lei é “válida”. O enciclopedista deverá abarcar todas as acepções que conseguir; a doutrina, todas que entender postas no sistema do direito. A lei é parte do próprio direito e a definição do conceito de seus institutos servirá para prescrever condutas.

Lembramos, por derradeiro, a célebre solução de Lourival Vilanova,<sup>66</sup> ao dizer que o direito não existe para coincidir com a realidade, mas sim para incidir nela.

## 1.6. Sistema jurídico e sistema da ciência jurídica

Desvinculamo-nos das coisas no seu espaço-tempo e chegamos à noção de “objeto”.<sup>67</sup> Os objetos, ligados entre si por uma característica específica, formam um conjunto. Sistema indica um conjunto de objetos, dotado de certas relações. Leonidas Hegenberg<sup>68</sup> assim descreve:

Quanto mais claramente possamos delinear as relações que tenhamos deliberado considerar, mais *estruturado revelar-se-á o sistema*. Em outras palavras, as *relações estruturam* o conjunto. O sistema é estruturado pelas relações que nele

---

<sup>65</sup> Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 180.

<sup>66</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, passim.

<sup>67</sup> Objeto designa algo específico, o que difere de algo abstrato, a *noção*.

<sup>68</sup> Leônidas Hegenberg, *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*, p. 64.

tenhamos “colocado”. O vocábulo “*estrutura*”, nesse caso, torna-se um quase-sinônimo de “sistema”, indicando conjunto de objetos em que valham certas relações.

Ou, nos dizeres de Lourival Vilanova,<sup>69</sup> sistema “é a forma sintática de união de proposições dentro de um conjunto”.

Ainda que todos os entes estejam direta ou indiretamente interligados no Universo, precisamos fazer cortes metodológicos para estudarmos o mundo à nossa volta. Para tanto, adotaremos o sistema como melhor forma de conhecimento. Ensina Paulo de Barros Carvalho:<sup>70</sup> “Sistema é o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum”. É um conjunto onde os elementos se relacionam perante uma referência determinada.

Ao analisar a classificação entre sistemas reais e proposicionais, Paulo de Barros Carvalho explica que os sistemas reais seriam formados de objetos extralinguísticos, e “aceitando que seja pequena a margem de conhecimento fora do âmbito da linguagem, todo sistema seria do tipo proposicional”.<sup>71</sup> Divide então os sistemas em nomológicos (vertidos em simbologia severamente unívoca) e nomoempíricos. Estes, por sua vez, subdividem-se em descritivos (como a Ciência do Direito) e prescritivos (como o direito posto).

Eis a união de dois quadros sinópticos apresentados, a partir das ideias de Marcelo Neves,<sup>72</sup> por Paulo de Barros Carvalho:<sup>73</sup> as espécies e subespécies dos sistemas, e a linguagem por eles utilizada.

---

<sup>69</sup> Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 167.

<sup>70</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 46-47.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 46.

<sup>72</sup> Marcelo Neves, *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, p. 1-8.

<sup>73</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 7; Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 42. Esta não é, rigorosamente, uma classificação, posto que dá saltos de ordem: não divide (também) os sistemas nomológicos em descritivos e prescritivos, por exemplo. Aliás, a divisão dos sistemas nomoempíricos só poderia ser em “descritivos” e “não-descritivos”. O que pode ocorrer é um “apelido” de uma subclasse oposta (chamamos os não-descritivos de “prescritivos”, por exemplo). Em nome do rigor lógico, preferimos enxergar como “exemplos” de sistemas proposicionais nomoempíricos etc., assim podendo existir nomoempíricos descritivos, prescritivos e outros mais.

Sistemas (proposicionais)	Nomológicos		<b><i>Lógica Jurídica</i></b>	<i>Linguagem unívoca</i>
	Nomoempíricos	Descritivos	<b><i>Ciência do Direito</i></b>	<i>Linguagem científica</i>
		Prescritivos	<b><i>Direito Positivo</i></b>	<i>Linguagem técnica</i>

O suporte físico “sistema jurídico”, como visto no quadro, carrega ao menos dois significados como sistemas proposicionais nomoempíricos. O primeiro é de “sistema jurídico”, no sentido de ordenamento que encontramos a partir da leitura dos textos de lei. Este sistema é formado por normas jurídicas, e é composto por linguagem técnica, onde o rigor dos termos científicos se mistura com a vulgaridade da linguagem natural. A segunda acepção é de “sistema da Ciência do Direito”, o qual é formado por um conjunto de proposições que descrevem o sistema jurídico. A Ciência visa descrever o seu objeto, valendo-se da “linguagem científica”: um discurso que substitui locuções imprecisas por termos com pretensão de univocidade. Como o direito se manifesta através de uma linguagem, podemos dizer que a linguagem da Ciência do Direito refere-se *à outra linguagem* – a do direito positivo. É, portanto, *metalinguagem*.<sup>74</sup>

Escreve Kelsen<sup>75</sup> que a interpretação do direito feita pela Ciência Jurídica não é autêntica, sendo apenas “determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas”. Ainda que neste sentido haja interpretação verdadeira ou falsa (para o cientista), somente aquele a quem o sistema jurídico outorga poderes para criar normas é quem as faz ter validade: o intérprete autêntico, i. é, a autoridade competente.

### *1.6.1. A Ciência do Direito Tributário*

A Ciência do Direito, em sentido estrito (dogmática jurídica), tem como objeto o conjunto de normas (válidas) em um sistema jurídico. Dentro do sistema jurídico não existe um conjunto de normas de direito independente, que não se inter-relaciona com os demais

<sup>74</sup> Cabe ressaltar que é possível fazer metalinguagem dentro de um mesmo sistema linguístico, como ocorre com os princípios do direito (metalinguagem) em relação às normas (linguagem). Ambas são formadas pela linguagem técnica do direito positivo.

<sup>75</sup> Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p. 395.

*subsistemas*. O direito posto é uno, todo oriundo de uma norma que fundamenta o sistema jurídico, a que alude Kelsen. É possível falarmos em Ciência do Direito Tributário? Ou tudo que há é uma autonomia meramente didática?

A dúvida aparece quando pensamos na indecomponibilidade do sistema jurídico. As várias Ciências do Direito (Ciência do Direito Civil, Ciência do Direito Tributário etc.) não possuem um *objeto autônomo*. Como exemplo, o Direito Tributário precisa ir ao Direito Civil saber o que significa propriedade, para só então estudar os impostos sobre a propriedade.

Contudo, cremos que há autonomia científica do Direito Tributário. Na Ciência do Direito Tributário, o objeto é o conjunto de normas jurídicas que trata, direta ou indiretamente, do tributo. Uma norma de direito penal militar, por exemplo, faz parte do sistema jurídico, mas não do sistema jurídico tributário. Queremos dizer com isto que é possível abstrair, sem desintegrar, um objeto (sistema tributário) a partir de um dado (sistema jurídico). Temos assim uma autonomia científica, e não somente didática.<sup>76</sup>

A depender do ponto de vista, o (sistema do) Direito Tributário está contido dentro do Direito Administrativo. Assim pensa Geraldo Ataliba,<sup>77</sup> ao afirmar que “o tributo é um conceito primário, que funciona como categoria dentro do sistema de conhecimentos que forma esse segmento do direito administrativo”. Também é possível entendê-lo dentro do Direito Financeiro: este abarcaria inclusive o que é feito com a arrecadação (orçamento público). Tudo depende dos recortes efetuados pelo cientista na constituição de seu objeto: não existe regra para as delimitações metodológicas.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Nesse sentido, Cf. Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no sistema brasileiro*, p. 4.

<sup>77</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 38.

<sup>78</sup> Cf. Aurora Tomazini de Carvalho, *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*, p. 142.

## CAPÍTULO II

### NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

#### 2.1. Instrumentos introdutivos de normas tributárias

As normas jurídicas surgem com a interpretação de textos de lei. Esses instrumentos introdutivos de normas são classificados por Paulo de Barros Carvalho em “primários e secundários”, para se mostrar que alguns apresentam força vinculante capaz de alterar o sistema jurídico tributário mais do que outros, ou mesmo apontar quando veículos introdutivos são utilizados inadequadamente. Enquanto os primários têm o condão de inaugurar o direito, os secundários são “todos os atos normativos que estão subordinados à lei. Não obrigam os particulares e, quanto aos funcionários públicos, devem-lhe obediência não propriamente em vista do seu conteúdo, mas por obra da lei que determina sejam observados os mandamentos superiores da Administração”.<sup>79</sup>

Segue tabela com exemplos de instrumentos primários e secundários:<sup>80</sup>

<b><i>Instrumentos primários</i></b>	Lei constitucional; Lei complementar; Lei ordinária; Lei delegada; Medida Provisória; Decreto-legislativo; Resoluções.
<b><i>Instrumentos secundários</i></b>	Decreto regulamentar; Instruções ministeriais; Circulares; Portarias; ordens de serviço; outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

Estes instrumentos introdutivos de normas foram bem observados por Tárek Moisés Moussallem, que abandona a classificação levando em conta a *força vinculante dos instrumentos* para adotar a *origem dos instrumentos* – veículo introdutor-legislativo; veículo

<sup>79</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 75.

<sup>80</sup> Esta tabela foi feita com base em Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 59-77.

introdutor-judiciário; veículo introdutor-executivo e veículo introdutor-particular.<sup>81</sup> Eis suas críticas: “A classificação em tela [instrumentos primários e secundários] parece levar em conta apenas as normas gerais e abstratas, olvidando as normas concretas e gerais e as normas concretas e individuais.” A classificação vertente restringe a criação de normas tributárias aos Poderes Legislativo e Executivo, pois quedam sem respostas as seguintes perguntas: Onde estão as normas criadas pelo Poder Judiciário, que exercem ingente função no sistema do direito positivo, quiçá mais importantes até que as normas editadas pelos Poderes Executivo e Legislativo? E as normas criadas pelos particulares, como o lançamento por homologação (auto-lançamento)? E o lançamento *ex officio* realizado pelos agentes fiscais?<sup>82</sup>

Acresceremos às observações de Moussallem as normas individuais e abstratas. São normas que crescem ao mundo jurídico-tributário. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, “é aquela que toma o acontecimento descrito no antecedente como uma tipificação de um conjunto de fatos; e que, no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas”.<sup>83</sup> Temos como exemplos a Consulta Fiscal e o Regime Especial.

A seguir, tabela que demonstra as principais espécies de instrumentos introdutórios (normas concretas e gerais) unicamente pela perspectiva do ente que o produz.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Moussallem adota a ideia de que particulares podem criar normas jurídico-tributárias. Para tanto, cita o lançamento por homologação e a escrituração fiscal.

<sup>82</sup> *Fontes do direito tributário*, p. 182-183.

<sup>83</sup> *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 40.

<sup>84</sup> Esta tabela tem como base o livro *Fontes do direito tributário*, p. 184-185, com alguns acréscimos nossos.

<b>Expedidor de documentos normativos</b>	<b>Documentos normativos</b>
<i>Poder Legislativo</i>	Constituição Federal; Emendas Constitucionais; Lei Complementares; Leis Ordinárias; Decretos Regulamentares; <sup>85</sup> Decretos Legislativos; <sup>86</sup> Resoluções do Senado Federal
<i>Poder Executivo</i>	Lei Delegada; Medida Provisória; Decreto Regulamentar; Instruções Ministeriais; Circulares; Portarias; Decisões dos Órgãos Administrativos; Costume (nos casos do art. 100, III, do CTN); Lançamento <i>ex officio</i>
<i>Poder Judiciário</i>	Decisões interlocutórias; Sentenças; Acórdãos
<i>Particulares</i>	Lançamento por homologação; Escrituração Fiscal

A utilidade maior desta segunda tabela é a exposição de parte do *pressuposto* da criação de uma norma jurídica tributária: o *agente competente*.

## 2.2. Construção de normas

A construção de sentido da norma se inicia no plano da literalidade (com os instrumentos introdutórios de normas), perpassa a cultura do utente e chega aos planos de significação. Tais planos são as etapas do processo hermenêutico que fazem o signo *lei* transformar-se em um signo *norma jurídica*.

Dito de outra forma, a percepção do documento normativo é o início do esforço de decodificação da mensagem (interpretação). As construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados linguísticos – é o trajeto de elaboração do sentido da norma,<sup>87</sup> mais especificamente do plano de expressão ao de conteúdo. “Após o contato com a literalidade textual, passamos aos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos e, assim, às

<sup>85</sup> Adotada a “Teoria dualista”, onde o tratado internacional precisa de *referendo* do Congresso Nacional.

<sup>86</sup> Tárek Moussallem também observa: “De forma semelhante ao que ocorre com os tratados internacionais, os convênios interestaduais celebrados pelos Estados-Membros por meio de seus Poderes Executivos ou representantes só podem preencher as exigências do princípio da legalidade se ratificados pelo Poder Legislativo estadual. Assim, o decreto-legislativo estadual é o veículo introdutor competente para inserir os convênios na ordem interna de cada Estado-Membro”. *Fontes do direito tributário*, p. 208.

<sup>87</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 83.

significações normativas, organizando tais normas conforme os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.”<sup>88</sup>

Normas jurídicas são juízos que, através de específica estrutura lógico-molecular, forma uma expressão completa de significação deôntico-jurídica. A norma é formada a partir de significações surgidas com o contato do exegeta com os símbolos: é dizer, uma oração pode ser início da interpretação de uma norma, de muitas normas, ou de parte de uma norma, necessitando estar conjugada com outras orações para encontrarmos o sentido completo. O caráter sistemático do direito traz como consequência que não há norma jurídica isolada.

A *forma imediata* de construção de sentido é a que se assenta em um enunciado apenas, e não em vários, enquanto a *forma mediata* é resultado de várias disposições. É como a diferença entre normas *implícitas* e *explícitas*: não existem normas explícitas, posto que elas não “saltam” do texto. Todas são implícitas, já que o intérprete é quem produz a norma – não se *extrai*, mas se *constrói*. Contudo, há de convir que certas normas exigem menos esforço do exegeta, e por isso mesmo dão menos margem a construções de sentido dissonantes da maioria dos utentes. Aos exemplos: o preceito constitucional que garante o direito de propriedade está “expressamente” (imediatamente) contido no art. 5º, XXII, da Constituição. Já o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional é enunciado “implícito” (mediato), extraído da autonomia dos Estados (art. 1º da CF) e dos Municípios (arts. 18, 29, 30 e 34, VII, *c*, da CF).<sup>89</sup>

Lembramos que, pela atecnia do legislador, o intérprete que não tiver cuidado com a linguagem do direito posto pode acabar criando normas inócuas ou redundantes. Cabe ao intérprete justamente impedir a criação de tais normas impossíveis de serem executadas.<sup>90</sup>

---

<sup>88</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 82-84.

<sup>89</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 10.

<sup>90</sup> Não era este, contudo, o pensamento da dogmática alemã do séc. XIX, que tinha como postulado a ideia de que o legislador não cria normas impossíveis de serem executadas; nem sem algum propósito; nem cria normas inócuas ou redundantes. Cf. Tercio Sampaio Ferraz Junior, *Introdução ao estudo do direito*, p. 283.

### 2.3. Normas primárias e secundárias

A norma jurídica em sentido estrito (composta por um antecedente e um conseqüente, relacionados por um *dever-ser*) tem a forma lógica de uma implicação. *Deve-ser* que, se  $p$ , então  $q$ :

$$D (p \rightarrow q)$$

São necessários vários enunciados para a composição desta norma. No antecedente “ $p$ ” um enunciado de local, outro de tempo, outro da própria conduta. No conseqüente “ $q$ ”, os membros da relação jurídica e o objeto da prestação. Mas, a par de tudo isto, não se tem uma norma jurídica ainda. De que adianta prescrever uma conduta, se não há previsão para o seu descumprimento? A característica essencial de uma norma jurídica é a sanção. É isto que a faz diferente de uma norma de um sistema moral, por exemplo. A norma só estará completa se o descumprimento de um comando prever a possibilidade do sujeito ativo da relação acionar o Estado-juiz. A norma dispositiva (primária), para ser jurídica, precisa da norma sancionadora (secundária). Formalizadamente:

$$D \{[(p \rightarrow q)] \cdot (-q \rightarrow S)\}$$

O estudo da norma jurídica formalizada levou Eurico de Santi, baseado em lições de Lourival Vilanova, a propor uma ideia avançada de normas primárias e secundárias, onde a inobservância de uma conduta imposta por outra regra jurídica pode desencadear não somente uma norma secundária, mas também uma norma primária sancionadora, ou seja, de relação ainda na esfera administrativa. Vejamos o esquema lógico:

$$D \{[(p \rightarrow q) \cdot (-q \rightarrow r)] \cdot [(-q \vee -r) \rightarrow S]\}$$

A diferença entre uma norma primária e uma secundária é que somente a segunda é oriunda do direito processual, somente a segunda tem como conseqüente uma relação entre o sujeito ativo e o Estado-Juiz. Já a diferença entre a norma primária dispositiva e a sancionadora não está entre os sujeitos da relação, mas sim no aspecto semântico da “antijuridicidade”.

A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não-cumprimento de um dever jurídico – enquanto a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.<sup>91</sup>

<sup>91</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 41 a 45.

Não utilizamos o termo “antijurídico”, pois a antijuridicidade sempre está legalmente prevista, logo não é “antijurídica”, mas sim jurídica, ainda que contra os valores positivados no ordenamento.

Uma norma primária dispositiva ou sancionadora, em sentido lógico, ocupará a mesma posição de antecedente de uma norma secundária em caso de descumprimento. Diferenciam-se em razão de seus conteúdos semânticos, mas apresentam organização sintática semelhante. Ambas *dispõem* sobre condutas e têm como consequência de seu descumprimento, a possibilidade, pelo sujeito ativo da relação, da busca pelo cumprimento forçado através do Estado-juiz. A diferença entre elas é que as normas primárias sancionadoras têm necessariamente como hipótese o descumprimento de condutas prescritas em normas dispositivas.

### 2.3.1. Estrutura formal das normas tributárias

Uma obrigação tributária (*principal e acessória*, conforme a terminologia do CTN) pode comportar até cinco regras-matrizes, formalizadas de diferentes formas.<sup>92</sup>

a) A regra-matriz de incidência tributária, norma primária dispositiva:

$$D [h \rightarrow R' (Sa, Sp)]$$

b) A regra-matriz da multa pelo não-pagamento, sanção inclusa na norma primária (sancionadora) de direito material, onde o fato jurídico do não-pagamento gera uma segunda relação jurídica:

$$D \{ [h \rightarrow R' (Sa, Sp)] \cdot [- R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sp)] \}$$

c) A regra-matriz da mora; sanção inclusa na norma primária (sancionadora) de direito material, onde o fato jurídico da demora no adimplemento da relação jurídica tributária devida no prazo fixado gera uma segunda relação jurídica:

$$D \{ [h \rightarrow R' (Sa, Sp)] \cdot [- R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sp)] \}$$

<sup>92</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 126 a 137.

d) A regra-matriz de dever instrumental; que obriga o contribuinte a realizar controles contábeis, emitir notas, guias, i. é, faz com que descrevam fatos tributários sobre suportes físicos específicos:

$$D [h \rightarrow R' (Sa, Sp)]$$

e) A regra-matriz da sanção instrumental; que obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma prestação pecuniária a título de multa, em decorrência da não observância do dever instrumental prescrito.

$$D \{ [h \rightarrow R' (Sa, Sp)] \cdot [- R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sp)] \}$$

#### 2.4. Isolamento da norma tributária matriz

A regra-matriz de incidência tributária,<sup>93</sup> norma primária dispositiva exposta no subitem anterior, é instrumento, e porque não chamarmos de *método*, uma proposta epistemológica para focalizar a mensagem deôntica da norma jurídica em sentido estrito. É também modelo teórico que isola a norma-padrão de incidência, formado por um descritor e um prescritor. No *antecedente*, temos o critério material, espacial e temporal. No *consequente*, o quantitativo (base de cálculo e alíquota) e o pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária). Enquanto as duas partes são ligadas por um conector neutro, o dever-ser que mantém a relação entre os sujeitos ativo e passivo está modalizado. Conforme o autor:

O modelo prático facilita a compreensão teórica. Atinemos para o exemplo: ocorrendo a hipótese de alguém realizar operações relativas à circulação de mercadorias, no Estado de Pernambuco, então deve-ser a consequência: esse alguém estará obrigado a pagar 17% do valor da operação à Secretaria da Fazenda daquele Estado. Vê-se, com meridiana clareza, que o segundo dever-ser se apresenta na modalidade obrigado, ao passo que o primeiro não varia, mantendo-se neutro.<sup>94</sup>

A norma-padrão de incidência tributária tem a seguinte estrutura: deve-ser que, em constituído tal fato jurídico em dado espaço e dado tempo, deverá haver uma relação jurídica entre um sujeito passivo e um ativo, obrigando o primeiro a dar certa quantia, determinada

<sup>93</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 376-387. No modelo do autor, é a regra-matriz composta pelo mínimo para a compreensão do dever-ser, ou, em suas palavras, o *mínimo irreduzível do deôntico*.

<sup>94</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 378.

pela multiplicação entre a base de cálculo e a alíquota, ao segundo. Em variáveis e constantes lógicas:

$$D [Ht \equiv Cm . Ce . Ct \rightarrow Cst \equiv Cp (Sa.Sp) . Cq (bc.al)]$$

A hipótese é formada por um critério espacial, um temporal e a conduta, soma de um verbo pessoal e um complemento (auferir renda, ser proprietário de imóvel). A consequência possui os sujeitos da relação e o objeto que, por ser tributo, deverá ser pecuniário, encontrado pelo cálculo entre a base de cálculo e a alíquota.

Utilizando as lições de Charles Sanders Peirce, Clarice von Oertzen de Araújo afirma que a regra-matriz é um diagrama lógico-semântico, signo de relações inteligíveis que consegue despir temas tributários de falsas nomenclaturas e outros recursos que objetivam burlar o sistema tributário nacional. Nos pensamentos da semioticista, a regra-matriz de incidência tributária também é silogismo jurídico, no momento em que verifica se as decisões judiciais infirmam o que a Ciência do Direito diz – o que não ocorre por falha lógica, mas sim por influências políticas e axiológicas.<sup>95</sup> Esta é, grifamos, uma assertiva fundamental neste trabalho.

O diagrama, instrumento e modelo teórico, mostrou-se de valia imensa. A falta de um dos critérios torna incompreensível o tributo, e assim inexigível. Serve, também, para o confronto entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, para a indicação de tributos diferentes sobre a mesma denominação, e tributos iguais sobre denominações diferentes. Em suma, desmascara as *trampas* dos legisladores e ajuda a compreender o fenômeno jurídico.

## 2.5. Pressupostos, elementos e regime jurídico tributário

Existem aspectos exteriores e interiores da *regra-matriz de incidência*. Designaremos como elementos os componentes internos da estrutura da norma, e de pressupostos, os externos e logicamente anteriores à estrutura normativa. Analogamente, um é produto, outro é processo.<sup>96</sup>

Chamamos de *pressuposto* o aspecto exterior que precede a norma tributária e para ela é juridicamente relevante, e de *elemento* ou *requisito* o aspecto interior que integra a estrutura

<sup>95</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, Prefácio à 5ª edição, p. 9-13.

<sup>96</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento tributário*, p. 97.

da norma. A verificação jurisdicional do tributo instituído fica limitada a estes *pressupostos* e *requisitos*.<sup>97</sup> Um tributo instituído deverá ser declarado ilegal/inconstitucional se não atendeu às normas de competência e procedimento (*pressupostos*), e não será tributo se não atender aos *requisitos* intrínsecos à exação.

Outra forma de explicar é através de Herbert Hart, quando separa normas de estrutura e de conduta: o procedimento a ser seguido – a estrutura – é pressuposto para a criação da norma que regula a conduta.<sup>98</sup>

Posto o passado (pressuposto) e o presente (requisito) da norma, prevemos o seu futuro: o *regime jurídico* a que a exação se submete. Esta separação é de suma importância para não trocarmos a consequência pela causa como, por exemplo, entender que um tributo o é porque se submete ao regime jurídico tributário.

Vamos a um exemplo que será melhor detalhado no Capítulo IV: a previsão normativa de “destinação legal do produto da arrecadação” é parte do procedimento para a instituição das contribuições sociais. Sem a norma que prevê tal destinação legal, o tributo pode ser anulado.

Como é parte do *regime jurídico* a ser adotado, o *quantum* arrecadado da contribuição social instituída deverá ter a destinação específica prevista. Contudo, em ocorrendo a redirecionamento deste *quantum*, em nada altera qualquer elemento ou pressuposto da norma. Ela não se torna inconstitucional porque o dinheiro foi para um lugar não previsto. É dizer: o regime jurídico desrespeitado não altera o pressuposto da norma.

Os pressupostos deixam suas marcas na enunciação-enunciada, relato em linguagem localizado no antecedente da norma geral e concreta. Deve-se aí verificar a competência do ente instituidor do tributo, o rito a ser observado pelo sujeito que exerce o poder (competente) e ainda o motivo que exige ou possibilita a prática do ato, figurando como suporte fático da motivação.<sup>99</sup>

Nos elementos (requisitos) estão as características da norma tributária. No regime jurídico, as regras aplicáveis à exação.

---

<sup>97</sup> Cf. J. J. Calmon de Passos, *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*, p. 35-36. No Direito Administrativo, Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 358.

<sup>98</sup> Cf. Herbert Hart, *O conceito de direito*, p. 34-41.

<sup>99</sup> Cf. Fabiana del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 282-283. A autora utiliza “motivação” como a descrição dos motivos de fato que ensejaram a produção do ato (antecedente da norma).

	<i>Consequências</i>	<i>Exemplos</i>
<b>Pressuposto</b> (aspecto extrínseco): processo de elaboração da norma	A falta de um pressuposto poderá ser fato de outra norma que terá como consequência a anulação da norma tributária	A instituição deve ser feita por lei. O tributo elaborado de outra forma (sem observância ao procedimento previsto) deverá ser anulado
<b>Requisito</b> (aspecto intrínseco): estrutura da norma	A falta de um elemento deverá classificar a norma como não-tributária, não importando o nome que a legislação adote	A prestação deverá ser compulsória <i>ex lege</i> . Se for não-compulsória, não será tributo (poderá ser preço público, por exemplo)
<b>Regime jurídico</b> (aspecto extrínseco): regras aplicáveis à norma	A não-aplicação de uma regra do regime jurídico não anula a norma tributária matriz, mas sim a norma que desconsiderou o regime	O <i>quantum</i> tributário deverá ser inscrito em certidão de dívida ativa para sua cobrança. Se não o for, há vício na forma de cobrança, mas não na norma tributária

## CAPÍTULO III

### SISTEMA TRIBUTÁRIO

#### 3.1. Sistema constitucional tributário

Grande parte do conjunto de normas do sistema tributário brasileiro é constitucional. Somente no “Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional”, contido dentro do “Título VI – Da Tributação e do Orçamento”, da Constituição Federal, encontram-se quase vinte artigos (do 145 ao 162). Lá estão princípios gerais, limitações ao poder de tributar, a competência impositiva para a criação dos impostos entre os entes federados e até a repartição das receitas tributárias.<sup>100</sup>

Aliomar Baleeiro<sup>101</sup> comentara tal tradição quando se pronunciou sobre o sistema tributário nacional de 1969: “Note-se, de passagem, que a Constituição brasileira se singulariza, no mundo, por ter reservado minúcia extrema às disposições financeiras, que lhe tomam cerca de 20% do texto total, o que não ocorre com qualquer outra: tem ela cerca de 25.000 palavras das quais perto de 5.000 sobre Finanças”. E, para Geraldo Ataliba,<sup>102</sup> “a Constituição brasileira oferece um contraste flagrante com todas as outras Constituições do mundo, porque elas são extremamente áticas no trato da matéria tributária ou no trato da disciplina das competências tributárias”.

Dada nossa Constituição única, para entender o sistema tributário brasileiro, pouco podemos aproveitar de estudos estrangeiros. Sacha Calmon Navarro Coêlho corrobora nossas preferências pela doutrina nacional, quando afirma:

---

<sup>100</sup> A repartição de receitas tributárias não é objeto de estudo deste trabalho, pois focaremos na instituição, e não na arrecadação e no produto da arrecadação dos tributos – acreditamos que se trata de relações jurídicas diferentes.

<sup>101</sup> Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 356. Lembramos que, para Aliomar Baleeiro, o sistema financeiro é conjunto que engloba os elementos do sistema tributário.

<sup>102</sup> Rubens Gomes de Sousa; Geraldo Ataliba; Paulo de Barros Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 31. Ataliba era, além de tributarista, um constitucionalista. Ao lado de *Hipótese de incidência tributária*, o autor publicou o clássico *República e Constituição*.

Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: *Primus* – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios; *Secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária; *Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.<sup>103</sup>

A consequência imediata de termos um sistema tributário eminentemente constitucional é que reformas importantes neste campo geralmente precisam de uma alteração na Constituição (com todos os rigores do Processo Legislativo exigido), e não somente em Lei Complementar.

Criada há mais de dois séculos, a Constituição dos Estados Unidos sofreu apenas 27 emendas, enquanto a brasileira, nascida em 1988, já passou por seis Emendas Constitucionais de Revisão e mais de meia centena de Emendas Constitucionais. Para Marcus Abraham,<sup>104</sup> “destas alterações, foram ao todo 62 Emendas ou Revisões Constitucionais, sendo 20 destas de conteúdo, natureza ou efeitos financeiros ou tributários, trazendo quase quarenta alterações às regras do sistema tributário nacional”.

Conforme o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o sistema tributário nacional só entrou em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores. A recepção integral do conjunto de normas tributárias foi assegurada pelo § 5º do art. 34 da ADCT.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 47-48.

<sup>104</sup> Marcus Abraham, *As emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*, p. 29. Hoje constam 64 Emendas Constitucionais.

<sup>105</sup> “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.”

Constitucionalmente, emitir documentos normativos que integrarão esse sistema é uma das atribuições do Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República (art. 48, I) e deve ser avaliado pelo Senado Federal de forma periódica (art. 52, XV, incluído pela EC 42/2003). O mesmo se pode dizer da competência da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário (art. 24). E não nos esqueçamos dos Municípios, os quais podem legislar, suplementarmente, no que couber, à legislação federal ou estadual (art. 30, II).

Vale lembrar que todas as Emendas Constitucionais que regem a matéria tributária compõem o sistema tributário. Por terem hierarquia constitucional, podem versar sobre qualquer assunto. Ressalve-se que, graças às cláusulas pétreas, tais emendas não podem ferir os direitos e garantias individuais, incluindo os de natureza tributária, como é o caso daqueles relacionados no art. 150 da Constituição da República.<sup>106</sup>

### **3.2. Normas gerais em matéria tributária**

A organização hierárquica da linguagem é uma forma do sistema de direito positivo lidar com suas contradições internas. Por isso, nos deteremos com mais detalhes quanto à receptividade da legislação anterior à Constituição de 1988 e da exigência de Lei Complementar para a alteração do sistema tributário.

Desde a Constituição de 1946 pode haver ruído de comunicação entre o que se entende como “normas gerais”. É possível tanto a interpretação de que se tratam apenas de termos inúteis, como de que é uma verdadeira limitação, para que se legislem somente normas “gerais”. Interessante atentar: o próprio autor do Código, Rubens Gomes de Sousa, entendia a preocupação política de Aliomar Baleeiro em

(...) atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que

---

<sup>106</sup> Cf. Fabiana del Padre Tomé, *Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 2º ao 5º*, p. 29. São cláusulas pétreas as constantes no § 4º do art. 60 da Constituição Federal, que impedem a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.

queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como lei federal, mas sim nacional.<sup>107</sup>

E que seriam as normas gerais? Este debate, oriundo das ideias de Geraldo Ataliba, dividiu os doutrinadores em correntes denominadas dicotômicas e tricotômicas, com consequências práticas bem diversas. Para os dicotômicos, as normas “gerais” dispõem sobre conflitos de competência e regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Somente essas *duas* possibilidades. A Lei Complementar não o é somente por passar pelo rito legislativo que resulte em sua forma, mas também pelo conteúdo reservado à sua competência. Por isso, os dicotômicos entendem que tal documento normativo que legisle normas “não gerais” vale como simples lei federal (não-nacional), sem força obrigatória para os Estados e Municípios.

Vejamos a primeira parte do art. 146 da CF/1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Dentre os adeptos da corrente dicotômica, que aliás poder-se-ia chamar monotômica, Roque Antonio Carrazza<sup>108</sup> resume:

Julgamos incontroverso que a Constituição não conferiu ao legislador complementar um “cheque em branco” para, por meio da edição deste ato normativo, traçar as competências tributárias, com suas limitações, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Apenas concedeu que ele, de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.

---

<sup>107</sup> Rubens Gomes de Sousa; Geraldo Ataliba; Paulo de Barros Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 4-5.

<sup>108</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 883.

Esta primeira posição diminui bastante os poderes do CTN, para quem o entende como Lei Complementar. Ainda mais se somarmos que as “limitações constitucionais ao poder de tributar” já estão na Constituição, só precisando ser meramente “reguladas”, e que solucionar conflitos de competência é papel do Judiciário *stricto sensu*. Isso poderia também implicar na inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional, a 42 de 2003, que atribui ainda mais competência às leis complementares. Para quem entende o CTN como Lei Ordinária, isso impede ao menos as novidades por Lei Complementar, que assim ficam restritas às tais “normas gerais”.

Para os tricotômicos, as normas gerais são uma *terceira* competência, que, conforme disposto na Constituição Federal de 1988 e aumentado pela Emenda Constitucional 42/2003, inclui:

*d*) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Justificando ainda mais a corrente tricotômica, defende Leandro Paulsen<sup>109</sup> uma *quádrupla função* da lei complementar: Cabe à lei complementar, nos termos deste artigo: dispor sobre os conflitos de competência (inciso I), regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II), estabelecer normas gerais em matéria tributária (inciso III) e prevenir desequilíbrios de concorrência.

Quando se atribui competência, desenha-se um campo onde podem ser percebidos seus limites. Outorga-se para *uma classe de possibilidades normativas*, e não se outorga para

---

<sup>109</sup> Cf. Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 85.

*uma outra classe de possibilidades normativas* (todas as que não possuem o critério da competência).

Graças à outorga constitucional, nos filiamos à corrente tricotômica. Já dissemos que cabe ao CTN (União como legisladora nacional em 1966, normas recepcionadas até hoje) dispor sobre tantas matérias e unificar as normas gerais. Não se trata de ferir o pacto federativo (tolhendo a competência dos Estados e Municípios), pois a própria Constituição autorizou a legislar dessa forma. É ela quem fornece o critério para a divisão de competências.

O inciso III do art. 146 da CF tem autonomia relativamente aos incisos I e II. Eurico de Santi entende que isto não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do art. 146. “Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.”<sup>110</sup> Normas gerais são, portanto, exatamente as escritas no inciso III do art. 146. Por conseguinte, entendemos que tais acréscimos da EC 42/2003 não padecem do vício da inconstitucionalidade.

### **3.3. Sistema tributário no Código Tributário Nacional**

É preciso uma breve explicação sobre a recepção da Lei 4.320/1964, que regula o sistema financeiro. Seria ela integrante do direito tributário? Como compatibilizar as ideias de sistema financeiro e sistema tributário? Quando o seu art. 9º define o conceito de tributo, deveria ser aplicado somente quando se tratasse de direito financeiro e não de tributário?

Assim diz sua Disposição Preliminar:

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

À época da feitura da lei, não se distinguia sistema tributário e financeiro. Diz a Constituição de 1946, no seu art. 5º: “Compete à União: XV – legislar sobre: b) normas gerais

---

<sup>110</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 86.

de direito financeiro.” Não havia nenhuma menção ao sistema tributário, pois não havia tal separação positivada.

Vejam a diferença clara entre os sistemas na Constituição atual, que inclusive estão em títulos diferentes: O Título VI (Da Tributação e do Orçamento) tem como título do Capítulo I “DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”. Já o Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira) tem como título do Capítulo IV “DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL”. No art. 24 esta diferença está ainda mais clara: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito *tributário*, *financeiro*, penitenciário, econômico e urbanístico” (grifamos). Diz-se serem sistemas diferentes, e inferimos que as regras de um não deverão interferir, ao menos diretamente, no outro.

Compreendamos o texto em seu contexto: a separação entre sistema financeiro e tributário vem em momento posterior, com a Lei 5.172/1966, e, também, com a Emenda Constitucional 18/1965. Portanto, ainda que hoje exista a diferença entre os sistemas, a Lei 4.320/1964 deverá influenciar ambos, obviamente no que ainda for compatível. Quando lemos a definição do conceito de tributo contida no art. 9º: “Tributo é a receita derivada (...) compreendendo os impostos, as taxas e contribuições”, notamos com clareza o tratamento do sistema tributário pela Lei 4.320 como integrante do financeiro.

O Código Tributário Nacional é texto infraconstitucional a ser melhor analisado neste trabalho. O CTN tem seus méritos: além de congrega boa parte do sistema tributário, é indiscutivelmente mais estável no tempo que a própria Constituição. Além disso, ressalta Ives Gandra que desde a sua promulgação “nunca teve declarado inconstitucional qualquer de seus dispositivos”.<sup>111</sup>

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que passou a denominar-se Código Tributário Nacional, conforme Ato Complementar 36/1967,<sup>112</sup> nasceu sob o regime da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946. O CTN é separado em duas partes: Livro I – “Sistema Tributário Nacional” e Livro II – “Normas Gerais de Direito Tributário”. Tal divisão serve

---

<sup>111</sup> Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigo 1º*, p. 29.

<sup>112</sup> “Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967. O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o art. 30 do Ato Institucional n. 2, de 27 de outubro de 1965, resolve baixar o seguinte Ato Complementar: (...) Art. 7º. A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se ‘Código Tributário Nacional’.” Trata-se, realmente, de um *código*, com novas regras jurídicas postas, e não de uma *consolidação* de normas já existentes, como no caso da CLT.

apenas para corresponder, de forma direta, à ideia de fundamentações diferentes na CF/1946. Juridicamente, o sistema tributário não pode ser dissociado de suas normas gerais.

A base constitucional do Livro I – “Sistema Tributário Nacional” estava na Emenda Constitucional 18/1965, que reúne as normas sobre o Sistema Tributário Nacional, em especial no seu art. 1º, onde diz: “o sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e nos limites das respectivas competências, em lei federal, estadual ou municipal”. Já a base constitucional do Livro II – “Normas Gerais de Direito Tributário” é o art. 5º, que dispõe: “Compete à União: XV – legislar sobre: b) normas gerais de direito financeiro (...)”. O regramento do direito tributário, parte integrante do direito financeiro, passou então a ser regulado pela Lei 5.172/1966.

Na Constituição de 1967, lê-se no art. 18 que o “sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais”. É ela que inicia a exigência de Lei Complementar para tratar de normas gerais de Direito Tributário, em especial no art. 19, § 1º: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”. Tal norma foi repetida no art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional 01/1969, e ainda permanece hoje no art. 146, III, da CF/1988.

Acontece que quando o CTN foi aprovado não existia “Lei Complementar” como hoje a conhecemos. A Lei 5.172 é de 1966, enquanto a LC só surgiu com o advento da Carta seguinte, em 1967. Por isso, Roque Antonio Carrazza afirma ser a Lei, ao menos formalmente, uma simples Lei Ordinária, dado não possuir *quorum* especial e qualificado do art. 69 da CF (maioria absoluta). A lei seria de cunho nacional materialmente, mas não poderia ser recepcionada como Complementar.<sup>113</sup>

A Constituição de 1988 prescreve que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário (art. 24, I). Se pensarmos que o CTN, como Lei Ordinária Federal, pode regular o direito tributário, deveremos entender que outra Lei Ordinária poderia modificá-la, inclusive por outro ente federado (expressamente, como no artigo citado, qualquer Estado ou o Distrito Federal). E, nesse sentido, se levarmos

---

<sup>113</sup> Cf. Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 494/495, nota 25.

em consideração o pacto federativo, ganha ainda mais força a ideia de que o CTN pode ser modificado por outra lei ordinária. Mas isto não é possível: uma mudança neste Código precisa de lei formal e materialmente complementar, graças às exigências posteriores à criação da Lei 5.172/1966.

Entendemos, portanto: ainda que o CTN seja formalmente Lei Ordinária, só pode ser modificada por Lei Complementar. Foi o caso das alterações e acréscimos de artigos através da Lei Complementar 104/2001 e 118/2005, incorporadas ao texto. Em tudo que não haja previsão desta (nova) forma, o Código continua valendo – *pela recepção, no que o ordenamento novo não regula e que é compatível, de todo o sistema anterior*.

Compreendido isto, iniciemos o estudo de artigos do CTN que versam sobre o Sistema Tributário. Na Disposição Preliminar do Livro CTN, encontramos:

Art. 1º. Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

O artigo 1º diz que esta Lei irá dispor sobre o sistema tributário nacional. Ora, tal sistema é composto pela Constituição, por leis ordinárias e também pelo próprio CTN. É dizer, faz-se metalinguagem (“esta lei irá dispor”) de si mesma (“sobre o sistema tributário nacional”), utilizando a linguagem técnica do direito positivo. A Lei 5.172/1966 não regula o sistema tributário por completo, até porque, como já afirmamos, tal sistema é constitucional em sua grande parte. O fundamento do CTN não passou a ser o art. 146 da CF, no lugar da EC 18/1965, mas sim a recepção do sistema anterior.

Quanto a parte final, “sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar”, só tinha sentido com a Constituição de 1946, por força do art. 6º, que dizia: “A competência federal para legislar sobre as matérias do art. 5º, XV, letras *b, e, d, f, h, i, l, o* e *r*, não exclui a legislação estadual supletiva ou complementar”.

A competência para regular o sistema tributário no que não tiver sido feito pela própria Constituição, é, principalmente, de Lei Complementar. Portanto, cremos que a parte final do artigo deve ser observada com ressalvas – sob pena, inclusive, da possibilidade de se interpretar que leis ordinárias poderiam dispor *a contrario sensu* do CTN.

Podemos entender como uma segunda disposição preliminar do CTN o art. 2º, que trata do elenco das normas que regem o sistema tributário. Tem papel didático ao enumerar as possibilidades da pesquisa, pois limita a quantidade de veículos introdutores de normas a poucas espécies. Assim dispõe:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Assim diz o art. 1º da Emenda Constitucional 18/1965, da Constituição de 1946: “O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal”. Hoje, tanto o art. 1º quanto o 2º pouco nos ajudam na compreensão do sistema tributário nacional, posto que a Constituição Federal, de superior hierarquia, é quem regula e outorga as competências e os veículos introdutores de normas capazes para inovar em âmbito tributário.

Outro lugar importante onde o CTN faz referências sobre o sistema tributário é no art. 96, disposição preliminar constante no Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário. Diz, ao lado do art. 98, sobre Legislação Tributária:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Os tratados e as convenções internacionais não pertencem à “legislação tributária”, no sentido de suportes físicos aptos a criarem normas que pertençam ao Sistema Tributário Nacional. Para tal, precisam antes de incorporação pelo decreto legislativo, que aliás está no mesmo grau hierárquico da lei ordinária nacional, não podendo assim legislar sobre nada que o art. 146 restrinja às leis complementares.

Sobre a revogação da legislação tributária interna, Tárek Moussallem<sup>114</sup> observa: “mesmo a denúncia de tratado internacional não revoga o decreto-legislativo que o inseriu na ordem interna. Este continuará válido enquanto não for retirado do sistema do direito positivo

---

<sup>114</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Fontes do direito tributário*, p. 207.

por veículo introdutor competente”. Em outras palavras, só há alteração no sistema tributário com comunicação jurídica, e nesta situação faltar-lhe-á documentos normativos próprios (*código e canal físico* jurídicos).

### 3.4. Importância dos princípios constitucionais tributários

Princípio, como o nome conota, é uma norma fundante, que condiciona a aplicação de outras normas no ordenamento jurídico. É no estudo dos princípios que melhor se vê a teoria hermenêutica, ou seja, as regras pelas quais a interpretação se opera. A interpretação é um processo de escolha de sentido entre várias alternativas, e essa escolha deve ser vetorizada pelos princípios.

Por serem normas de grande generalidade,<sup>115</sup> não possuem conteúdo preciso ou delimitado, o que traz como consequência a possibilidade de sua atualização, ou seja, da mudança de significação com a alteração dos textos legais, dada a evolução dos conceitos na sociedade. Não se diz com isto que a atualização é característica exclusiva do texto constitucional, mas sem dúvida seu texto aberto e amplo faz com que tal fenômeno encontre na Constituição um campo fértil.

As constituições modernas costumam trazer duas ordens de normas: a estrutura (organização) do Estado e os direitos fundamentais que ele deverá proteger. É, na posição de Marcelo Neves,<sup>116</sup> um acoplamento entre os anseios políticos e o sistema jurídico. Pode-se dizer que os princípios constitucionais são a positivação dos anseios sociais, daí sua importância magna.

A união entre os dois sentidos do termo “princípio” a que alude Paulo de Barros Carvalho<sup>117</sup> (como *limites objetivos* e como o próprio *valor*, vetor axiológico), formam, sendo dois critérios, quatro possibilidades de uso:

---

<sup>115</sup> Cf. Celso Ribeiro Bastos, *Hermenêutica e interpretação constitucional*, p. 49 a 63.

<sup>116</sup> Cf. Marcelo Neves, *A constitucionalização simbólica*, p. 64-67. O autor demonstra basear-se nas ideias de Niklas Luhman.

<sup>117</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 144.

- a) Como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo;
- b) Como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;
- c) Como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas;
- d) Como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Roque Carrazza,<sup>118</sup> segundo a tradição de Geraldo Ataliba ao conferir importância crucial aos estudos dos princípios constitucionais tributários, leciona:

Como se viu, são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídico-constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia.

São as limitações ao poder de tributar contidas na Constituição Federal que caracterizam, em grande parte, os princípios limitadores do uso da competência tributária. Tratam-se assim de vetores axiológicos e normas jurídicas tanto para a criação dos tributos como para a formação do regime jurídico aplicável.

A importância dos princípios constitucionais tributários, para o contribuinte, é a de um verdadeiro estatuto de direitos, ainda que em maior grau de abstração que uma lei reguladora. São uma garantia que visa instituir para o particular a proteção de que seu patrimônio será tributado com o respeito ao qual se vincula todos os entes políticos e administrativos do Estado, e por isso, se constituem em prerrogativas dos particulares e invocáveis contra a vontade do legislador, do juiz ou da autoridade administrativa julgados a sua aplicação.

Certos princípios independem da matéria, irradiando seus efeitos a todos os subsistemas jurídicos, como o princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI). Ainda assim, preferiu o legislador ser explícito com alguns: a irretroatividade, pelo art. 150, III, *a*, pode ser chamada de “irretroatividade tributária”, posto que dentre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

---

<sup>118</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 50.

Por fim, notamos que muitos dos princípios constitucionais são construídos a partir de textos explícitos, como a *legalidade* (art. 150, I), a *irretroatividade* (150, III, *a*), a *anterioridade* (150, III, *b* e *c*), a *tipicidade* (arts. 145, I a III, e 146, III), a *capacidade contributiva* (145, § 1º), a *proibição do efeito tributário confiscatório* (150, IV), a *garantia da unidade econômica e social* (arts. 150, V, 151, I e II, e 152) e as diversas *imunidades* (como por exemplo, o art. 150, VI, *b*, que veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto).

## CAPÍTULO IV

### ACEPÇÕES DO TERMO “TRIBUTO”

#### 4.1. Plurissignificação estática e dinâmica

O ruído comunicacional causado pela adoção do mesmo suporte físico para diversos significados pode ser percebido em várias passagens do texto legal. Sem qualquer explicação, poder-se-ia ler: “o tributo tributa, arrecadando tributo”. O mesmo termo, no exemplo, pode ser visto como norma jurídica, como relação jurídica e com quantia em dinheiro. A norma tributária cria uma relação jurídica, obrigando o Contribuinte a pagar um *quantum* ao Fisco. Para nosso estudo, portanto, é imperioso o esclarecimento de quais significados serão escolhidos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>119</sup> anota seis acepções jurídicas do vocábulo “tributo”. São elas: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; e f) como norma, fato e relação jurídica, ao mesmo tempo.<sup>120</sup>

Todas as acepções “estáticas” listadas estão contidas na regra-matriz de incidência tributária: a quantia em dinheiro (a) é parte integrante do objeto da relação jurídica tributária (d), composta por um direito do sujeito ativo (c) e um dever do sujeito passivo (b). A regra-matriz é norma jurídica tributária em sentido estrito (e). A última acepção (f) inclui outras duas outras acepções e a possibilidade do fato, que é a hipótese individualizada e concretizada contida no antecedente da norma.

Após listar seis acepções estáticas, acatando lições de Souto Maior Borges, aceita aquele autor a existência de uma sétima:

Trata-se de “tributo” como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de

---

<sup>119</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 19.

<sup>120</sup> Esta última acepção, para o autor, se coaduna ao art. 3º do CTN.

imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária.<sup>121</sup>

Enquanto a visão de Paulo de Barros Carvalho isola a norma matriz, que cria o tributo (indicando seus critérios mínimos), Souto Maior entende não haver separação absoluta entre a atribuição constitucional de competência e a criação do tributo em lei, *pois a Constituição já parcialmente estrutura o tributo*: “o tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente (conjunto de normas constitucionais válidas), embora a sua estruturação postule a superveniência de lei integrativa”.<sup>122</sup>

Dito de outra forma: o primeiro autor encontra seis acepções internas à norma que cria o tributo, instituída em lei. Já Souto Maior Borges não aceita que o tributo seja criado em um momento específico, mas sim durante todo um processo de positivação. Neste sentido, se precisarmos de todos os elementos deste processo, mesmo após a instituição legal ainda faltaria outro ato: o *lançamento*, e somente ele “criaria” tributo de forma efetiva, posto que o último capítulo da positivação. São diversos os momentos lógicos, e cronologicamente diferentes, da norma tributária. Dinamicamente, o tributo pode ser visto, até antes do efetivo pagamento, na *outorga constitucional de competência* (i), na *instituição* (ii) e na *cobrança através do lançamento* (iii).

(i) A *outorga constitucional de competência* é necessária para a verificação do sujeito (constitucionalmente competente) que institui o tributo. É onde começa a sua criação, e, também, onde se verifica o procedimento específico a ser utilizado. Quando a Constituição enuncia que à União compete instituir imposto, está atribuindo competência a esta pessoa para editar lei que o institua e possibilite sua cobrança caso ocorra o evento descrito na hipótese da norma.

No capítulo “sistema tributário nacional” da Constituição encontramos regras diretas de atribuição de competências tributárias no art. 145 (instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria), no art. 148 (empréstimos compulsórios), no art. 149 (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, no art. 149-A (contribuição de iluminação pública), nos arts. 153 a 156 (competências específicas para a instituição de impostos). Fora dele, encontramos o art.

---

<sup>121</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 110.

<sup>122</sup> José Souto Maior Borges, *Teoria geral da isenção tributária*, p. 173.

195 (contribuição social para financiamento da seguridade social, com referência no art. 149), o art. 212, § 5º (contribuição social do salário-educação) e o art. 240 (contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical).

(ii) Neste processo, como num filme, pausamos em um momento. Paulo de Barros Carvalho, ao definir o conceito de norma jurídica tributária, afirma que “instituir um tributo é tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura ante-supõe a descrição de um fato a que o legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico”.<sup>123</sup> *Instituir* um tributo é exercer a competência legislativa, determinando sobre os aspectos necessários à cobrança pela Administração.

(iii) O *lançamento* é o ato final do processo de positivação, e pressupõe a incidência da norma de instituição legal. A fenomenologia da incidência “abrange desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”.<sup>124</sup> Aqui vemos tributo como norma individual e concreta, produto do processo de positivação de uma norma geral e abstrata.

Desta plurissignificação dinâmica, escolhemos para a investigação da definição do conceito de tributo o momento da *instituição*, porque é ela quem diretamente *autoriza a individualização e concretude da exação tributária*.

#### 4.2. Tributo como norma tributária matriz

Em todas as vezes que a lei acusa a instituição de um tributo, está se referindo às regras para sua criação.<sup>125</sup> Como norma tributária matriz, em sentido estrito, encontramos com facilidade referências na Constituição Federal, como no art. 145: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos (...)”. Ou no art. 153: “Compete à União instituir impostos (...)”.

As regras que regulam abstratamente a criação de um tributo também regem sobre a cobrança (concreta) da exação. Assim, a proibição de “exigir tributo sem lei que o estabeleça”

---

<sup>123</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 23.

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>125</sup> Cf. Marcelo Annuziata, *Conceito constitucional de tributo*, p. 75 a 82.

(art. 150, I) tanto veda a instituição de tributo por outra forma que não por lei (criação abstrata) quanto veda a cobrança, por norma individual e concreta, de tributo não instituído por lei.

Como se verá a seguir, as referências diretas à hipótese tributária, à base de cálculo, a outros critérios essenciais da regra-matriz ou à “obrigação tributária”, no sentido de relação jurídica tributária, são referências indiretas à norma de instituição do tributo, a regra-padrão de incidência.

#### 4.2.1. *Qualificação da norma matriz (hipótese e base de cálculo)*

A alteração da denominação é estratégia constante do legislador para burlar os requisitos da instituição de uma espécie tributária, em especial os da rígida divisão da competência tributária. Sobre isso, regula o CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A natureza “jurídica” e “específica”, à primeira vista, soa redundante. Seu oposto só poderia ser “genérica”, que atingiria todas as espécies possíveis de tributo (o gênero). Entendemos a *natureza jurídica específica* como a *espécie do tributo*.

Não é somente o fato gerador<sup>126</sup> da obrigação, mas também a base de cálculo que determina a espécie tributária. A própria Carta Maior preceitua:

Art. 145. (...) § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A base de cálculo diferencia um tributo de outro. Transmitir um bem imóvel é critério material do ITBI, mas se sua base de cálculo for o *valor venal* (e não o *valor da venda*),

---

<sup>126</sup> Por *fato gerador* entenda-se o critério material da regra-matriz de incidência tributária, formado por verbo e complemento, sem a composição de critérios pessoais (como o contribuinte do tributo).

teremos base de cálculo de IPTU. Também não é permitido uma taxa ter como critério quantitativo o valor de um imóvel.

Alfredo Augusto Becker<sup>127</sup> considera a base de cálculo o núcleo da norma tributária. Para o autor, ela confere o gênero jurídico ao tributo, e todos os demais elementos da norma tributária são adjetivos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>128</sup> toma a hipótese tributária como “qualificadora normativa do fático”, e a base de cálculo como “quantificadora normativa do fático”.<sup>129</sup> Isto para dizer que, ao atentarmos para o “fato gerador” do tributo, devemos perceber juntamente seu aspecto mensurador, qual seja, a base de cálculo. Um imposto predial e territorial urbano não o será se, por exemplo, tiver como base de cálculo o valor do automóvel ou a quantia de renda auferida.

O legislador, ao tomar *tributo* como *norma jurídica tributária*, por muitas vezes prefere se direcionar a apenas alguma parte dessa norma. Isto se nota no texto constitucional ou em outros quando se está referindo ao termo sem o uso explícito da palavra “instituição”. Veremos, a seguir, os casos de quando se regula a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.

O art. 151, II, da CF veda à União *tributar a renda das obrigações da dívida pública*. Tem-se ao menos três sentidos: no tributo como *norma stricto sensu*, como norma com ênfase na *hipótese* ou como norma com ênfase na *base de cálculo*. Tributo como norma: É vedado à União instituir tributo sobre a renda das obrigações da dívida pública. Tributo somente como hipótese: É vedado à União instituir tributo que tenha como hipótese de incidência “auferir renda das obrigações da dívida pública”. E como base de cálculo: É vedado à União instituir tributo que tenha como base de cálculo “a renda das obrigações da dívida pública”.

O raciocínio se repete por todas as normas jurídicas tributárias (em sentido estrito), pois a hipótese tributária e a base de cálculo conformam o núcleo da regra-matriz. Elas formam, assim, o “núcleo do núcleo” da norma padrão de incidência.

E se a alteração da base de cálculo ou da hipótese nos leva a um novo tributo, que dizer da mudança da alíquota? O art. 150, I, veda aos entes federados o *aumento* do tributo sem lei que o estabeleça. O aumento (do critério quantitativo do tributo), abstratamente, pode

---

<sup>127</sup> Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 381.

<sup>128</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 176.

<sup>129</sup> O que, a rigor, não deixa de ser uma forma de qualificação.

se dar de duas formas: com a alteração da base de cálculo ou com a alteração da alíquota. Esta, portanto, altera substancialmente a norma tributária. É dizer, não se aumenta tributo, mas sim se *institui novo tributo*. Confirma nossa assertiva o *princípio da anterioridade*, aplicável tanto para a instituição quanto para o “aumento” do tributo.

O mesmo vale para outros critérios. Uma norma pode “aumentar” o critério espacial, temporal ou mesmo pessoal (acrescentando outros contribuintes à relação tributária). Em todos os casos de alteração da regra-matriz de incidência, há criação de nova norma tributária, devendo-se respeitar todas as regras de competência e procedimento para tal.

#### 4.2.2. Obrigação tributária

Consta no conseqüente da norma a relação jurídica tributária, o mesmo que “obrigação tributária”, composta de um direito do sujeito ativo, um dever do sujeito passivo, e o próprio objeto da prestação. Abstratamente, decorre da hipótese, concretamente, do fato jurídico tributário. O art. 97, III, do CTN, por exemplo, prescreve que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Refere-se, aqui, à relação jurídica tributária, “obrigação tributária” que é conseqüente do “fato gerador”.

Para a compreensão e desambiguação da “obrigação tributária”, é necessária a leitura dos arts. 113 e 139 do Código Tributário Nacional. O sentido que se usa para “obrigação”, nestes casos, não é a de conseqüência de uma hipótese tributária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A obrigação, se tributária, tem como objeto o pagamento somente do tributo, e não da penalidade. O descumprimento de “obrigação acessória”, relativamente à penalidade

pecuniária, também por isso não pode compor o *quantum* da relação tributária. Para o art. 3º do CTN, tributo e multa não se confundem. Dizer que a obrigação tributária “é principal ou acessória” é confundir a incidência da norma à sua forma de cobrança, que pode incluir outras obrigações, como as de pagamento de penalidade. “Assim sendo, a obrigação tributária não é um conceito co-extensivo ao de tributo, precisamente porque, transbordando-o, envolve também sanção específica de ato ilícito – a penalidade pecuniária”, nos dizeres de Souto Maior Borges.<sup>130</sup> Paulo de Barros Carvalho complementa, dizendo que dispositivos como o art. 121 do CTN, segundo o qual “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária”, mostram a existência do termo “obrigação” em dois sentidos: na acepção ampla, tributo e penalidades pecuniárias; na acepção estrita, tributo.<sup>131</sup> E à definição do conceito de tributo só interessa a acepção estrita, que trata de uma norma onde não figura como hipótese um ato ilícito.

Também não há sentido lógico em dizer que o crédito *decorre* da obrigação. O crédito faz parte da obrigação, assim como o débito. Não há obrigação sem crédito. A natureza de um será logicamente a natureza de outro.

Em resumo, o signo “obrigação tributária”, a depender do contexto no código tributário, pode não ser consequência de uma hipótese tributária.

#### 4.3. Tributo como norma financeira

Como norma financeira, o tributo é visto como receita *derivada* do poder de império do Estado, o “produto da arrecadação dos tributos”. É o tributo como pecúnia, não em âmbito tributário, mas financeiro. Os sujeitos da relação jurídica não mais são o contribuinte e o Fisco, e sim os diversos agentes da Administração Pública. A separação é clara:

<p><i>Relação Tributária:</i> <b>Contribuinte</b> R<sub>j</sub>t<b>Estado</b> <i>Relação Financeira:</i> <b>Estado</b>' R<sub>j</sub>t<b>Estado</b>'</p>
--

A caracterização do tributo como “receita” tem sua regulamentação em normas de repartição das receitas tributárias, constantes na Seção VI do Sistema Tributário Nacional

<sup>130</sup> José Souto Maior Borges, *Lançamento tributário*, p. 73.

<sup>131</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 429.

(arts. 157 a 162). No art. 9º da Lei 4.320/1964, encontramos uma definição do conceito de tributo em âmbito financeiro:

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.

Interessante notar as marcas do legislador: enquanto a Lei 4.320 diz que tributo é a *receita derivada destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas*, nos parece um conceito voltado para a Administração – pois para o contribuinte o tributo é despesa; no Código Tributário Nacional se lê *prestação pecuniária instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: a significação é da relação fisco-contribuinte.

Dentro do sistema do direito positivo brasileiro, há separação entre o sistema financeiro e o sistema tributário.<sup>132</sup> Uma possível aproximação aparece com a Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

A LRF se preocupa com a responsabilidade desde a instituição até os gastos públicos. Contudo, ainda assim não se pode dizer que há uma junção entre os dois sistemas, porque (i) a Constituição, de maior hierarquia, separa o sistema tributário do financeiro, e (ii) a LRF apenas se preocupa com normas tributárias para a responsabilização em âmbito administrativo, sem levar em conta a relação com os contribuintes, sujeito essencial em uma relação tributária.

---

<sup>132</sup> Marco Antonio Gama Barreto não faz a diferença entre sistema financeiro e tributário. E, com isso, não considera a supressão do art. 9º da Lei 4.320 pelo art. 3º do CTN, como se a lei posterior tivesse revogado a anterior, mas sim, entende que são complementares e coexistentes. “Ocorre que não vislumbramos a possibilidade de emissão de ato de fala revogador com base na comparação entre os artigos 3º do CTN e 9º da Lei n. 4.320 de 1964, pois i) o CTN não declarou expressamente revogado o referido artigo 9º; ii) o artigo 9º não apresenta incompatibilidade com o artigo 3º; e, iii) o CTN não regulou inteiramente a matéria de que trata a Lei n. 4.320 de 1964”. Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no direito brasileiro*, p. 90.

A lei que trata da elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados mostra os tributos como espécie de *receita*. Sobre receita (para fins orçamentários), Aliomar Baleeiro dispõe:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.<sup>133</sup>

O objetivo da Ciência do Sistema Financeiro é entender de onde vem, de que forma e para onde vão os ingressos públicos. “Tributo”, neste âmbito, é tratado essencialmente como uma espécie de receita, como se verá no subitem seguinte.

#### 4.3.1. Receita pública

Para entender o tributo como receita, precisamos classificar as espécies de ingressos públicos. Para isto, Régis Fernandes de Oliveira utiliza dois critérios: a *periodicidade* e a *origem*. Diz o autor que o critério da periodicidade é bastante elucidativo e guarda consonância com a Constituição da República. Há receitas que ingressam regularmente (ordinariamente) nos cofres públicos e outras que ingressam extraordinariamente (inc. II do art. 154). Logo, é critério que advém de disposição da Lei Maior. Em relação à *origem*, que é critério jurídico, uma vez que impende analisar o ordenamento normativo, vê-se que as receitas podem ser *originárias*, *derivadas* e *transferidas*.<sup>134</sup>

Esta é a reprodução da classificação dos ingressos públicos de Régis Fernandes de Oliveira.<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 116.

<sup>134</sup> Régis Fernandes de Oliveira, *Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)*, p. 63. Entendemos que o critério da periodicidade (*movimentos de caixa* ou *receitas*) não serve para o encontro da classe dos tributos, dentre a totalidade dos ingressos públicos. A questão de ser mero “movimento de caixa” ou uma entrada definitiva – receita – encontra um problema: tanto as entradas definitivas quanto as com destino de saída – caso dos empréstimos compulsórios – podem ser tributárias. Os empréstimos compulsórios, se usássemos tais critérios, estariam classificados como receitas de capital (constituição de dívida).

<sup>135</sup> Régis Fernandes de Oliveira, *Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)*, p. 64.

<b>ENTRADAS OU INGRESSOS</b>	MOVIMENTO DE CAIXA: (entradas com destino de saída)	Alienações – compras – empréstimos – restituições – cauções – fianças – depósitos – indenizações etc.	
	RECEITAS (entradas definitivas)	ORIGINÁRIAS: (relação de direito privado e público disponível)	Doações – legados – bens vacantes – uso de bens públicos – preço – extensão – invenção – prescrição aquisitiva
		DERIVADAS: (direito público indisponível)	Tributos (impostos – taxas – contribuição de melhoria) – penalidades – reparação de guerra – perdimento etc.
		TRANSFERIDAS:	a) tributárias b) não tributárias

A classificação exposta contém o vício de possuir três classes (originárias, derivadas, transferidas) na mesma etapa de classificação, criando a falácia da divisão cruzada. Nas originárias há relação de “direito privado ou público disponível”, e nas derivadas é de “direito público indisponível”. Já as “transferidas” podem ser oriundas ou não de uma relação tributária. Bem vemos que toda receita “transferida tributária”, pela classificação, é, necessariamente derivada. O critério “receita derivada” não pode ser utilizado para a definição do conceito de tributo em âmbito tributário. Nem mesmo de receita, pois mesmo um movimento de caixa (caso os empréstimos compulsórios o sejam interpretados assim) poderia ser tributário. E a Constituição não pode ser limitada por uma regra infraconstitucional.

Neste trabalho é proposta a investigação das notas definitórias do conceito de tributo em âmbito tributário, e não em direito financeiro. Tal aviso é imperioso, ante dois artigos da década de 60 que podem interferir no trabalho, quais sejam o art. 3º da Lei 5.172/1966, que traz uma definição do conceito de tributo em âmbito tributário, e o art. 9º da Lei 4.320/1964, que traz uma definição do conceito de tributo em âmbito financeiro.

#### 4.3.2. A finalidade dos tributos

O estudo do “porque” dos tributos nos leva a mais uma desambiguação: a causa, a finalidade e a destinação. A causa se refere à causalidade jurídica,<sup>136</sup> e o que “causa” uma

<sup>136</sup> Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito*, passim. O tema é denso e não será objeto de estudo neste trabalho.

relação jurídica é incidência (a subsunção do fato, de forma concreta, à hipótese, de forma abstrata). A destinação, norma que designa o destino do que foi arrecadado, será tratada em item próximo. Por ora ficamos com a finalidade, no sentido de objetivo dos tributos. Em breve resumo dos termos por nós utilizados:

**Causa:** Incidência. Subsunção do fato à norma.

**Finalidade:** Motivação, objetivo do tributo (e da tributação).

**Destinação:** Destino do *quantum* arrecadado.

Toda norma de direito público deve ter como fim último o exposto no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

(...) assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Se toda norma de direito público tem finalidade pública, todo ingresso público também tem a mesma motivação. A própria Constituição Federal expressa, através da materialidade hipotética, da destinação ou mesmo de pressupostos fáticos ao exercício da competência tributária que toda tributação possui um objetivo público. No art. 145, II, as taxas podem ser instituídas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”; e a contribuição de melhoria deverá ser “decorrente de obras públicas”. No art. 148, parágrafo único, se obriga que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório deverá ser “vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. O art. 149 diz que as contribuições deverão ser instituídas “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”; o § 1º que a contribuição dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios servirá “para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário”. O art. 149-A é auto-explicativo: os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição “para o custeio do serviço de iluminação pública”.

A referência à motivação dos tributos encontra-se, ainda, no art. 154, II (a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, os quais serão suprimidos, gradativamente, “cessadas as causas de sua criação”); no art. 167, IV

(vedação da “vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita”); e no art. 195, § 4º (a lei poderá instituir outras fontes “destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”).

A longa explicação é também para afirmar: não é elemento unicamente da norma tributária sua finalidade pública. Toda norma de direito público tem esse fim. E mesmo as de direito privado não podem ultrapassar os limites do bem-estar social. Não poderia o tributo ter “fins particulares”. Portanto, é inútil utilizar tal critério para descrever um tributo.

Dizer que o fim do tributo é público não o diferencia em nada, não cria uma classe em que encontramos exclusivamente os tributos. Mas é o que vem repetido internacionalmente em trabalhos de juristas<sup>137</sup> ou em disposições legais.<sup>138</sup> Sem dúvida dizer que *o fim* das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico é *interferir no domínio econômico* pode fazer diferença entre outras espécies de contribuição. Mas dizer que o fim da receita tributária o diferencia das multas? Ou de outras formas de arrecadação do Estado? Certamente não. A receita da multa também tem fim público. Mesmo a indenização, que é mera reparação patrimonial, tem fim público.

A destinação do produto da arrecadação, se vai para um fundo ou diretamente para o trabalhador, não interfere na caracterização da exação como tributária ou não. Ainda assim, cabe observar que há doutrina<sup>139</sup> justificando que a obrigação pecuniária deve ser voltada ao

---

<sup>137</sup> Entende o espanhol José Juan Ferrero Lapatza: “Podemos delimitar ou definir o tributo como uma obrigação, estabelecida por Lei, de dar uma importância em dinheiro, de acordo com o princípio de capacidade, em favor de um ente público *para sustentar seus gastos*” (grifamos). José Juan Ferrero Lapatza, *Direito tributário: teoria geral do tributo*, p. 142.

<sup>138</sup> No *Modelo de Código Tributário para a América Latina*: “Art. 13. Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige *com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins*” (grifamos). Ou no art. 2º da *Ley 58/2003 General Tributaria* espanhola: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, *con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*” (grifamos).

<sup>139</sup> Leandro Paulsen escreve: “A natureza dos recolhimentos a título de FGTS, em contas vinculadas em nome dos empregados, não é tributária. Trata-se de um ônus de cunho trabalhista. Note-se que tributo, por essência, pressupõe a inversão de recursos ao Estado ou a outros entes que exerçam serviços públicos, e não a particulares no seu interesse pessoal, como é o caso do FGTS”. Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 156.

custeio das atividades dos entes políticos ou outras atividades do interesse público, para, por exemplo, evitar que a contribuição do FGTS, depositada em conta vinculada em favor de cada trabalhador, seja considerada de natureza tributária.

Hoje também sabemos que o tributo não necessariamente deve ser destinado ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas *por entidades de Direito Público*. A Contribuição Sindical (art. 8º, IV, da CF), as Contribuições Sociais do “Sistema S” (art. 240 da CF) e os emolumentos dos serviços notariais e de registro custeiam órgãos de direito privado. O dispositivo do art. 9º só permanece se interpretado como destinado ao custeio de “funções públicas”, o que abrangeria as atividades de direito público e privado.<sup>140</sup>

Ainda que considerássemos a Lei 4.320/1964 apta a reger o sistema tributário, e também seu art. 9º apto a definir o conceito de tributo neste sistema, o critério da finalidade pública (“destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas”) não serve para a diferenciação da exação tributária da não-tributária.

#### **4.4. Tributo como pecúnia**

O termo aparece enquanto “dinheiro” quando o utilizamos vulgarmente, ao dizer que vamos levar o “tributo” ao banco. A linguagem técnica do direito, misto de vulgar com científica, também comporta esta acepção em vários momentos.

O sentido de tributo como importância pecuniária aparece no art. 3º do CTN como *prestação pecuniária em moeda*, e também no art. 166, como *restituição de tributos*. Constitucionalmente, temos o exemplo do art. 162:

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Nota-se que *tributo*, no sentido de *pecúnia*, é tanto utilizado pelo direito tributário quanto pelo direito financeiro.

Vale o aviso de que não devemos confundir com a acepção jurídica de “objeto da prestação”, a qual o sujeito passivo tem o dever e o sujeito ativo tem o direito. O objeto da

---

<sup>140</sup> Cf. Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no direito brasileiro*, p. 109.

obrigação tributária é o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, e não o dinheiro em si. Não a pecúnia, mas a conduta.

#### 4.5. Outras acepções do termo “tributo”

O significado da expressão “Ciência do Direito”, em sentido estrito, é o mesmo que “Dogmática Jurídica”. Em sentido amplo, pode abarcar outras áreas, como a Política do Direito ou a Sociologia Jurídica. Existem acepções do termo “tributo” nestes e em muitos outros campos do conhecimento.

Nossa separação inicial dos motivos sociológicos<sup>141</sup> da existência da exação tributária nos fez não perquirir a razão de ser do Estado para bem analisar o tributo. Como afirmávamos também em nossas premissas, partimos do direito posto para a interpretação do instituto. E, também por isso, a historicidade intrínseca à interpretação não precisou reconstruir tempos em que os tributos eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecunia*, como mostra Dejalma de Campos.<sup>142</sup>

Tributo provém do verbo latino *tribuere*: *tributum*, que significa repartir entre as tribos. Nas comunidades primitivas, o tributo estava na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos do chefe, que o exigia de seus súditos. Eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecunia*, exigidas pela força e arbitrariedade.

Aliomar Baleeiro,<sup>143</sup> por sua vez, encontra outra significação: “Primitivamente, a palavra ‘tributo’ tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. (...) Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugara pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas”.

Desde as tribos e as reparações de guerra até nosso conceito atual, ainda passamos pelo pós-escravismo da Idade Média, em que as terras pertenciam aos senhores feudais, e os milhares de servos, que nelas trabalhavam, tinham a obrigação de lhes pagar tributos, seja

---

<sup>141</sup> No sentido de “não positivados”: motivos *da lei*, mas não *na lei*, não encontráveis com facilidade pelas marcas do legislador.

<sup>142</sup> Dejalma de Campos, A dimensão jurídica do tributo, *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*, p. 254.

<sup>143</sup> Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 188.

entregando aos seus senhores parte de sua produção, ou, o que era mais comum, trabalhando gratuitamente no cultivo das terras de seus senhores durante dois ou três dias da semana.

A primeira limitação constitucional ao poder de tributar aparece somente no ano de 1215. Conforme Ernane Galvêas:<sup>144</sup>

Até então, o soberano aumentava discricionariamente os tributos, conforme os requerimentos administrativos de sua Corte ou as necessidades de equiparar as forças militares do Reino. Esse absolutismo tributário foi quebrado, em 1215, na Inglaterra, quando os barões, proprietários das terras, forçaram o Rei João-sem-terra a assinar a Magna Carta, segundo a qual “nenhum tributo poderá ser lançado na Inglaterra, sem o consentimento geral...”

Na Revolução Francesa de 1789, com a aprovação da “Declaração dos Direitos”, estabeleceu-se que a contribuição para custear a administração pública e os serviços administrativos deve ser repartida entre todos os cidadãos, de acordo com sua possibilidade, o que já nos traz a ideia de responsabilidade ética e capacidade contributiva como a conhecemos.

O Brasil acompanhou a evolução do conceito de tributo na Europa. No período colonial, esteve submetido a um sistema fiscal feudal, constituído por quintos, gravando a mineração, dízimos, onerando os produtos da terra e frutos do mar; e tributos extraordinários sob a denominação de derrama e finta.<sup>145</sup> Hoje temos como principais tributos arrecadatórios os que oneram a circulação, como o ICMS, o Imposto de Renda, que é regido pelo princípio da capacidade contributiva, e a Contribuição para a Seguridade Social.

Das tantas revoltas, como a Inconfidência Mineira, até verdadeiras revoluções, como a americana e francesa, os tributos parecem estar sempre presentes, protagonizando tantos acontecimentos. Mas não podemos nos perder na evolução histórica do tributo, pois o objeto de investigação do trabalho são os critérios para a definição jurídico-tributária do conceito de tributo. Por isso, deixarão de ser investigados os sentidos de “tributo” em outros campos do conhecimento, como para a política ou para a história, e mesmo para o direito financeiro.

Acrescemos que uma discussão política sobre a tributação gerará infecundos debates se cada membro do diálogo lastreia suas opiniões em suas próprias ideias sobre justiça e

---

<sup>144</sup> Ernane Galvêas, Breve história dos tributos, *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*, p. 318.

<sup>145</sup> A finta era destinada a cobrir obras ou serviços gerais imprevistos e a derrama para complementar o volume previsto.

imparcialidade – em outras palavras, premissas diferentes que provavelmente chegarão a resultados díspares. Afinal, como consta nas primeiras linhas de *O mito da propriedade*,

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.<sup>146</sup>

---

<sup>146</sup> Liam Murphy e Thomas Nagel, *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*, p. 5.

#### 5.1. A definição denotativa da Constituição Federal de 1988

A palavra tributo produz no leitor diversas interpretações. Leva a um conjunto de conceitos, todos limitados ao contexto inserto, que vão da experiência colateral anterior do intérprete aos limites que a própria legislação impõe. Tudo que o aplicador faz é escolher um dos possíveis sentidos dentro destas balizas.

É possível construir a definição do conceito de tributo somente a partir das normas constitucionais? Alguns doutrinadores acreditam existir uma definição de conceito constitucional de tributo, ainda que não se mostre expressamente. Geraldo Ataliba é enfático ao dizer que se constrói o conceito jurídico-positivo pela observação e análise das normas constitucionais:

A verificação da universalidade e constância de um fenômeno, pelo cientista, leva-o a concluir pelo reconhecimento de uma categoria, à qual, para efeito de síntese, dá uma designação. A Constituição de 1988 adota um preciso – implícito – conceito de tributo.

O aperfeiçoamento da observação que enseja à formulação de uma noção acabada e completa, permitindo a construção de um conceito válido – na medida em que efetivamente retrata e espelha o objeto reservado – caracteriza devidamente o objeto e isola dos demais. Identificado, recebe uma designação convencional, pela qual se reconhece um instituto, assim entendido um feixe de princípios e normas, reunidos sob o conceito, regulando unitariamente um fato ou situação jurídica, que passa a ter entidade e existência autônoma no mundo do direito.

Tal é o que ocorre com o tributo, categoria jurídico-positiva, que se engendrou sob o conceito deduzido da observação dos fenômenos produzidos no direito constitucional positivo.<sup>147</sup>

Regina Helena Costa<sup>148</sup> chega a propor tal definição de conceito:

O conceito de tributo é extraído da própria Constituição. Da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 156), depreende-

<sup>147</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 33-34.

<sup>148</sup> Regina Helena Costa, *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 105.

se a noção essencial desse conceito, segundo a qual tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.

Estevão Horvath entende que o conceito do Código Tributário Nacional “coincide” com o conceito constitucional de tributo,<sup>149</sup> e dessa forma, pelos dizeres do art. 3º serem compatíveis com o que é induzido pela CF, é que se aceita a definição de conceito do CTN. Já para Marco Aurélio Greco, a Constituição Federal não traz a definição do conceito de tributo, mas supõe um conceito prévio que é assumido como base para cada preceito, e este “conceito pressuposto” é aquele previsto no CTN.<sup>150</sup>

Para nós, dizer que há um conceito prévio (e que esse é o da Lei 5.172/1966) é admitir que legislação infralegal pode superar um possível conceito constitucional de tributo, o que é inadmissível.

Podemos encontrar *definições de tributos* na Constituição com facilidade. O art. 145 diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O art. 148 autoriza a União a instituir empréstimos compulsórios. O art. 149, a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O art. 149-A diz que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. O art. 154, II, traz ainda, os impostos extraordinários. Todos, artigos do Capítulo “Sistema Tributário Nacional”.

Não encontramos, contudo, *definição do conceito de tributo* na Carta. E, para corroborar isto, a própria Constituição atribui ao Congresso Nacional, mediante lei complementar, em seu artigo 146, inciso III, alínea *a*, a competência para elaborar a “definição de tributos e suas espécies”. Não se olvida com isso que a análise das normas constitucionais possa vir a confirmar ou infirmar definições do conceito de tributo de inferior hierarquia, nem se deve esquecer que os tributos indicados na Constituição são tributos independentemente das notas definitórias de outros veículos introdutores de normas.

---

<sup>149</sup> Cf. Estevão Horvath, Classificação dos tributos, *Curso de iniciação em direito tributário*, p. 38.

<sup>150</sup> Cf. Marco Aurélio Greco, Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil, *Curso de direito tributário e finanças públicas*, p. 423.

O único critério para a definição de conceito possível de ser encontrada na Constituição Federal é a pertinencialidade da exação com a localização no texto constitucional. São tributos, assim, as espécies localizadas no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, e, também, as que são ligadas por referência a este capítulo, como é o caso das contribuições previdenciárias, como no art. 195, § 4º – *a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social*, obedecido o disposto no art. 154, I (grifamos).

## 5.2. O caráter tributário das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios

A Constituição Federal aponta tributos (como o *Imposto de Renda*) e classes de tributos (como as *taxas*). Dentre as últimas, duas ainda encontram certa resistência doutrinária: as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Mesmo em algumas legislações encontramos termos como “tributos e contribuições”, como se classes distintas fossem.<sup>151</sup>

Sobre as contribuições sociais existem dois pontos polêmicos. O primeiro é saber se são, realmente, tributos. O segundo é saber se, sendo tributos, constituem uma espécie autônoma dos impostos e taxas.

Ao abrirmos o Código Tributário Nacional, encontramos uma definição denotativa de tributo: *Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*. Somente estas três espécies. Contudo, o próprio CTN traz outras espécies de tributos que não as definidas no art. 5º. O Decreto 27/1966, acrescentando o art. 217 ao CTN, inseriu, dentre outras, a contribuição sindical, a previdenciária e a destinada ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço:

Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

<sup>151</sup> Como exemplo, a Lei 9.703/1998, que dispõe sobre depósitos judiciais e extrajudiciais. “Art. 1º. Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, específico para essa finalidade.” (Grifamos.)

II – das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.

O CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, sofreu acréscimo do Decreto-lei 27, de 14 de novembro de 1966. Notemos: sequer o CTN entrou em vigência sem tal alteração. Assim, as Contribuições possuem caráter tributário *ab initio*.

Em âmbito constitucional, a Constituição de 1946 também previu somente três espécies, ainda que tenha feito referência a “quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços” (art. 30, III). A de 1967 dizia que o sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 18). E a Emenda Constitucional n. 1 de 1969 vem trazer expressamente as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios (art. 21, § 2º, I e II) como parte do sistema tributário.

Em 1977, com a Emenda Constitucional n. 8, as contribuições perderam sua natureza tributária. Ricardo Lobo Torres<sup>152</sup> explica o ocorrido dada a transferência da contribuição social do bojo do sistema tributário (art. 21, § 2º, I) para o dispositivo que versava sobre a competência legislativa da União (art. 43, X). A Suprema Corte, à época, também pensou assim.<sup>153</sup> Outros autores, como Geraldo Ataliba,<sup>154</sup> entenderam que tal mudança topográfica fora insuficiente para retirar das contribuições sociais sua ontologia tributária, pois as mesmas mantiveram seu enquadramento no conceito constitucional e complementar (art. 3º do CTN). Como afirmamos, a Constituição não traz uma definição de conceito de tributo, e se o CTN o faz, não poderá contrariar o disposto na Lei Maior. Se entendido que a Emenda Constitucional retirou completamente a contribuição social do sistema tributário, as contribuições deixaram de pertencer à classe dos tributos.

<sup>152</sup> Cf. Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 368-369.

<sup>153</sup> RE 86.595, Pleno, DJ de 30.06.1978, relator Min. Xavier de Albuquerque.

<sup>154</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 168.

A CF/1988 prevê as contribuições no capítulo dedicado a sistema tributário nacional. Ainda assim, houve os que entenderam encontrar um rol taxativo no art. 145, onde se lê que *a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria*. Ora, esta é apenas a demonstração da competência concorrente. Residualmente, ainda existem os empréstimos compulsórios e as contribuições, de competência exclusiva da União.<sup>155</sup>

Marco Aurélio Greco e Valdir de Oliveira Rocha<sup>156</sup> entendem que tanto os empréstimos compulsórios quanto as contribuições sociais não são tributos, pois (1) não estão arrolados no art. 145 da CF e (2) o art. 149 não precisaria determinar a estas exações certas limitações tributárias como a anterioridade e a legalidade, se realmente fossem tributárias. Sobre o primeiro argumento já discursamos. Sobre o segundo, entendemos como um reforço que aparece a todo tempo em inúmeras legislações. Um último argumento a acrescer é que tais figuras estão previstas no contexto tributário da Constituição.

A doutrina dominante é de que as contribuições são tipos de tributos. Paulo de Barros Carvalho defende que “outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”.<sup>157</sup>

Isto tem várias consequências práticas. Teremos como exemplo uma das mais conhecidas: ao entenderem como não tributárias as contribuições, concordam com o prazo de 10 anos para a prescrição destes tributos, conforme Lei Ordinária específica. Já os pentapartites entendem serem apenas 5 anos, como na Lei Complementar (CTN). Esta é a posição atual do STF, e o Tribunal já se posicionou pela inconstitucionalidade do prazo de 10 anos:

*Processual civil e tributário. Ação declaratória. Imprescritibilidade. Inocorrência. Contribuições para a seguridade social. Prazo decadencial para o lançamento. Inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212, de 1991. Ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição.*

1. (...)

---

<sup>155</sup> Com a exceção da Contribuição de Iluminação Pública, de competência municipal e distrital, e da Contribuição Previdenciária, dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

<sup>156</sup> A afirmação de que tais autores pensam desta forma é de Hugo de Brigo Machado, que entende de forma contrária. In: Hugo de Brito Machado (coord.), *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 8. Também classifica os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais como prestações compulsórias não-tributárias Edvaldo Brito. *O conceito tributo*, p. 181.

<sup>157</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 43.

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CR, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1998, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CR, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200)”. (AgRg no REsp 616.348/MG, 1ª T. v.u., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 14.12.2004, DJ 14.02.2005, p. 144.)

Se concluirmos que as contribuições sociais fazem parte do sistema tributário, resta saber se são espécie autônoma ou se as diversas contribuições se encaixam nas espécies anteriormente previstas (impostos ou taxas). Para grande parte da doutrina estrangeira, as contribuições sociais reduzem-se a impostos.<sup>158</sup> É também parte do pensamento nacional (*ora impostos, ora taxa*, nos dizeres de Roque Carrazza<sup>159</sup>).

Além de tributos, são, também, espécies autônomas. Dentre os motivos para esta conclusão, Paulo Ayres Barreto<sup>160</sup> enumera que:

- a) o vocábulo “contribuição” tem significação própria – seja no uso comum, seja no uso técnico – distinta de imposto e taxa;
- b) o legislador constituinte fez menção às contribuições em várias oportunidades no Texto Constitucional;
- c) o legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indício de que as contribuições deles (impostos e taxas) se distinguem; o legislador constituinte poderia, também, ter trilhado o caminho adotado pela legislação portuguesa, que submete as contribuições ao regime jurídico dos impostos; porém, não é essa a dicção constitucional;
- d) há, no Texto Constitucional de 1988, diferentes mecanismos de outorga de competência tributária. Por força disso, o exercício dessa competência está jungido à observância de critérios diversos;
- e) nos impostos, taxas e contribuição de melhoria, perquire-se sobre a amplitude da competência constitucionalmente referida, mediante a indicação das

---

<sup>158</sup> Paulo Ayres Barreto lista, como adeptos desse pensamento, Antonio Berliri (Itália), Fernando Sainz de Bujanda (Espanha), Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Leite de Campos (Portugal). *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 80-84.

<sup>159</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 568. Assim conclui o professor da PUC/SP: “Portanto, estas ‘contribuições’ são verdadeiros *tributos* (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e base de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza jurídica de *imposto* ou *taxa*.”

<sup>160</sup> *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 102-103.

materialidades, delimitadoras dessa competência, bem como dos requisitos para o exercício da chamada competência residual pela União;

f) nas contribuições, o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado;

g) as receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas;

h) as receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a controle quantitativo. Devem ser dimensionadas em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição. As receitas advindas de impostos não se submetem a tal controle.

A destinação específica, a rigor, não pode ser o único critério a ser utilizado para diferenciarmos impostos de contribuições. Há muitas ressalvas constitucionais à destinação dos impostos, como se lê no art. 167, IV, com a redação da EC 43/2003:

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, *ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;* (grifos nossos)

Para dizermos que existe uma classe de tributos específica, precisamos saber se possui uma diferença específica em relação ao gênero que a diferencie das demais. Essa diferença, no caso das Contribuições, pode ser vista através do critério de competência para sua instituição: o *meio* (financeiro) a ser utilizado para a realização das finalidades da contribuição devem integrar a norma tributária como requisito de sua validade. Tácio Lacerda Gama<sup>161</sup> aponta isto quando diz “*a finalidade para aquilo que se arrecada deverá ser prescrita por meio de lei. Isto porque, o critério procedimental, que indica como deverá ser feita a enunciação desse tributo, prescreve, como regra geral, ser necessário procedimento legislativo ordinário para realizar o comando do antecedente da norma de competência*”.

O diferencial das Contribuições é que a destinação não é uma possibilidade, mas um critério de instituição, uma regra de exercício da competência. Só se institui uma norma “Contribuição” com uma norma “Destinação”.

---

<sup>161</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 85.

É o mesmo que ocorre com os Empréstimos Compulsórios, senão vejamos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Os Empréstimos Compulsórios, ao contrário dos empréstimos comuns, são tributários, conforme sua localização na Constituição Federal. Tal como as contribuições, precisam, para sua instituição, de criação de norma que a vincule a uma despesa específica. E possui outro diferencial específico (implícito), qual seja, a previsão de sua restituição.

A instituição de empréstimo compulsório precisa de um suporte fático para sua exigência: a necessidade de arrecadação para cobrir despesas extraordinárias, ou mais especificamente, uma situação de calamidade que autoriza sua instituição, conforme os incisos I e II. Tal exação é norma tributária e deve seguir o regime jurídico dos tributos. Sua norma de competência exige a Lei Complementar como veículo introdutor, diferente da maioria das outras espécies, que exige Lei Ordinária.

Em suma, para a instituição de um empréstimo compulsório se requer: a) lei complementar; b) situação emergencial (pressuposto fático previsto no inciso I ou II do art. 148); e c) escolha de um fato tributável que se enquadre na competência da União. Para mais, é evidente, da observância dos princípios constitucionais outros, comuns aos tributos em geral.<sup>162</sup>

### **5.3. Classificação das espécies tributárias**

As possibilidades de classificação são limitadas aos números de atributos possíveis de serem encontrados. Como John Stuart Mill<sup>163</sup> assevera, um dos princípios fundamentais da

---

<sup>162</sup> Cf. Estevão Horvath, *Classificação dos tributos, Curso de iniciação em direito tributário*, p. 41.

<sup>163</sup> Cf. John Stuart Mill, *Sistema de lógica dedutiva e indutiva: exposição dos princípios da prova e dos métodos de investigação científica*, p. 149.

lógica é que a faculdade de formar classes é ilimitada, desde que haja alguma (mesmo que mínima) diferença para se estabelecer uma distinção.

Para se fazer uma classificação jurídica, deve-se eleger critérios jurídicos. E tais critérios devem ser sacados, se possível, da Constituição Federal de 1988, posto que de superior hierarquia a quaisquer outros veículos introdutores de normas. A classificação das espécies tributárias, agora através de critérios constitucionais, tem como consequência um regramento específico para cada conjunto de elementos.

É essa a preocupação de José Eduardo Soares de Melo:<sup>164</sup>

A classificação permite encontrar as notas iguais e distintivas do objeto estudado, facilitando o seu conhecimento específico, para permitir a aplicação do direito, pautada pelos critérios de segurança e certeza, supremos objetivos da justiça. Sua importância reside na utilidade e na fixação de critérios seguros e uniformes para interpretar e aplicar as regras de cada tipo tributário, consoante seu peculiar regime jurídico.

Traz a Constituição uma classificação que objetiva determinar a competência das pessoas jurídicas tributantes. Assim, outorga impostos, taxas e contribuições a todos os entes, e também contribuições sociais, tributos extraordinários e empréstimos compulsórios como de exclusividade da União. E a contribuição de iluminação pública, restrita aos Municípios e ao Distrito Federal. Roque Carrazza acentua quanto aos impostos:

Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um *critério material*. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais), nas *hipóteses de incidência* (fatos geradores *in abstracto*) dos impostos de suas pessoas políticas.<sup>165</sup>

Outros critérios, ainda, podem ser encontrados. Pensa assim Renato Lopes Becho: “Há várias classificações possíveis, como a que divide os tributos instituídos em estado de paz, de um lado, e os tributos instituídos em estado de guerra externa ou sua iminência, de outro lado (CF, arts. 148, II, e 154, II)”.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> José Eduardo Soares de Melo, *Curso de direito tributário*, p. 145.

<sup>165</sup> Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, p. 35.

<sup>166</sup> Renato Lopes Becho, *Filosofia do direito tributário*, p. 355-356.

Existem conhecidas classificações que não usam a Lógica das Classes e, por isso mesmo, geram infundáveis debates. A dos *tipos de processo* os divide em três (de conhecimento, de execução e cautelar). O da *função dos tributos* (fiscais e extrafiscais) vacilam em utilizar dois critérios e formar duas únicas classes ao invés de quatro, o que explica tributos serem fiscais e extrafiscais ao mesmo tempo. Ainda, a utilização de critérios não-jurídicos, como os das Ciências das Finanças, podem ser úteis para o retórico, mas inúteis para o cientista. Esta última observação tem apoio da melhor doutrina, como a de Geraldo Ataliba:<sup>167</sup>

A inadvertência para os conceitos aqui assinalados e os arraigados preconceitos econômico-financeiros têm conduzido ao desastroso equívoco – infelizmente bastante generalizado – consistente em um monstruoso conceito que, distante do padrão constitucional gera insegurança jurídica, arbítrio legislativo e desmandos administrativos.

O Direito geralmente se utiliza da classificação *descritiva*, ou seja, elege um critério, forma as classes e nelas insere as normas. Isto porque, de outro modo, não seria possível enumerar elementos que ainda estão por vir. E, para realizarmos uma correta classificação lógico-jurídica, é mister a *obediência às leis da Lógica das Classes* e o *uso de critérios do sistema do direito positivo*. Ainda assim, quanta discussão (e não “meramente” acadêmica) já se travou sobre a pertinência de um elemento a um conjunto! Sem sequer dedicar uma página às “classificações”, muitos já vão classificando por capítulos inteiros.

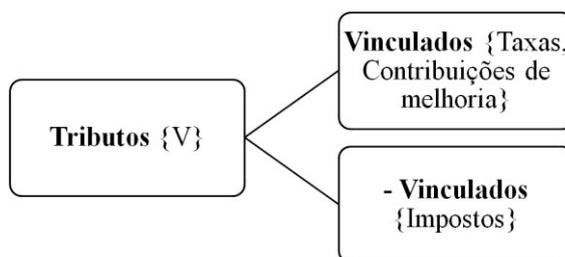
Dizer que impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios são tributos não é classificar em espécies. É apenas dizer que tais elementos pertencem à classe dos tributos.

A grande discussão doutrinária sobre a classificação dos tributos gira em torno de duas correntes: a “tripartite”, que lê o art. 5º do CTN de forma taxativa (impostos, taxas e contribuições de melhoria), e a “pentapartite”, que olha a Constituição de forma sistemática (inclui empréstimos compulsórios e contribuições). Esta é a prova cabal de que a Lógica das Classes não está presente, pois só se pode classificar em 2, 4, 8, 16 e assim por diante, progredindo-se geometricamente a cada critério utilizado. Nunca seria, com este instrumental, em “3” ou em “5”, como demonstrado no Capítulo I.

---

<sup>167</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 145.

Uma das classificações mais utilizadas pela doutrina é a descrita por Geraldo Ataliba,<sup>168</sup> que divide os tributos em *vinculados* e *não-vinculados*. Os não-vinculados são os impostos, enquanto os vinculados são as taxas (*diretamente*) e contribuições de melhoria (*indiretamente*). O critério da vinculação indica que há uma atuação estatal na hipótese de incidência.



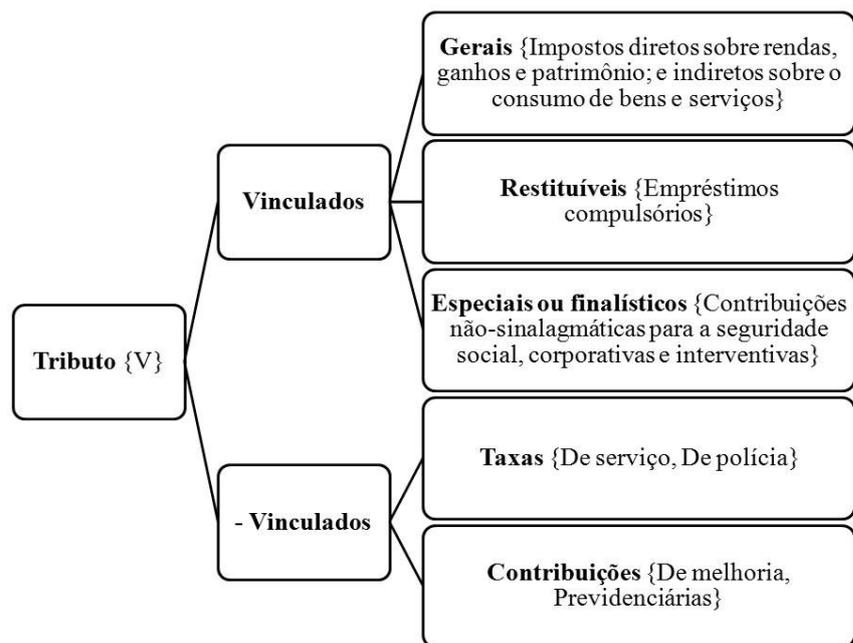
Trata-se aqui de duas classificações: uma, que divide os tributos em os que possuem vinculação a uma atividade estatal e os que não possuem. Outra, que divide os tributos vinculados em diretos, ou seja, que recebem diretamente o benefício estatal, e os não-diretos, decorrentes de valorização de imóvel por obra pública.

Ainda que não caia no vício da classificação em três subclasses, a classificação de Ataliba não preenche os desejos deste trabalho. Isto porque não considera as peculiaridades dos empréstimos compulsórios, nem das contribuições sociais. O problema encontrado é que as subclasses, somadas, não esgotam a classe. As contribuições sociais, por exemplo, são tributos não-vinculados, mas não podem ser Impostos, já que estes não podem ter destinação específica (art. 167, IV, da CF). Passam as contribuições a ser *sui generis*, algo inadmissível para uma classificação lógico-científica.

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>169</sup> indica o critério: no aspecto pessoal do antecedente da norma de incidência, há a pessoa que manifesta signo presuntivo no caso dos impostos. Em todos os outros, é a pessoa jurídica prestadora de Direito Público, ainda que privada. Para o autor, são tributos não-vinculados os impostos, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. E vinculados, as taxas, as contribuições de melhoria e previdenciárias.

<sup>168</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 132.

<sup>169</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 446.



Percebemos, novamente, haver alguns desencontros a esta tese: os tributos não vinculados só podem ser sub-classificados em dois subconjuntos, e não em três, por nossa premissa lógica. Além disso, o autor refuta a ideia de classificar segundo a destinação da arrecadação, por se tratar de tema de Ciência das Finanças e acaba equiparando contribuições sociais aos tributos. Acontece que a arrecadação diz respeito ao direito financeiro, enquanto a norma de destinação, necessária para o exercício da competência da norma que institui uma contribuição social, é de direito tributário, haja vista o discorrido no Capítulo IV.

Não vemos, também, semelhança alguma entre as contribuições de melhoria e as previdenciárias, que não o nome “contribuições”. Tal observação também vale para o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, em voto proferido no RE 138.284-CE, como se explicará melhor adiante.

Já conforme Márcio Severo Marques,<sup>170</sup> a Constituição previu três critérios para a classificação dos tributos: a previsão legal de *vinculação* da hipótese de incidência tributária ao exercício de uma atividade estatal (arts. 149 e 195, dentre outros), a *destinação* específica para o produto da arrecadação (art. 148, parágrafo único; art. 167, IV) e a *devolução* do respectivo montante ao contribuinte. Cada um desses elementos comporta um ou mais critérios para realizarmos tal classificação. Por isso, Márcio Severo Marques entende que cinco são as espécies tributárias.

<sup>170</sup> Márcio Severo Marques, *Espécies tributárias, Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 59-61.

TRIBUTOS IDENTIFICADOS	EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE PREVISÃO LEGAL DE:		
	1º Critério vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte	2º Critério destinação específica para o produto da arrecadação	3º Critério restituição do montante arrecadado do contribuinte, ao cabo de determinado período
Impostos	Não	Não	Não
Taxas	Sim	Sim	Não
Contribuições de melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições	Não	Sim	Não
Empréstimos compulsórios	Não	Sim	Sim

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>171</sup> adota os três critérios utilizados por Márcio Severo Marques. Como em uma tabela verdade, entende que as três variáveis geram oito possibilidades, das quais duas são incompatíveis e uma é vedada pela CF/1988. Logo, sobram cinco espécies, das quais três são impostos: o imposto propriamente dito, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios (“imposto afetado”).

CASO	VINCULAÇÃO	DESTINAÇÃO	RESTITUIÇÃO	TIPO
1	Sim	Sim	Sim	Incompatível
2	Sim	Sim	Não	Taxas
3	Sim	Não	Sim	Incompatível
4	Sim	Não	Não	Contribuição de melhoria
5	Não	Sim	Sim	Empréstimo compulsório
6	Não	Sim	Não	Contribuições em geral
7	Não	Não	Sim	Vedado pela CF/88
8	Não	Não	Não	Impostos

A doutrina de Paulo Ayres Barreto<sup>172</sup> e Tárek Moysés Moussallem<sup>173</sup> é um aperfeiçoamento da classificação de Ataliba. Avisam aqueles autores que é necessário (i)

<sup>171</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, As classificações no sistema tributário brasileiro, *Justiça tributária*, p. 125-147.

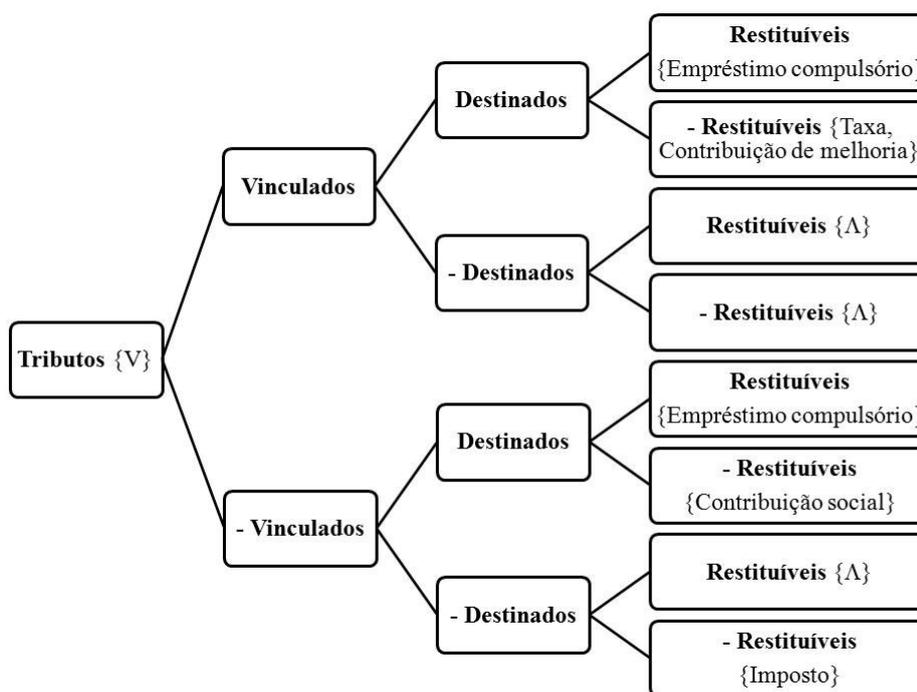
<sup>172</sup> Paulo Ayres Barreto, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 76.

<sup>173</sup> Tárek Moysés Moussallem, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *Tributação e processo*, p. 631.

eleger um único fundamento para divisão, em cada etapa do processo classificatório; (ii) as classes identificadas em cada etapa deste processo devem esgotar a classe superior; e (iii) as sucessivas operações de divisão devem ser feitas por etapas, de forma gradual.

A divisão dos tributos em classes e subclasses demonstra cinco classes não vazias. No caso de tributos vinculados, com destinação específica e sem previsão de restituição, sobrarão ainda a possibilidade de encontrarmos taxas e contribuições de melhoria. Os autores afirmam que a materialidade é que as irá distinguir. Vale lembrar, também, as lições de Ataliba: serão taxas as que forem diretamente vinculadas a uma prestação, e contribuições as que forem indiretamente vinculadas. Tárek Moussallem faz a ressalva de que os tributos vinculados, destinados e não restituíveis são chamados por sua doutrina de “Taxa em sentido estrito”.<sup>174</sup>

Utilizando os critérios de vinculação, destinação e restituição, entendem os autores o encontro de oito classes e, sem promover subclasses à condição de classes, resultou no que segue:



Expliquemos. Os empréstimos compulsórios podem ser vinculados ou não vinculados, a depender da materialidade escolhida. Daí constarem em duas subclasses distintas. Dependendo da materialidade, os tributos vinculados, destinados e não restituíveis serão taxas

<sup>174</sup> Tárek Mosyés Moussallem, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *Tributação e processo*, p. 631.

ou contribuição de melhoria. Os empréstimos compulsórios e contribuições são, dessa forma, subespécies autônomas, com peculiaridades ditadas pela Carta Maior.

Por mais rigorosa que seja, a classificação de Barreto e Moussallem merece uma crítica: os empréstimos compulsórios, fazendo o regresso das subclasses em classes, constam tanto como tributos vinculados e não vinculados. Ou se admite que tal critério é inaplicável, ou os autores deveriam diferenciar empréstimos vinculados dos empréstimos não vinculados.

Nosso entendimento é que a previsão da destinação e da restituição são parte da norma de competência para instituição de uma espécie específica do tributo. São critérios *extrínsecos* à norma de incidência tributária, de tal forma que a utilização de apenas um critério *intrínseco* (vinculação a uma atividade estatal) nos levará à conclusão de Becker:<sup>175</sup> todo tributo será imposto ou taxa.

A previsão de restituição e a destinação não são elementos da norma tributária *stricto sensu*, mas são requisitos do procedimento de instituição. É a utilização de critérios a partir da norma de competência para instituição de tributos que nos faz chegar, também, à classe “contribuição de melhoria”. A hipótese é “ter o imóvel valorizado por obra pública”. Que diferença a contribuição de melhoria tem da taxa, se o único critério for a vinculação a uma atuação estatal?

Não se pode deixar de fazer referência ao voto proferido pelo Ministro Carlos Mário Velloso no julgamento do RE 138.284-CE.<sup>176</sup> Tal julgamento, que discutia se a contribuição social sobre o lucro líquido tinha caráter tributário e necessitava ou não de lei complementar para sua instituição, serviu de *leading case* para a posição do STF de que são cinco as espécies tributárias:

---

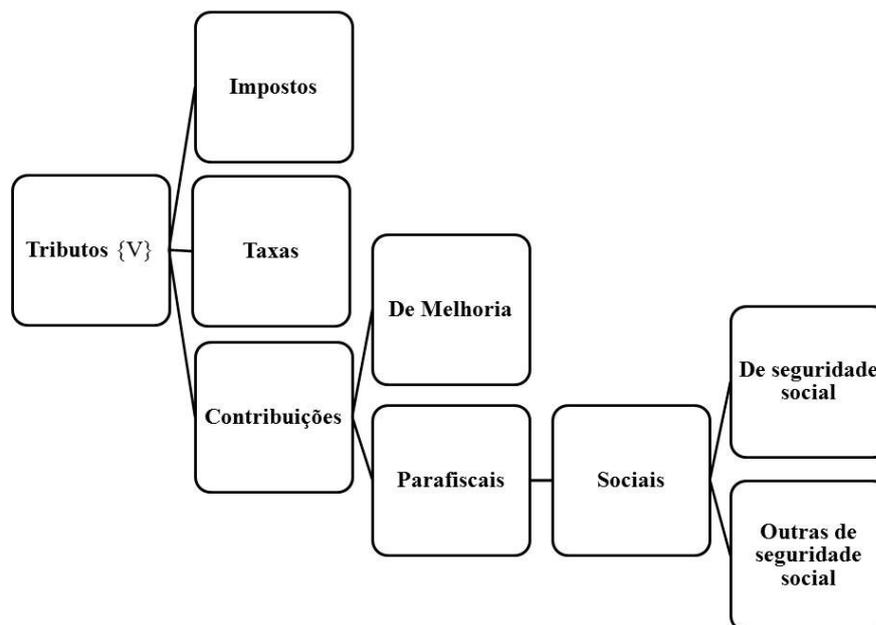
<sup>175</sup> Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 387-389.

<sup>176</sup> STF, Pleno, RE 138.284-CE, v.u., rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992.

“*Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. – Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4.º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art. 195, § 4.º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (...).”*

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. (...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º).

Não escapou à crítica de Tárek Moussallem<sup>177</sup> a utilização de somente um *fundamentum divisionis* (a hipótese de incidência) para o encontro de inúmeras classes (sem critérios lógico-jurídicos). Em gráfico:



A mais recente polêmica sobre classificação dos tributos apareceu com a Emenda Constitucional 39/2002 que, ao acrescentar o art. 149-A,<sup>178</sup> outorgou competência aos Municípios e ao Distrito Federal para a instituição de “contribuição de iluminação pública”. O Supremo Tribunal Federal, em RE 573.675-0/SC com Repercussão Geral, entendeu ser uma espécie *sui generis*, como grifamos abaixo:

*Ementa: Constitucional. Tributário. RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – Cosip. Art. 149-A da Constituição Federal. Lei*

<sup>177</sup> Tárek Moysés Moussallem, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *Tributação e processo*, p. 627.

<sup>178</sup> “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

*complementar 7/2002, do município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. I – Lei que restringe os contribuintes da Cosip aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e improvido. (RE 573675/SC – Tribunal Pleno – rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009).*

A Contribuição de Iluminação Pública, se entendida como constitucional,<sup>179</sup> pode ser enquadrada como uma nova espécie que se assemelha às taxas no sentido de só ser devida em havendo contraprestação – ainda que impossível de ser individualizada.

Há inclusive jurisprudência no sentido de que não poderá haver a cobrança de CIP sem que o contribuinte tenha acesso à iluminação pública:

*Contribuição de iluminação pública municipal. Art. 149-A da CF. Referibilidade. [...] Situando-se a sede da Autora na zona rural do Município, que não é objeto de política de iluminação pública, conforme evidenciado nos autos, não se verifica a referibilidade indispensável a que pudesse ser considerada contribuinte da contribuição em questão. (TRF 4ª Região, 2ª T., 200371030026884, rel. Juiz Federal Leandro Paulsen, dez/2005)*

### *5.3.1. Pressuposto fático para o exercício da competência tributária*

Um último critério a ser estudado é a exigência constitucional de circunstância fática prévia ao exercício da competência.<sup>180</sup> No caso dos empréstimos compulsórios e dos impostos

<sup>179</sup> Não faltaram alegações de inconstitucionalidade sobre o art. 149-A, como a invasão de competência da União (o serviço de iluminação está disposto no art. 21, XII, *b*, da CF), a identidade de base de cálculo (consumo de energia elétrica) com a do ICMS e mesmo as justificativas consequencialistas dos julgados favoráveis à CIP/Cosip no STF. Não é objeto de nosso trabalho, contudo, a constitucionalidade desta nova exação.

<sup>180</sup> A exigência constitucional de circunstância fática é ideia defendida por Arthur M. Ferreira Neto. *Classificação constitucional de tributos: pela perspectiva da justiça*, p. 120-121.

extraordinários de guerra, exige-se manifestação fenomênica de guerra externa ou sua iminência, e especificamente sobre os empréstimos compulsórios, calamidade pública e relevante interesse público merecedor de investimento público. Tal critério é anotado a partir do art. 148, I e II, e do art. 154, II, da Constituição. Vejamos o art. 154 de perto:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

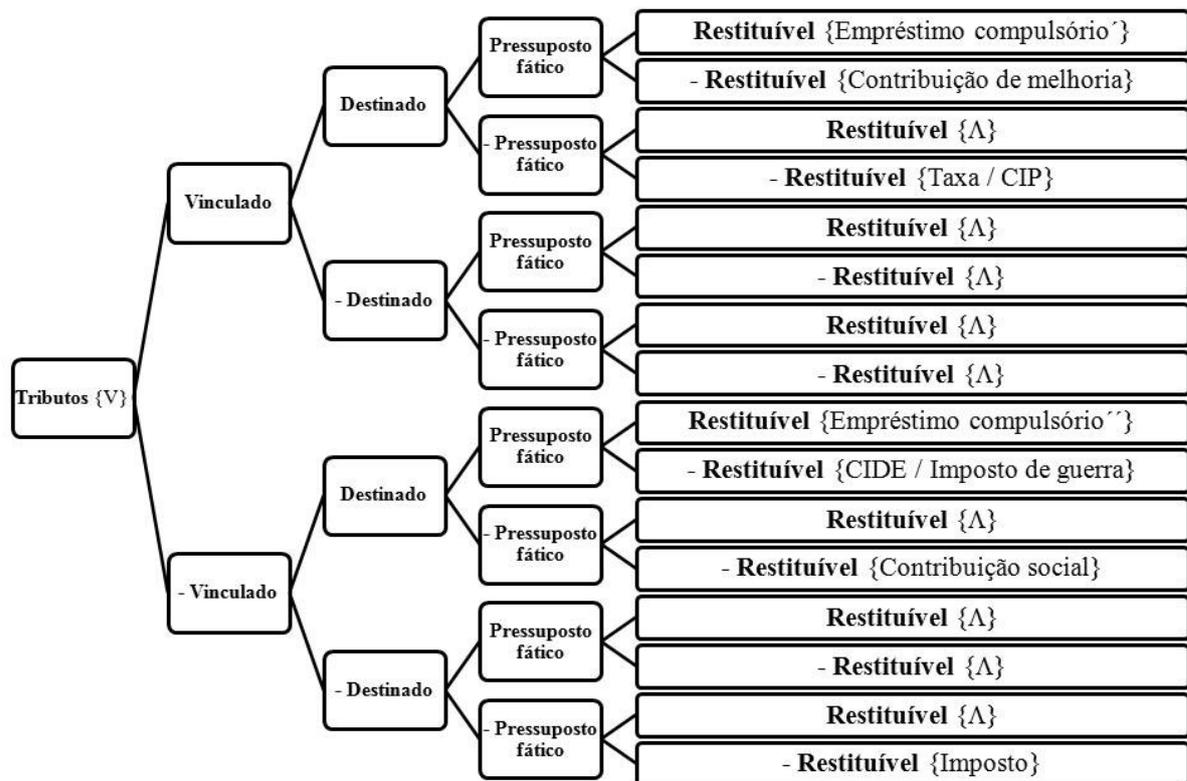
II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O inciso II mostra que os “impostos extraordinários” têm inclusive a possibilidade da invasão de competência, o que ultrapassa os limites do inciso I, por exemplo. Como se pode presumir graças ao “na iminência ou no caso de guerra externa”, todo o produto arrecadado com estes “impostos” deverão ter uma destinação específica (a guerra). Sendo assim, impropriamente são chamados de impostos, pois ao contrário destas exações, os impostos extraordinários devem ter destinação específica para o produto da arrecadação.

O critério da pressuposição fática também pode ser aplicado à Contribuição de Melhoria que, sem ele, ter-se-á tornado uma taxa. Sem diferença nas regras de competência, temos uma hipótese com vinculação a uma contra-prestação estatal (a hipótese é a valoração do imóvel *decorrente de obra pública*, a base de cálculo é o valor acrescido). O pressuposto fático da contribuição de melhoria é a obra pública, conforme o art. 150, III, da Carta Maior.

Por último, a contribuição de intervenção no domínio econômico também pressupõe uma situação fática, que é a necessidade de regulação em um setor específico da economia.

Nossa proposta é de que, utilizando-se de critérios extrínsecos à norma-padrão de incidência – mais propriamente de critérios intrínsecos à norma de competência para a instituição dos tributos, como a previsão constitucional da destinação do produto da arrecadação, da restituição e ainda da ocorrência de circunstância fática prévia ao exercício da competência, tenhamos a divisão da classe dos tributos:



Na classificação, utilizamos quatro critérios: a vinculação da hipótese tributária a uma atividade estatal (V), a destinação constitucionalmente prevista para o produto arrecadado (D), a pressuposição fática para o exercício da competência (PF) e a restituição do montante arrecadado, ao cabo de determinado período (R), com suas respectivas negações.

Os empréstimos compulsórios podem ou não ser vinculados. Nos dizeres de Tárek Moussallem,<sup>181</sup> “não há obstáculo para a União Federal criar empréstimo compulsório tendo por hipótese de incidência, por exemplo, a prestação do serviço público de jurisdição federal”. Em sentido estritamente lógico, contudo, são empréstimos compulsórios distintos e taxas distintas.

Já as taxas, a contribuição de melhoria e a contribuição de iluminação pública são vinculadas a uma contraprestação estatal e possuem uma destinação específica: o custeio de tais atividades. No caso da CIP/Cosip, é destinada *para o custeio do serviço de iluminação pública*, conforme diz o art. 149-A. Diferencia-se da taxa porque esta é divisível, e a CIP, não.

<sup>181</sup> Tárek Moysés Moussallem, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *Tributação e processo*, p. 634-635.

A contribuição de melhoria, cuja hipótese é de enriquecimento com a participação estatal,<sup>182</sup> deve possuir um pressuposto fático, qual seja, a obra pública que tenha valorizado o imóvel. Deve o *quantum* arrecadado ressarcir o Estado do pagamento dos custos da obra pública realizada. Por isso, não pode a somatória das exações oriundas das valorizações ser maior que o valor da obra, conforme o art. 81 do CTN.<sup>183</sup>

Tanto as CIDEs como o imposto extraordinário de guerra são tributos não-vinculados a uma contraprestação estatal, devem ter uma destinação específica e um pressuposto fático. Diferenciam-se pelo fato jurídico que possibilitou o exercício da competência tributária: no primeiro, a necessidade de intervenção na economia, no segundo, de intervenção na guerra. O nome “imposto”, aliás, é impróprio, dada a destinação específica da exação.

Dentre os impostos e as contribuições sociais (que não as de intervenção no domínio econômico), o que os difere é a destinação específica, como consta no o art. 167, IV, da CF.

Por tudo, Luciano Amaro<sup>184</sup> avisa que “o grande divisor de águas das classificações doutrinárias está em que alguns autores escolhem *uma única variável* como elemento distintivo, enquanto outros optam por utilizar *mais de uma variável*”. E Tárek Moussallem<sup>185</sup> observa:

Por fim, à pergunta: “quantas são as espécies tributárias?” é equivocada porquanto a própria palavra “espécie” goza de relatividade num ponto da série, ora se dirigindo às primeiras classes coordenadas, ora às segundas, ora às terceiras. (...) Daí mais uma vez se confirmar a proposição segundo a qual o jurista é especialista em inventar debates estéreis.

---

<sup>182</sup> Geraldo Ataliba é enfático: “Juridicamente distingue-se [a contribuição de melhoria] do imposto e da taxa porque sua hipótese de incidência não é a obra (h.i. da taxa) nem o mero enriquecimento do contribuinte (h.i. do imposto) mas a diferença do valor de uma propriedade antes e depois de uma obra”. Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 174.

<sup>183</sup> “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

<sup>184</sup> Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 66.

<sup>185</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Classificação dos tributos: uma visão analítica*, p. 635.

### 5.3.2. Impossibilidade da repetição pela tredestinação das contribuições sociais

Antes de prosseguirmos, é preciso esclarecer: a *destinação* não se confunde com a *repartição* entre os entes federados. Assim, por exemplo, diz o art. 167, IV, da CF, prescrevendo que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, “ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159”. A repartição é estritamente orçamentária e não faz parte da relação fisco-contribuinte.

A Constituição Federal mostra como característica das contribuições sociais e dos impostos a não-vinculação da hipótese de incidência com a atividade estatal. Mas, especificamente das contribuições, deve haver a previsão normativa da destinação do produto arrecadado. A norma de destinação legal hoje delimita a competência de Estados e Municípios, que não têm a faculdade de criar contribuições especiais ou empréstimos compulsórios, nem de vincular a destinação de seus impostos.

Hoje há doutrina no sentido de que a norma de destinação do produto arrecadado possibilita um controle maior das contribuições, como a ilegalidade do tributo e mesmo de repetição por parte do Contribuinte. Como será demonstrado, a tese, de criação de Paulo Ayres Barreto, é seguida por um número cada vez maior de autores.

Paulo Ayres Barreto afirma que há relação de causa e consequência – a finalidade legitima a contribuição, e por isso é crucial o controle do produto do destino de sua arrecadação. Também diz que, “não cumprido o dever jurídico a que se submete o entre tributante, abre-se oportunidade para a repetição do indébito tributário. De outra parte, a autoridade administrativa responderá pelo crime de responsabilidade cometido”.<sup>186</sup>

Estevão Horvath, invocando o princípio republicano, explica que a tredestinação faz com que deixe de existir a autorização para cobrança *a posteriori*. “É dizer: deixa de ser constitucional a cobrança da contribuição, implicando a impossibilidade da sua exigência”.<sup>187</sup>

Para Fabiana Tomé, a atividade financeira é meio e não fim: é necessário que o Estado pratique atividades destinadas a arrecadar os meios financeiros, mas igualmente que os direcione para a concretização dos referidos fins. Assim, pregando a unidade do sistema, avisa

---

<sup>186</sup> Paulo Ayres Barreto, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 182-183.

<sup>187</sup> Estevão Horvath, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 133-134.

que a arrecadação não pode ser isolada das demais funções do Estado – sendo condicionada pela própria noção das funções estatais. Sobre a relevância da finalidade, a autora lembra que o constituinte inclusive “utilizou como critério classificatório das contribuições a sua finalidade, a qual deve ser implementada por meio da destinação do produto arrecadado”.<sup>188</sup>

Eurico de Santi e Vanessa Canado defendem a aproximação do estudo do Direito Tributário com o Direito Financeiro (no sentido de que a discussão sobre a carga tributária deve ser feita em consonância com a discussão sobre o gasto público). No caso das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios, é necessário o controle não só da instituição e da arrecadação, mas também de momento posterior: o da destinação do *quantum* pago pelo contribuinte. Por isso, para acordar a CF/1988 e o CTN, a definição de conceito do art. 3º do CTN: tributo é prestação cobrada *e destinada* por ato administrativo plenamente vinculado.

Para tais autores, são duas regras-matrizes: a de incidência e a de destinação. Após a instituição da contribuição e da previsão legal da destinação do produto de sua arrecadação (regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz da destinação), cabe ao contribuinte promover a incidência daquela (no lançamento por homologação) e ao Estado a incidência desta, realizando-se a aplicação dos recursos arrecadados aos fins que se destinam. A destinação legal justifica a competência material para instituir contribuições, a destinação efetiva realiza concretamente esse diferencial específico. Concluem os autores, baseados em lições de Paulo Ayres Barreto, que a inexistência de possibilidade de controle da destinação desqualifica a necessidade de destinação legal e compromete a própria existência das contribuições. Se não é possível controlar essa validade formal do exercício da competência administrada na realização da regra da destinação, não há sentido jurídico em obrigá-la.<sup>189</sup>

Misabel Abreu Machado Derzi relembra que todos os tributos eram concebidos segundo sua *causa final* (os impostos se diferenciavam por se destinarem às despesas gerais, as taxas, o financiamento de serviços públicos e a contribuição de melhoria, o custeio de obras públicas). Entende a autora que hoje não é a causa final, no sentido de motivação, que diferencia os tributos, mas seus pressupostos – e entre eles estão as ações estatais, que não fazem parte de ato posterior, e sim da hipótese de incidência:

---

<sup>188</sup> Fabiana del Padre Tomé, O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições, *Direito tributário. Linguagem e método*, p. 310.

<sup>189</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi; Vanessa Rahal Canado, Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação, *Direito tributário e finanças públicas*, p. 625.

As ações estatais que as contribuições visam a financiar devem estar no pressuposto da norma tributária, integrarem a sua hipótese de incidência, de tal modo que, uma vez pago o tributo, mas identificada a tredestinação ou a não-aplicação dos recursos, estaremos em face de tributos sem “causa”, sendo devida a repetição do indébito.

Tal modo de solucionar o problema não pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição tredestinada apenas em relação a exercícios futuros, pois, uma vez não se efetivando a atuação do Estado, a devolução do produto arrecadado impõe-se em face da não realização do fato gerador. Nem se pode argumentar que a correta ou incorreta aplicação dos recursos é evento superveniente à incidência da norma (pois os atos estatais são pressupostos, e não causa final).<sup>190</sup>

Luís Cesar Souza de Queiroz é pela existência do critério finalístico para o controle de constitucionalidade das contribuições. Na medida em que a União estabelece uma desvinculação do produto da arrecadação das contribuições, o contribuinte passa a ter direito a repetir, pois “a necessidade da totalidade dos recursos para servir de fonte de custeio da atuação estatal a ser realizada apresenta-se como causa relevante, tanto por integrar o antecedente da respectiva norma constitucional de produção normativa relativa à contribuição especial, quanto por integrar o antecedente da própria norma (de conduta) de contribuição especial”.<sup>191</sup>

O termo destinação, para Piscitelli, possui três acepções:<sup>192</sup>

- (i) destinação normativa: especifica-se a finalidade na norma que institui o tributo. É irrelevante para a caracterização de um tributo, conforme o art. 4º, II, do CTN.
- (ii) destinação financeira: existência de normas de repasse que viabilizem a aplicação dos valores arrecadados. Realiza-se em dois níveis: pela *distribuição das receitas na lei orçamentária anual* e, posteriormente, com a *programação financeira realizada pelos três Poderes*.
- (iii) destinação fática: quando a autoridade administrativa efetivamente aplica os recursos nos fins previstos. Tem início com o empenho da despesa e subsequentes etapas necessárias à realização do gasto público.

<sup>190</sup> Misabel Abreu Machado Derzi, A causa final e a regra-matriz das contribuições, *Direito tributário e finanças públicas*, p. 651.

<sup>191</sup> Luís Cesar Souza de Queiroz, Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições, *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*, p. 666.

<sup>192</sup> Cf. Tathiane dos Santos Piscitelli, Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins, *Direito tributário. Linguagem e método*, p. 954-962.

Conforme a autora, a falta da destinação financeira, no sentido de previsão de distribuição das receitas na Lei Orçamentária Anual, possui reflexos tributários, ou seja, a inexigibilidade da contribuição.<sup>193</sup> A partir da programação financeira do Executivo e da aplicação pela autoridade administrativa, a questão seria orçamentária e não mais tributária, pois ambas estão presentes no núcleo de atividade financeira e não integram a estrutura do tributo.

Tathiane dos Santos Piscitelli faz a diferenciação entre finalidade (justificativa para criação da contribuição) e a destinação, dado constitutivo da estrutura normativa. A finalidade não caracteriza os tributos, pois todos tem finalidade pública, fiscal e extra-fiscal. “Esse rápido panorama sobre as espécies tributárias mostra que o detalhamento da finalidade do tributo é uma constante em nosso texto constitucional, sendo inevitável o reflexo dessa especificação nos textos normativos que criam os tributos respectivos.”<sup>194</sup> Sobre tal detalhamento da finalidade do tributo, comentamos no Capítulo IV. A destinação, no sentido de finalidade financeira específica de um dado tributo, não caracteriza uma ou outra espécie tributária, já que todas, invariavelmente, possuem essa nota.

Ainda que de formas diferentes, todos os autores citados entendem que a destinação legal não só é relevante para a determinação da espécie tributária, mas também para seu controle. Mesmo Marco Aurélio Greco, que não admite ser possível a devolução do produto arrecadado (porque para o autor a correta ou incorreta aplicação dos recursos é evento superveniente à incidência da norma, pois é evento estranho à norma tributária, e ainda porque, com o pagamento, dilui-se o vínculo entre o montante individual pago e a inaplicação parcial do conjunto de recursos), entende que a redirecionamento e a não-aplicação institucionalizadas dos recursos por meio da análise da execução da lei de diretrizes e da lei orçamentária, segundo critérios que extrai da lei de responsabilidade fiscal, pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição inaplicada nas finalidades constitucionalmente previstas em relação a exercícios futuros.<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> Tathiane dos Santos Piscitelli, Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins, *Direito tributário. Linguagem e método*, passim.

<sup>194</sup> *Ibidem*, p. 956.

<sup>195</sup> Marco Aurélio Greco, Em busca do controle sobre as CIDEs, *Direito das telecomunicações e tributação*, passim.

A adição de tantos autores serve para mostrar que há doutrina atual postulando que o controle da destinação pode gerar direitos ao contribuinte. Tal como uma taxa em que, se não prestado o serviço, poder-se-ia pedir o dinheiro de volta.

Pensamos que a destinação relevante para a caracterização de um tributo é somente a “destinação normativa”, para adotarmos a terminologia de Piscitelli, onde se especifica a finalidade na norma que institui o tributo. No momento de elaboração da lei, à contribuição e ao empréstimo compulsório é necessária a previsão da destinação legal, pois é critério para o exercício de tais competências. Mas todo o resto é posterior, como bem anota Marco Aurélio Greco, é irrelevante para a natureza jurídica dos tributos. A repetição do indébito é possível pelo desrespeito ao *pressuposto* (falta de norma de destinação no momento da instituição), mas não pelo desrespeito ao *regime jurídico* a ser adotado.

Tanto a Constituição (art. 165 e incisos) quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) exigem responsabilidade na gestão fiscal. Mas essas normas são voltadas para a Administração, e não para a relação fisco-contribuinte. Mesmo a Lei Orçamentária Anual, ato do Poder Executivo, em nada prevendo a destinação, não gera direitos ao contribuinte de ressarcimento.

Também não pensamos que a não-aplicação dos recursos arrecadados pode levar ao reconhecimento da inconstitucionalidade da exação em relação a exercícios futuros, pois é norma que obriga somente a autoridade administrativa, e sobre ela recai o controle da aplicação do tributo. E nem concordamos com Misabel Derzi quando diz que a hipótese das contribuições já fora realizada, pois o que se exige da instituição e cobrança do tributo é previsão de destinação em lei, e não sua realização anterior ao pagamento. O fato jurídico tributário é o registro em linguagem competente da ocorrência da hipótese, e não o cumprimento, por parte do Estado, dos fins das contribuições.

A Ministra Ellen Gracie, no julgamento da ADIn 2.925-8/DF,<sup>196</sup> anotou em seu voto que a contribuição é espécie tributária “caracterizada pela finalidade de sua instituição e não pela destinação da respectiva cobrança”. A acepção que qualifica uma contribuição é a previsão em lei da “destinação normativa” do produto da arrecadação no momento da instituição do tributo. O sistema do direito tributário trata dos momentos pré-exacional, exacional e executivo. Nada tem que ver com questões orçamentárias.

---

<sup>196</sup> ADIn 2.925-8/DF – Tribunal Pleno – rel. Ellen Gracie – j. 18.12.2003 – DJ 04.03.2005, p. 10, Ementário, vol. 2182-01, p. 112, *LEX-STF* vol. 27, n. 316, 2005, p. 52-96.

Esta forte tendência doutrinária parece-nos acompanhar a questão da responsabilização tributária dos atos do Estado.<sup>197</sup> Por isso, é postulado que o sistema do direito tributário deveria ter relação interdependente às questões de orçamento público. Por ora, entendemos como argumento político, mas não jurídico. Como disse Renato Lopes Becho,<sup>198</sup> se assim fosse “teríamos que ter outra dimensão do direito tributário atual, com uma série de novas regras, novos direitos dos contribuintes e novos deveres do Estado. Teríamos *outro* direito tributário”.

---

<sup>197</sup> Há tendência do STF em ao menos forçar o Executivo à estrita observação dos destinos determinados pela CF para determinadas receitas tributárias, como registra Fernando F. Castellani. *Contribuições especiais e sua destinação*, p. 209.

<sup>198</sup> Renato Lopes Becho, *Filosofia do direito tributário*, p. 401.

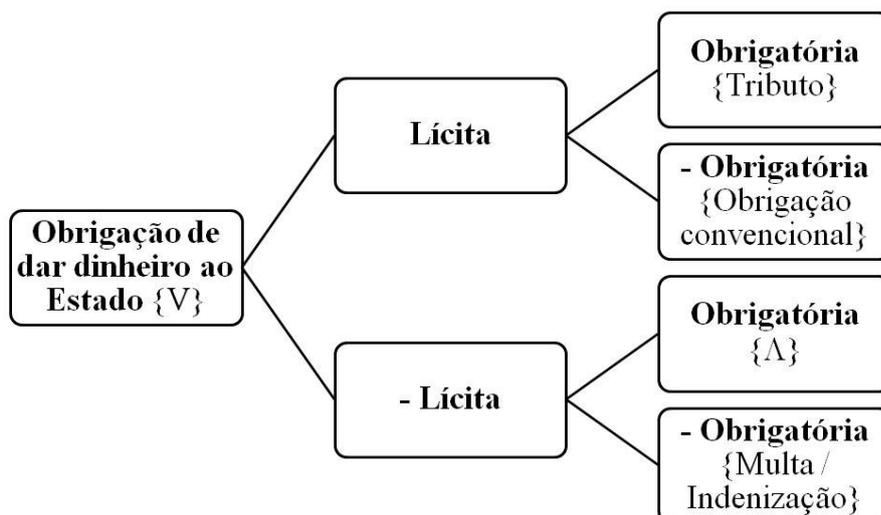
TRIBUTO: DEFINIÇÃO CONOTATIVA

6.1. Critérios para a definição do conceito de tributo

Geraldo Ataliba criou um interessante instrumento para *reconhecimento do tributo*:

Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado (ou a entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo.<sup>199</sup>

A diferenciação entre as quatro formas possíveis de ingresso estatal (indenização, multa, obrigação contratual e tributo) feita por Geraldo Ataliba pode ser entendida utilizando-se dois critérios: a *compulsoriedade ex lege* e a *licitude caracterizadora do fato*.



<sup>199</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 36.

Temos quatro classes de possibilidades legais de arrecadação do Estado: licitude compulsória (exação tributária), licitude não compulsória (obrigação convencional), ilicitude compulsória (classe vazia) e ilicitude não compulsória (multa e indenização). Não podemos afirmar a existência de uma classe de ilícitos compulsórios, pois, por lógica do sistema do direito, a chamada lógica deontica, uma conduta não pode ser proibida e obrigatória ao mesmo tempo.

Assim, temos na mesma classe “multa” e “indenização”. Outra característica as deverá separar, que não os modais deonticos. Pois bem: a indenização é uma recomposição, um ressarcimento. Deve, assim, igualar-se à situação do *status quo ante*. A multa, por sua vez, deve piorar a situação anterior para o sujeito praticante do ilícito.

O teste de reconhecimento acima exposto forma uma classe em que só os tributos podem ser elementos. Os critérios adotados (“fato lícito” e “obrigatoriedade decorrente de lei”) devem ser somados à forma específica do objeto da obrigação de dar, ou seja, o *dinheiro*. No gráfico montado com as informações de Ataliba, o critério já aparece de imediato, pois todas as subclasses pertencem, como se vê, à classe maior chamada “obrigação de dar *dinheiro* ao Estado”. Assim, completamos os ditames do art. 3º do CTN quanto aos *requisitos* da norma tributária.

Outros critérios, como “instituída em lei” (*pressuposto*, exigência para o exercício da competência) e “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (*regime jurídico* a ser adotado), reconhecemos alheios à estrutura interna do tributo. E, ainda, pontos como “finalidade pública” ou “receita pública”, como visto no Capítulo V, não podem ser utilizados para a diferenciação entre a classe dos tributos e a classe dos não-tributos.

#### 6.1.1. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

Nosso primeiro ponto polêmico demonstrará o quão nocivo pode ser a utilização de critério não-tributário para o reconhecimento da natureza da exação: trata-se da questão do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, que já está pacificada jurisprudencialmente, ainda que no campo doutrinário haja dúvidas.

Quando foi criada pela Lei 5.107, em 13 de setembro de 1966, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho passaram a ser obrigadas a depositar 8% da

remuneração paga ao empregado ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (art. 2º). O Decreto-lei 27, de 14 de novembro de 1966, passa a reforçar a existência do FGTS no Código Tributário Nacional, promulgado depois da criação do FGTS. Neste Decreto, se lê no preâmbulo:

O Presidente da República, (...) Considerando a necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, *paralelamente ao Sistema Tributário Nacional*, a que se refere a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966; (grifos nossos)

O Decreto-lei, com isso, iniciou a polêmica de que as contribuições sindicais e ao FGTS seriam não-tributárias.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu o FGTS como de natureza trabalhista. De fato, está na Constituição Federal como um “direito do trabalhador” (inciso III do art. 7º). Além disso, não se trata de receita pública, pois seus recursos são destinados a fins privados, e o conforme Ementa do RE 100.249/SP:<sup>200</sup>

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei n. 5.107, de 13.09.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito a contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao erário, como receita pública. Não há, daí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no direito do trabalho. Não se aplicam às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação.

---

<sup>200</sup> RE 100.249/SP – Tribunal Pleno – rel. Oscar Correa – j. 01.12.1987 – DJ 01.07.1988, p. 16903, *Ementário* vol. 1508-09, p. 1903.

O Superior Tribunal de Justiça<sup>201</sup> também se posiciona da mesma forma, reconhecendo no FGTS a prescrição trintenária, e não de cinco anos, como nas exações tributárias.

Reconhecemos que, se a própria Constituição Federal prescreve que uma exação não é tributária, não podemos entender do contrário. Contudo, a Carta não o faz: apenas diz, em seu artigo 7º, que os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao fundo de garantia do tempo de serviço. Isso não significa excluir a exação da classe dos tributos.

Em âmbito infraconstitucional, vemos todas as características de uma exação tributária. “Pagar remuneração ao empregado” é um fato lícito praticado pelo empregador contribuinte. A compulsoriedade do pagamento em dinheiro tem como fonte exclusiva a lei que assim determina. O empregado participa, por outro lado, de uma relação jurídica não-tributária, qual seja o direito de usufruir dos recursos arrecadados pelo FGTS. Como pensam Rubens Gomes de Sousa<sup>202</sup> e Geraldo Ataliba,<sup>203</sup> o empregado não é o sujeito ativo da relação, e sim o Poder Público – a União.

Para Marco Antonio Gama Barreto<sup>204</sup> a utilização da nota definitiva contida no artigo 9º da Lei 4.320/1964 (receita pública), faz do FGTS uma exação não tributária. Com outra premissa, entendemos o contrário: o critério de gerar ou não receita pública é extrínseco à definição do conceito de tributo e não pode ser invocado neste debate.<sup>205</sup> Não é porque os valores são recolhidos diretamente ao Fundo que deixa de ser uma exação tributária.

---

<sup>201</sup> REsp 27.382-5/SP – 1.ª Turma – rel. Min. Garcia Vieira – j. 11.11.1992 – DJ 29.03.1993, p. 5231.

<sup>202</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa, Natureza tributária da contribuição para o FGTS, *Revista de Direito Público* 17, p. 317.

<sup>203</sup> Cf. Geraldo Ataliba, FGTS: base de cálculo, *Estudos e pareceres de direito tributário*, p. 20.

<sup>204</sup> Cf. Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no direito brasileiro*, p. 132.

<sup>205</sup> Cf. Tárek Moysés Moussallem, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *Tributação e processo*, p. 628.

## 6.2. “Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”

Observe-se: a prestação pecuniária não é o mesmo que a pecúnia em si. O objeto da obrigação é uma prestação, uma conduta, um dever do contribuinte de levar o dinheiro, que corresponde inversamente ao direito do fisco de recebê-lo. Para Geraldo Ataliba:<sup>206</sup>

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos.

Em síntese; objeto da relação tributária é o comportamento consistem em levar dinheiro aos cofres públicos.

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.

Esta primeira parte do art. 3º sofre crítica de diversos autores, como Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho. Além da dupla redundância<sup>207</sup> – *pecuniária, em moeda* e ainda *ou cujo valor nela se possa exprimir* – a parte final ampliaria exageradamente o âmbito das prestações pecuniárias, pois quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária.<sup>208</sup>

Ainda que não fundamentados diretamente no “ou cujo valor nela se possa exprimir”, alguns autores pensam ser permitida a obrigação não só *in pecunia*, mas também *in natura* e *in labore*. Alfredo Augusto Becker não vê problemas em tributos não-pecuniários.<sup>209</sup> a expressão “tributo” abrangeria todos os tipos de exações que o Estado pode exigir para a realização dos seus fins.

Para Becker, a natureza material do objeto da prestação é irrelevante:

---

<sup>206</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 32. Acreditamos, a *contrario sensu*, que tributo “juridicamente” pode ser tanto a obrigação quanto o dinheiro, como afirmamos no Capítulo IV.

<sup>207</sup> Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 19.

<sup>208</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 25-26.

<sup>209</sup> Becker cita vários autores como favoráveis à natureza jurídica tributária das prestações *in natura*. Dentre a doutrina nacional, Gilberto de Ulhoa Canto e, implicitamente, o autor do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa. *Teoria geral do direito tributário*, p. 621. Favorável ou não, Rubens Gomes de Sousa, ao menos posteriormente, explicou que o “valor que nela se possa exprimir” era uma repetição. Significaria assim “prestação traduzida em dinheiro”, para distinguir as obrigações de pagar das de fazer. Rubens Gomes de Sousa, *A natureza tributária das contribuições para o FGTS*, passim. *Revista de Direito Público* 17.

O conteúdo jurídico da prestação será sempre o mesmo (...). O objeto da prestação é que poderá variar segundo o critério da Política Fiscal; esta poderá escolher (mediante criação de regra jurídica) em lugar do dinheiro, um outro bem (ex: imóvel) ou um serviço pessoal. Aliás, em última análise, a prestação em dinheiro não deixa de ser também uma prestação *in natura*: unidade ideal de valor.<sup>210</sup>

Inferindo a partir de suas ideias, a desapropriação (tributo *in natura*) e até o serviço militar (tributo *in labore*) poderiam ser tributários! Na desapropriação, a aprovação do laudo pericial realizaria o lançamento. No serviço militar, o prévio exame médico do convocado seria, juridicamente, o lançamento.<sup>211</sup>

Geraldo Ataliba comenta o absurdo de tal interpretação dizendo que:

O Instituto Brasileiro do Café requisita o café produzido no País, com exclusividade, com caráter monopolístico. Aí está uma prestação obrigatória, que se pode exprimir em moeda, instituída em lei, que não decorre de ilícito e exigida mediante atividade vinculada. Segundo essa definição [do art. 3º do CTN], o Instituto Brasileiro do Café, ao desempenhar as suas funções legais, estaria exigindo tributo e, portanto, teriam os produtores de café a proteção do chamado Estatuto do Contribuinte, tal como posto por Trotabas.<sup>212</sup>

A relação jurídico-tributária pode ser extinta de outras formas que não sejam em moeda, como a *dação em pagamento em bens imóveis*, possibilidade incluída pela Lei Complementar 104/2001, e até mesmo sem prestação exprimível em pecúnia, como a *prescrição* e a *decadência*, constantes no art. 156, V, do CTN. Mas as normas de extinção do tributo não se confundem com as normas de sua instituição, tanto abstratas quanto concretas. Há diferença entre a norma que ordena o pagamento e autoriza a cobrança, de outra norma que é a própria cessação, o cumprimento, vertido em linguagem competente. Em época de grande desmonetização, é compreensível que empresas paguem tributos com uma parcela da produção – ou, como permitido pelo CTN, com a *dação em pagamento* (de bens imóveis), que não faz parte da norma tributária em sentido estrito. A obrigação não é de entregar os produtos, mas sim de entregar dinheiro aos cofres públicos, podendo, como norma de extinção, ocorrer o previsto no art. 156, XI, do CTN.

A interpretação que fazemos do artigo não é a de uma dupla redundância, mas de um processo de elucidação. Tributo é prestação pecuniária. Por “pecúnia”, entende-se tanto a

---

<sup>210</sup> Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 633.

<sup>211</sup> *Ibidem*, p. 327.

<sup>212</sup> Geraldo Ataliba, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 53-54.

moeda corrente (reais) como o que a lei usa para exprimir a moeda corrente, ou seja, os índices de correção (Unidade Fiscal de Referência – UFIR, Bônus do Tesouro Nacional – BTN). Nesse sentido, os argumentos de Becker, portanto, não valem para a norma tributária brasileira, que carece de ser *somente* em pecúnia. A *prestação*, portanto, é *em moeda*, e não são assim tributos o serviço militar obrigatório, o trabalho no Tribunal do Júri ou nas eleições. E nem a desapropriação, que também não é pecúnia.

A moeda corrente é também termo ambíguo no sistema tributário, pois pode ser entendida tanto como pecúnia quanto como forma de extinção da obrigação tributária, na modalidade “pagamento”. É o que se entende pelo art. 162 do CTN: “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”.

Com a exceção da moeda corrente e do cheque, as outras formas previstas no art. 162 estão em desuso, o que dificulta para o intérprete a diferenciação entre a “obrigação em moeda” (tributo) com a modalidade “pagamento em moeda” (uma das formas de extinção da obrigação).

### 6.3. “Compulsória”

A doutrina<sup>213</sup> tem entendido pela existência de duas compulsoriedades: a *ex lege*, caso dos tributos em que sua obrigatoriedade não vem da vontade das partes, e a *ex voluntate*, como as prestações jurídicas outras – preço, aluguel, salário etc. Estas espécies têm como critério divisor a vontade do contribuinte em praticar o fato jurídico tributário, e assim só a primeira interessa ao Direito Tributário, que trata de prestações compulsórias oriundas de lei.

O problema está na taxa pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, a qual é tributo conforme o art. 145, II, da CF: não há uma *vontade* do contribuinte em praticar o fato? Certamente há. Por isso, Marco Antonio Gama Barreto<sup>214</sup> justifica que as taxas de serviço, ainda que compulsórias, são baseadas em uma *relação jurídica autônoma*, isto é, “só existe após acordo de vontades entre o contribuinte e a Entidade prestadora do serviço público específico e divisível a ser usufruído”.

---

<sup>213</sup> Por todos: Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, p. 21.

<sup>214</sup> Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no direito brasileiro*, p. 116.

A par de tal argumento, também há vontade do contribuinte em possuir uma casa, mesmo sabendo que deverá pagar o IPTU do imóvel. Saber se há vontade ou não é irrelevante, e por outro lado toda obrigação, em última análise, decorre de lei (*ex lege*). A diferença entre as compulsoriedades, ainda que exista, não diferencia um tributo de um não-tributo.

Reconhecemos, ao menos, que a “compulsoriedade” tem dois sentidos: compulsório porque o contribuinte é obrigado a realizar o fato gerador, e compulsório porque, realizado o fato gerador, o contribuinte é obrigado a pagar ao fisco o tributo.

O primeiro, de *compulsoriedade normativa*, modaliza o functor deôntico (Op), como por exemplo: dado o fato gerador, o Contribuinte deverá pagar (é obrigado a pagar) ao Fisco X. Aqui, a compulsoriedade serve para dizer que a ocorrência do fato previsto implica em uma relação jurídica que não é de proibição nem de permissão – a norma tem modal obrigatório.

O segundo é de *compulsoriedade factual*: o único meio de o contribuinte exercer um direito é realizar o fato gerador, que por conseguinte gerará a obrigatoriedade normativa. É a obrigatoriedade no sentido de falta de liberdade de escolha em cumprir ou não a prestação, a falta de liberdade de escolha na utilização de um serviço da entidade pública. O direito de ir e vir, por exemplo, só é possível ante o pagamento de um pedágio: há a compulsoriedade factual de pagar um pedágio, e o fato jurídico (utilizar a via) gera a compulsoriedade normativa. Enfim, este sentido de compulsoriedade aparece quando existe o *monopólio* estatal, ou seja, quando não há possibilidade de escolha.<sup>215</sup>

Como vimos, é impreciso o critério da vontade para a diferenciação entre tributos e não-tributos. Quando exerço o direito de comprar uma casa (vontade), sou obrigado a pagar anualmente o IPTU. E quando quero dirigir até outra cidade (vontade), sou obrigado a pagar um pedágio. Somos sempre obrigados a pagar pelo que usufruímos, seja com serviços privados ou públicos.

A compulsoriedade que diferencia o conjunto de tributos é a *compulsoriedade legal*, ou seja, aquela oriunda diretamente de lei, independente da vontade. A lei institui a obrigação de pagar, desde que ocorrido o fato tributário, repetimos, independente da vontade. Assim, a obrigatoriedade factual, no sentido de ser obrigado a realizar tal fato, é irrelevante para

---

<sup>215</sup> Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 187. Por óbvio, pode isto ocorrer na esfera privada, quando só uma empresa faz um serviço específico.

julgarmos se tal exação é tributária ou não. O que é relevante é saber se a obrigação de pagar, consequência de um fato, é oriunda de lei. A instituição da obrigação através de contrato gera um preço público, de regime jurídico diferente.

Não podemos confundir, quanto à compulsoriedade, a questão dos regimes simplificados *opcionais*, para cuja incidência exige-se manifestação de vontade do contribuinte. De fato o contribuinte que (por vontade) formalizar sua adesão ao Simples estará sujeito ao pagamento de um percentual sobre sua receita bruta, pouco importando que tenha ou não praticado o fato gerador dos impostos substituídos. Sem a sua adesão, incidem os demais impostos, mas não o Simples.<sup>216</sup>

Com a concordância do contribuinte, o regime do “lucro presumido” será aplicado, o que faz da opção uma condição para a *existência*, e não para a *incidência* do mecanismo. Não se tem o fim da compulsoriedade, já que não é a opção fática a causa a incidência, mas a obrigação legal: *ex lege*, no momento em que o contribuinte optar pelo regime do Simples, deverá pagar o tributo, cujo fato jurídico não é a opção, mas sim o fato jurídico do Simples.

### 6.3.1. Taxa e preço público

A Súmula 545 do STF, datada de 1969, prescreve que “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”. A questão do princípio da anualidade não mais é consagrado pela Constituição Federal de 1988. Já o ponto da compulsoriedade, como visto, depende de instituição por lei para caracterizar um tributo.

Eduardo Domingos Bottallo e José Eduardo Soares de Melo<sup>217</sup> são diretos:

A doutrina tradicional aponta dois elementos identificadores do preço público e da taxa, quando postos em confronto. Um desses elementos tem natureza político-jurídica: as taxas são “coativas” e os preços, não; o outro é de índole econômica: as taxas são receitas derivadas (provém do patrimônio dos particulares) e os preços, receitas originárias (sua fonte é o próprio setor público).

<sup>216</sup> Cf. Onofre Batista Júnior, *Transações administrativas*, p. 319-323.

<sup>217</sup> Eduardo Domingos Bottallo; José Eduardo Soares de Melo, *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*, p. 85.

Como nos restringimos à diferenciação entre a natureza jurídico-tributária e a econômica (ou jurídico-financeira), a questão de serem receitas derivadas ou não nos é indiferente. É claro, não negamos que a diferença *exista*, o que contestamos é a relevância do tributo ser caracterizado por este critério. Tácio Lacerda Gama<sup>218</sup> inclusive anota tal critério, quando diz que a caracterização da taxa está na “exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte” e “exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação”.

Um critério do Direito Administrativo costuma ser levado em consideração: a *atividade pública*. Geraldo Ataliba<sup>219</sup> é enfático ao afirmar que “se se tratar de atividade pública (art. 175) o correspondente será taxa (art. 145, II); se se tratar de exploração de atividade econômica (art. 173) a remuneração far-se-á por preço”. Esta solução também é dada por Aires Barreto,<sup>220</sup> ao afirmar que “o serviço público só pode dar ensejo a taxa, e aquela atuação que der nascimento a preço (tarifa) não será serviço público, mas atividade desenvolvida em regime idêntico ao dos particulares e, pois, não qualificáveis como serviço público em termos jurídicos”. A interpretação que traz o critério *atividade pública*, outras vezes levada como “serviço público essencial ao interesse público”, busca limitar a farta possibilidade da instituição de preço, ao invés de taxa, pelo Poder Público.

Nem o destino do produto da arrecadação, nem a essencialidade do serviço (público) podem ser discrimen de taxas e preços. Enquanto o destino da arrecadação é de âmbito financeiro, a questão de o serviço ser público apenas posterga o problema: ao invés de definirmos o conceito de taxa, passamos a fazê-lo com o serviço público. A identificação da taxa pela análise do regime jurídico adotado também não deve ser utilizada: seria cair na falácia da consequência pela causa, ou seja, assumir como premissa a conclusão a que se quer chegar (*circulus in demonstrando*).

Para Luiz Alberto Pereira Filho<sup>221</sup> a diferença da origem do veículo introdutor da norma (lei ou contrato) é o critério a ser adotado para diferenciar as taxas dos preços. Sacha

---

<sup>218</sup> Tácio Lacerda Gama, *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 116.

<sup>219</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 170.

<sup>220</sup> Aires Fernandino Barreto, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol.1, p. 549.

<sup>221</sup> Luiz Alberto Pereira Filho, *As taxas e os preços no ordenamento jurídico brasileiro, Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 92.

Calmon Navarro Coelho<sup>222</sup> também ressalta tal diferença quando preceitua que “ao jurista, cujo objeto primordial é o direito posto, cabe distinguir a taxa do preço exatamente pelo regime jurídico de cada qual. O preço é contratualmente acordado. A taxa é unilateralmente imposta pela lei”.<sup>223</sup> Cremos que o *discrímen* “compulsória *ex lege*” é melhor alternativa e ainda põe a questão mais clara: a diferença não é entre taxas e preços, mas entre tributos e preços (obrigações contratuais). A compulsoriedade legal é a principal diferenciação entre taxas e preços.

Mesmo em outros países de forte tradição tributária, como a Espanha ou a Argentina, o problema persiste. Uma breve incursão por doutrinadores destes países mostra inclusive questionamentos equivalentes aos nossos:

Héctor Villégas<sup>224</sup> se preocupa com a voluntariedade real das taxas, que contrasta com a imposição legal da utilização de serviços e também com a falta de liberdade efetiva para decidir a utilização ou não de um serviço porque é essencial para um nível elementar de vida, ou ainda porque o serviço está monopolizado. César García Novoa<sup>225</sup> abarca todos os tipos de coatividade como taxas, inclusive os monopólios estatais “de fato ou de direito”. José Juan Ferreiro Lapatza,<sup>226</sup> invocando Giannini, concorda com a diferenciação *ex lege versus ex contractu*, e que é inútil dizer que “para ‘tais’ serviços (inerentes ao Estado, indispensáveis, econômicos, obrigatórios etc.) se deve estabelecer uma taxa e que para tais outros um preço... se a Constituição ou outra norma superior nada diz a respeito daquilo que deve ou não fazer, neste campo, aquele que discipline o funcionamento de um determinado serviço público”. No Brasil, Roque Antonio Carrazza tem ideias relevantes sobre o assunto. Dentre elas, a impossibilidade de cobrança de taxas sem uso *efetivo* por parte do contribuinte e também por utilização de bens do domínio público.<sup>227</sup>

Tais pontos servem melhor como uma introdução ao tema, pois a diferenciação entre taxas e preços exige um trabalho autônomo. Como diz Roque Carrazza, “A taxa é o tipo de tributo que seguramente mais divergências suscita entre os estudiosos. Tanto isto procede que

---

<sup>222</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de direito tributário*, p. 462.

<sup>223</sup> Fazemos a ressalva de que a imposição por lei ou por contrato é *pressuposto*, e não *regime jurídico*.

<sup>224</sup> *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 186.

<sup>225</sup> *El concepto de tributo*, p. 317.

<sup>226</sup> *Direito tributário: teoria geral do tributo*, p. 176-177.

<sup>227</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 515 a 540.

não há consenso quanto à sua definição, nem seu exato enquadramento entre as espécies tributárias”.<sup>228</sup>

### 6.3.2. Taxa de Marinha

As “terras de marinha” correspondem à faixa de 33 metros, horizontalmente medidos, em sentido terra, do ponto a que chega a preamar média. São as faixas de terra fronteiras ao mar numa largura de 33m contados da linha do preamar médio de 1831 para o interior do continente, bem como as que se encontram à margem dos rios e lagoas que sofram a influência das marés,<sup>229</sup> até onde esta se faça sentir, e mais as que contornam ilhas situadas em zonas sujeitas a esta mesma influência.

Tais terrenos pertencem à União, conforme art. 20, VII, da Constituição Federal, e se constituem em bens públicos dominicais. Não devem ser confundidos com praias, que são bens públicos federais (art. 20, IV, da Constituição) de uso comum, embora também pertençam à União.<sup>230</sup> Conforme o Decreto-lei 9.760/1946, os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão ser alugados, aforados ou ocupados. A locação é remunerada com aluguel; o aforamento, com o foro anual; e a ocupação, com a taxa de ocupação.<sup>231</sup>

Tanto o aforamento quanto o aluguel surgem com processo licitatório de concorrência pública e celebração de contrato administrativo. Não têm, portanto, a necessidade de serem instituídos em lei. Já taxa de ocupação é obrigatória e independe de contrato administrativo.

---

<sup>228</sup> *Curso de direito constitucional tributário*, p. 515.

<sup>229</sup> Considera-se influência das marés a oscilação periódica do nível médio das águas igual ou superior a 5cm (art. 2º e parágrafo único do Decreto-lei 9.760/1996).

<sup>230</sup> Cf. Celso Antônio Bandeira de Melo, *Curso de direito administrativo*, p. 912.

<sup>231</sup> “Decreto-lei 2.398, de 21 de dezembro de 1987.

Art. 1º A taxa de ocupação de terrenos da União, calculada sobre o valor do domínio pleno do terreno, anualmente atualizado pelo Serviço do Patrimônio da União (SPU), será, a partir do exercício de 1988, de:

I – 2% (dois por cento) para as ocupações já inscritas e para aquelas cuja inscrição seja requerida, ao SPU, até 30 de setembro de 1988; e

II – 5% (cinco por cento) para as ocupações cuja inscrição seja requerida ou promovida *ex officio*, a partir de 1º de outubro de 1988.”

Foi instituída pelo próprio Decreto-Lei, veículo introdutor apto, à época, para instituir tributos.<sup>232</sup>

Até 1998 a cobrança da taxa de ocupação dos terrenos de marinha estava sujeita ao prazo vintenário inserto no artigo 177 do Código Civil de 1916. Posteriormente, o prazo passou a ser de cinco anos graças à Lei 9.636/1998, artigo 47, que também sofreu alterações (aumentou o prazo decadencial de cinco anos para dez) pela Lei 10.852/2004:

Art. 47. O crédito originado de receita patrimonial será submetido aos seguintes prazos: I – decadencial de dez anos para sua constituição, mediante lançamento; II – prescricional de cinco anos para sua exigência, contados do lançamento.

O reconhecimento da Taxa de Marinha como tributário obriga o prazo decadencial a se equivaler a 5 anos, conforme o Código Tributário Nacional, dentre outras características dos tributos. Vejamos se é o que ocorre.

Diz Marco Antônio Gama Barreto<sup>233</sup> que “as taxas de ocupação de terreno de marinha são receitas originárias, isto é, são pagas em razão da ocupação de áreas cuja propriedade a Constituição, em seu artigo 20, outorgou à própria União”. Para o autor, o uso de bem público é receita originária e, portanto, não pode ser considerada um tributo. Como dissemos anteriormente, as normas de direito financeiro não interferem, nesse sentido, nas relações jurídico-tributárias.

Não vemos que se trata de um preço público. Para ser preço, deve decorrer da livre manifestação de vontade do adquirente através de contrato, o que não ocorre nos casos de ocupação, onde a compulsoriedade é oriunda de lei.

Resta saber se se trata da espécie taxa. Lembramos que o nome que se dá à exação não necessariamente corresponde à espécie jurídico-tributária, quando verificamos o binômio hipótese-taxa e a norma de destinação. Para ser taxa, é necessário haver a prestação de um serviço público específico e divisível. É possível a “permissão da ocupação” ser considerado um serviço público? Há uma atividade desenvolvida pelo Estado (ou por quem o substituir) sob o regime de Direito Público?

---

<sup>232</sup> Se nos dias atuais, o veículo introdutor correto seria a lei complementar, conforme prescreve o art. 154, I, da CF, em que a União pode instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153.

<sup>233</sup> Marco Antonio Gama Barreto, *O conceito de tributo no direito brasileiro*, p. 137.

Creemos que não. A hipótese tributária é “ocupar terrenos de marinha”. Há uma situação, que inclusive é evidenciadora de capacidade contributiva (algo difícil de se medir em uma taxa), e uma situação independente de qualquer atividade específica do Estado, relativa ao contribuinte. A base de cálculo da taxa é o valor da prestação. A da taxa de marinha é o valor do domínio pleno do imóvel proporcional à área ocupada.

Notemos mais uma vez que por vários momentos a discussão não trata de ser a exação uma “taxa ou preço”, mas sim de ser “tributo ou preço”. Conforme o art. 11, § 4º, a subespécie “receitas imobiliárias” deve ser considerada uma “receita originária” e portanto não é tributo (“receita derivada”). Tal classificação só interessa à repartição de receitas, e não à relação jurídico-tributária entre fisco e contribuinte. A exação deve, sim, ser cobrada como tributo.

A par disso, tal critério é amplamente utilizado pela jurisprudência, que entende a Taxa de Marinha como um preço público:

*Questão de ordem. Taxa de ocupação de terreno de marinha. Natureza tributária inexistente. Artigos 145 da Constituição Federal e 77 do CTN. Conflito que se suscita perante o plenário do Tribunal para firmar a seção competente.*

1. Não importa o *nomen iuris* destinado a esta ou aquela exação cobrada pelo Estado; o que dirá se a exação é ou não tributo será o regime legal que a instituiu e a mantém.
2. A taxa de ocupação é uma retribuição anual de índole contratual, não de uma taxa. Tendo em vista ser devido pelo administrado que ocupa bem do Estado, pode-se dizer que é um preço público, mas não é tributo.
3. A “taxa” em questão não tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia (entendido como o condicionamento, a limitação, ao exercício da liberdade e da propriedade do administrado), porquanto trata-se de uma contraprestação do administrado para que utilize bem do Estado.
4. Também não se trata de utilização, efetiva ou potencial, de serviço específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. A ocupação de bem de uso dominical pelo administrado (que se aproxima de um contrato de locação ou de uma enfiteuse) não é uma utilidade ou comodidade fruível pelo administrado que diga respeito a necessidades ou comodidades básicas da sociedade. Ademais, também não se configuraria como serviço público, porquanto não se está oferecendo aos administrados em geral (princípio da generalidade); a taxa de ocupação é devida como retribuição pelo uso de bem público, é remuneração pelo uso da coisa, devido a um acordo entre União e o ocupante.
5. A taxa é tributo fixo, geralmente criado sem base de cálculo e sem alíquota, em que o seu valor é estabelecido de forma compatível com o custo da atividade estatal a qual está vinculada, pena de restar desvirtuada a sua natureza jurídica de taxa, sendo que, no caso, existe base de cálculo (valor do domínio pleno do terreno, anualmente atualizado) e alíquotas variáveis (incisos I e II do Decreto-lei 2.398/1987).

6. A “taxa de ocupação” evidentemente não se caracteriza como contribuição social, pois não albergada na previsão contida no artigo 149 da Constituição Federal, que prevê três subespécies de contribuições no supra transcrito dispositivo: (a) as sociais (aí incluídas as destinadas ao custeio da Seguridade Social), (b) as de intervenção no domínio econômico e as de interesses das categorias profissionais.

7. Seguindo a trilogia do CTN, fazendo-se um raciocínio por exclusão, também pode-se dizer com segurança que de contribuição de melhoria não se trata, uma vez que não está em jogo obra pública.

8. Igualmente não se trata de imposto, porquanto não se apresenta como fato gerador signo presuntivo de riqueza (o princípio informador dos impostos é a capacidade contributiva), e sim como contraprestação à ocupação de terreno da União.

9. Considerando que os juízes componentes da Primeira e Segunda Seção desta Corte já declinaram a competência, torna-se imperioso, nos termos do artigo 4º, II, *d*, do Regimento Interno, submeter a divergência ao Plenário do Tribunal para que reste fixada a competência para a apreciação da matéria. (TRF 4ª Região, Questão de Ordem 16354/SC, 2ª Turma, v.u., rel. Tania Terezinha Cardoso Escobar, *DJU* 06.06.2001, p. 1266).

Grife-se que o Imposto Predial e Territorial Urbano não se confunde com a Taxa de Marinha. A bitributação não deverá ocorrer, pois as terras da marinha integram o patrimônio da União e, portanto, o ocupante não pode ser considerado proprietário, titular de domínio ou possuidor.<sup>234</sup>

A Taxa de Marinha, tratada como preço público, leva a regime jurídico totalmente diverso, e não somente a prazos decadenciais diversos. Maria do Socorro Carvalho Brito,<sup>235</sup> Procuradora do Estado de Pernambuco, pronunciou-se no Parecer PFE 02/2007:

Dessa forma, não se tratando a taxa de ocupação de tributo, não há que se aplicar qualquer princípio tributário que beneficie as pessoas jurídicas de direito público. Ainda que de tributo se tratasse, taxa, no caso (hipótese levantada somente em sede de argumentação), não haveria imunidade recíproca, visto que esta somente abrange os impostos, nos termos do art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal.

E, da mesma forma, a 4ª Região tem excluído do regime tributário a Taxa de Marinha:

*Administrativo. Terreno de marinha. Área do antigo “braço morto” do rio Tramandaí. Bens da União. Terrenos aforados por município. Enfiteuse pública caracterizada. Taxa de ocupação. Natureza não tributária. Incidência sobre terrenos de marinha. Cabimento. Cautelar. Ausência fumus boni juris.*

<sup>234</sup> Cf. Natália Ribeiro do Valle, *Terras de marinha: taxa de ocupação (devida ou indevida, como saber?)*, p. 136.

<sup>235</sup> Maria do Socorro Carvalho Brito, *Parecer PFE 02/2007*. Disponível em: <<http://www.pge.pe.gov.br/opencms/opencms/pge/pareceres/pareceres/pareceres-0135.html>>. Acesso em: 8 mar. 2010.

1. Embora somente a CF/1988 se tenha referido expressamente a terrenos de marinha e seus acrescidos (art. 20, VII), desde tempos imperiais se reconhece propriedade estatal, estando seu conceito atualmente estampado no art. 2º do DL 9.760/1946, dispositivo vigente há mais de meio século sem que tribunal pátrio algum reconhecesse eiva de inconstitucionalidade.
2. A taxa de ocupação é de natureza não-tributária, não se conformando, pois, aos ditames constitucionais e do CTN pertinentes a tributos.
3. A área do antigo “braço morto”, no município de Imbé/RS, é terreno de marinha, incluindo-se, dessarte, entre os bens da União, pelo que está sujeita à cobrança da taxa de ocupação. Precedente desta E. Corte: Ação Rescisória n. 97.04.23734-0/RS, TRF 4ª Reg. n. 36, p. 71/91. (...) (REsp 624.746/RS (2003/0213727-4), rel. Ministra Eliana Calmon)

*Tributário. Taxa de ocupação. Terreno de marinha. Natureza. Demarcação. Registro imobiliário.*

1. A taxa de ocupação prevista nos arts. 127 a 133 do Dec.-lei 9.760/1946, é remuneração pelo uso da coisa, no caso, terreno de marinha, sendo fruto do poder negocial da União Federal com o particular.
2. Descaracterizada a sua natureza tributária, não se aplicam à tese de ocupação, os princípios de direito tributário.
3. O Apelante não comprovou que o imóvel por ele ocupado estava fora da linha de preamar médio, fixada na demarcação efetuada pela União.
4. Não é oponível à União Federal, registro imobiliário de propriedade localizada na faixa de marinha, como também, não necessita obter, primeiramente, a anulação desse registro para, em seguida, cobrar a taxa de ocupação. (TRF 4ª Região, AC 9504435076/RS, 2ª Turma, v.u., rel. Jardim de Camargo, DJ 28.01.1998, p. 354).

As restrições legais que envolvem uma exação tributária (taxa) faz com que, nos dizeres de Clarice de Araújo, “decisões judiciais frequentemente sejam proferidas em prestígio a valores políticos, fazendo com que a imperatividade de uma ou várias normas ocorra segundo um critério semântico/pragmático, cuja sintaxe não corresponde à previsão genérica da ordem jurídica”.<sup>236</sup> Ao utilizarmos nossa classificação exposta no Capítulo V, vemos a exação como não vinculada e não destinada, restando-nos o imposto – e imposto próximo à subespécie IPTU. Sabemos que as terras de marinha integram o patrimônio da União e, portanto, o ocupante ou foreiro destas terras não pode ser considerado proprietário, titular do domínio ou possuidor destas, apenas é ocupante e para tal paga a taxa de ocupação ou foro, anualmente. Com isso, não deverão pagar imposto territorial urbano sobre a parte correspondente às terras de marinha, patrimônio da União.

---

<sup>236</sup> *Semiótica jurídica*, p. 16.

#### 6.4. “Que não constitua sanção de ato ilícito”

O Direito é um conjunto de normas cuja conduta oposta sempre leva a um ato coercitivo como sanção. Este ato de sanção faz parte do dever jurídico ao qual é acometido o homem. Sem sanção, não há direito e, portanto, não há normas jurídicas. Kelsen<sup>237</sup> entende que a sanção integra a estrutura estática da norma jurídica, não havendo uma norma sancionadora autônoma.

Para Norberto Bobbio,<sup>238</sup> de um fato pode correr uma sanção punitiva (pena) ou incentivadora (prêmio). Descartamos, de pronto, a “sanção-prêmio”, consequência de um fato lícito, que poderia ser chamada somente de “prêmio”. A sanção, assim, só o é de ato ilícito, o que para nós demonstra redundância da expressão “sanção de ato ilícito”.

Tomado “ato ilícito” como *inobservância de uma norma primária*, quaisquer das acepções do termo “sanção de ato ilícito” é redundante. Não há, portanto, “sanção de ato lícito”. Kelsen<sup>239</sup> vê a sanção como uma reação da comunidade jurídica a uma determinada conduta humana considerada socialmente nociva. O autor admite outros atos de coerção no Direito, mas só serão sanções aquelas decorrentes de um ato ilícito, que é:

Uma determinada ação ou omissão humana que, por ser socialmente indesejável, é proibida pelo fato de a ela ou, mais corretamente, à sua verificação num processo juridicamente regulado se ligar um ato de coerção, pelo fato de a ordem jurídica a tornar pressuposto de um ato de coerção por ela estatuído.<sup>240</sup>

Paulo de Barros Carvalho<sup>241</sup> explicita tais conceitos, que agora expomos: Coercibilidade é a sanção à realização de um suposto. Sanção é a consequência. Coação é a execução forçada da sanção. O traço distintivo, para o autor, reside inteiramente na forma de coação.

---

<sup>237</sup> Cf. Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p. 173.

<sup>238</sup> Cf. Norberto Bobbio, *Da estrutura à função*, p. 23 a 33.

<sup>239</sup> Não se confunde, portanto, com as “normas de recompensa”. Kelsen diferencia as notas de recompensa das sanções, pois aquelas não são nota distintiva da função essencial das ordens sociais como o Direito e nem característica comum a todas as ordens sociais a que chamamos Direito. Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p. 37.

<sup>240</sup> Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p. 45.

<sup>241</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, p. 34.

O termo “sanção” comporta ao menos duas acepções jurídicas, expostas por Aurora Tomazini de Carvalho, quais sejam:

Em sentido amplo, pode ser entendida como toda relação prescrita no consequente de uma norma jurídica cuja hipótese descreve a inobservância de uma conduta imposta por outra regra jurídica, e em sentido estrito, pode ser entendida como a relação jurídica prescrita no consequente da norma secundária que impõe coativamente, por órgão jurisdicional, o implemento da conduta não-observada, pelo sujeito passivo, estabelecida em uma norma primária.<sup>242</sup>

A ressalva do CTN existe para distinguir o tributo da multa pecuniária: onde há multa, há um fato que tem como hipótese o descumprimento de uma norma. Pode ser, por exemplo, oriunda do descumprimento de uma norma que ordene a entrega de um tributo no prazo (multa moratória), ou mesmo que ordene sejam declarados todos os rendimentos auferidos (multa por sonegação de receita). E o tributo e a multa são normas atingidas por outras normas de forma diferente: a multa pode ser confiscatória, mas o tributo não (art. 150, IV, da Constituição).<sup>243</sup>

A norma tributária que prescreva em seu antecedente o descumprimento de norma primária *não é tributária*. A renda auferida por um cassino é tributada porque renda auferida é hipótese tributária do Imposto de Renda, independente de ter sido auferida ilicitamente. Nem o tributo se torna sanção, ou substitui a sanção, porque tributa um cassino. O art. 157 do CTN preconiza que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Neste sentido, Paulo Roberto Andrade:

O “falso problema” suscitado pelo artigo 3º estaria em fazer uma ressalva sobre um aspecto que, na ideologia do Código, é indiferente à tributação, qual seja, a licitude ou ilicitude do fato tributado. Enxergariam um falso problema aqueles que

---

<sup>242</sup> Aurora Tomazini de Carvalho, *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*, p. 80-81. Adotamos em sentido amplo, pois a coatividade não é de competência exclusiva do órgão jurisdicional, podendo ser executada administrativamente – expomos isto, usando termos lógicos, quando adotamos a estrutura normativa de Eurico de Santi, no Capítulo 2.

<sup>243</sup> Existe um debate sobre o princípio do não-confisco aplicado às multas de cunho eminentemente teleológico: para Hugo de Brito Machado, se o infrator não sentisse nenhum prejuízo significativo, as multas perderiam a efetividade. “Pretender-se que a multa legalmente cominada para a venda de mercadoria sem nota fiscal não seja confiscatória, mas suportável, de sorte que os comerciantes possam incluí-las nos seus custos operacionais, é pretender inteiramente ineficaz a sanção, que restará assim convertida num verdadeiro tributo de exigência eventual”. Hugo de Brito Machado, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 118. Já o STF reconhece a aplicação às multas do princípio do não-confisco, com o fito de evitar que o Estado confisque bens do contribuinte por via indireta (ADIn 551/RJ, Tribunal Pleno, rel. Ilmar Galvão, j. 23.10.2002, DJ 14.02.2003).

confundem os dois momentos de análise do problema: tributação *do* ato ilícito e tributação *no* ato ilícito.<sup>244</sup>

Todo fato jurídico que constitua o descumprimento de outra norma é fato ilícito. Qualquer instituição de tributo que tenha como antecedente previsto um fato ilícito será ilegal, graças ao art. 3º do CTN.

A progressividade da alíquota para desestimular o consumo de cigarros, por exemplo, não possui natureza de sanção jurídica,<sup>245</sup> posto que a venda e consumo de cigarro não é ilícito. Contudo, a nosso ver, há ilegalidade no aumento do IPVA cuja hipótese que implica a majoração é a infração de uma lei de trânsito.

Pagam-se tributos porque o sujeito passivo agiu em conformidade com a lei. Daí a característica de licitude da prestação tributária. Em verdade, tributos e multas possuem semelhança maior no direito financeiro, onde ambos são receitas públicas e possuem fim público.

Quando se descumpre a legislação tributária, é aplicada ao contribuinte uma sanção de natureza pecuniária, mas que não se confunde com tributo. Trata-se de multa (penalidade) pela ofensa perpetrada pelo contribuinte. É o caso, por exemplo, de quando o contribuinte deixa de pagar tributo devido no prazo (norma extrínseca à regra-matriz de incidência tributária).

Geraldo Ataliba<sup>246</sup> ensina que o ato de o cidadão levar dinheiro ao Estado sempre decorre de multa, de obrigação convencional, de indenização por dano e de tributo. Destas quatro espécies, utilizando-se o critério da licitude, são não-lícitos os fatos que têm como consequência o pagamento da multa e da indenização. Em uma classe de segunda ordem, usando o critério da compulsoriedade oriunda diretamente de lei, separamos o tributo das obrigações convencionais. E, para dividir a multa da indenização, vale o critério da base utilizada: um tem como critério quantitativo (diretamente) o patrimônio que precisa ser ressarcido, enquanto o outro tem a base valor diverso como, por exemplo, o valor não pago multiplicado por uma alíquota especificada em lei.

---

<sup>244</sup> Paulo Roberto Andrade, *Tributação de atos ilícitos e inválidos*, p. 98.

<sup>245</sup> Usamos o termo “sanção jurídica” neste contexto para ressaltar que, aos olhos de outra ciência (sociologia, economia), possa ser entendida a progressividade como sanção.

<sup>246</sup> Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 34.

Ainda que tanto o tributo quanto as multas tributárias se submetam ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução (art. 113, § 1º, do CTN), tais exações não se equivalem.

Notemos que não ser sanção de ato ilícito significa que (1) o ilícito não pode ser fato jurídico de uma obrigação tributária e (2) o montante devido não pode ser dimensionado em razão da ilicitude como, por exemplo, a definição de uma alíquota maior para o Imposto de Renda relativamente advinda do jogo do bicho. Este segundo ponto é corroborado pelo art. 118, I, do CTN, o qual diz que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Nesta forma (2), se a renda é adquirida ilegalmente, ainda assim é uma ilicitude subjacente que não afasta a tributação. De forma diversa entendeu o Ministro Nilson Naves:<sup>247</sup>

*Crime contra a ordem tributária (não-configuração). Denúncia (imperfeição material). Exposição dos fatos (defeito). Subsunção do fato à norma (não-ocorrência). Ação penal (não-prosseguimento).*

1. Em havendo duas denúncias, não se admite, quanto ao mesmo fato, descrição diferente para a caracterização do crime, o que, na espécie, ocorreu.
2. Falta aptidão material à denúncia que não logra enquadrar a conduta descrita na especificidade do tipo legal constante na norma.
3. Na hipótese, não se pode falar em supressão ou redução de tributo, porque não havia tributo exigível; se houvesse, estar-se-ia tributando o ilícito, o que é inadmissível, evidentemente.
4. Se admitido fosse que a paciente tinha, em seu poder, as quantias alegadas, não era dever jurídico seu declará-las às autoridades fazendárias. Esse proceder implicaria, de um lado, a auto-acusação; de outro, a eliminação do caráter ilícito do fato em sendo recolhido o tributo.
5. Quando o fato narrado na denúncia não constitui crime, impõe-se o não-prosseguimento da ação penal por inépcia material da inicial falta de justa causa. Se crime houve, se crime há, não se trata, entretanto, na espécie, de nenhum daqueles definidos na Lei 8.137/1990.
6. Ordem concedida. (HC 55217/RR, 6ª Turma, rel. Min. Nilson Naves, j. 20.06.2006, DJ 25.09.2006, p. 315)

---

<sup>247</sup> Cuidava-se, aqui, de pessoa que, supostamente, recebia fraudulentamente salários em nome de outras 26 pessoas, mediante procurações, o que restou apurado em Roraima no chamado “escândalo dos gafanhotos”. Leandro Paulsen, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 926.

Este não é, contudo, o entendimento majoritário. Os tribunais superiores e a doutrina maciça são pela legitimidade da tributação sobre o produto da atividade ilícita. Este pensamento é sintetizado no brocardo *non olet* (sem cheiro), onde não importa a origem do dinheiro, mas sim que a pessoa tenha auferido renda para ser tributada. Assim o STF se pronunciou em 1998:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética. (STF, 1ª T., HC 77.530, Min. Sepúlveda Pertence, ago./1998)

De fato, a tributação não “legaliza” o ilícito. A não-tributação é que premiaria o crime e feriria a isonomia fiscal. No mesmo ano, o STJ afirmou:

*Recurso especial. Penal. Peculato. Condenação. Sonegação fiscal de renda proveniente de atuação ilícita. Tributabilidade. Inexistência do bis in idem. Bens jurídicos tutelados nos tipos penais distintos. Punibilidade.* São tributáveis, *ex vi* do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. – Não constitui *bis in idem* a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais. – Recurso conhecido e provido. (STJ, 5ª T., REsp 182563/RJ, Min. José Arnaldo da Fonseca, out./1998)

Ao que é lícito cabe maior ou menor tributação, desde que o governo, respeitando os ditames da Constituição, assim o deseje. Ao que é ilícito cabe multa, ou seja, a proibição. É por isso que entendemos que a multa pode ser inclusive confiscatória, enquanto o tributo não (conforme princípio constitucional).

#### 6.4.1. IPTU progressivo

Com base no art. 182 da Constituição Federal, os Municípios, em nome da política urbana e da função social da propriedade, devem dar atendimento às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Antes da Emenda Constitucional 29/2000, lia-se no § 1º do art. 156 que o IPTU poderia ser progressivo para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. A nova redação, mais incisiva, dita:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

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

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

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

Para tal, pode-se utilizar o IPTU progressivo no tempo, uma pena que sanciona o descumprimento da lei que obrigava o proprietário a dar adequado aproveitamento ao imóvel.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, *sob pena*, sucessivamente, de: (...)

*II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (grifos nossos)*

A Jurisprudência, ao menos antes da EC 29/2000, entendia pela impossibilidade do acréscimo do IPTU como sanção (multa administrativa a título de tributo). Assim, o Supremo Tribunal Federal julgava:

*IPTU. Lei 3.681/1983, do município de Belo Horizonte. Aumento do valor de imposto. Elevação de alíquota, como penalidade pela não construção de muros e passeios: impossibilidade.* Tem entendido o STF que é possível a majoração do IPTU dos imóveis do município de Belo Horizonte, com base na sua Lei n. 3.681/1983, em face de fixar ela rígidos critérios, que não deixem margem a que a autoridade municipal arbitrariamente os eleve. De outra parte, não há base para que, como penalidade pela falta de muros e passeios no imóvel, sejam aumentadas as alíquotas do IPTU. Não pode tal majoração servir como substitutivo de multa administrativa. (STF, 2ª T., RE 109.538/MG, Min. Aldir Passarinho, ago./1988).

*Recurso extraordinário. IPTU. Acréscimo no valor do IPTU, a título de sanção por falta de inscrição imobiliária. Sanção por ilícito administrativo. Multa*

administrativa e multa tributária. Não pode ser exigida multa administrativa, por falta de inscrição imobiliária, a título de tributo. CTN, art. 3º. Inaplicável, na espécie, o art. 113, § 3º, do CTN. Recurso conhecido e provido. (STF, 1ª T., RE 112.910/SP, Min. Néri da Silveira, out./1988, *DJ* 20.02.1992)

A questão não deve ser confundida com o editado na Súmula 668 do STF,<sup>248</sup> que indica que as alíquotas progressivas devem ter função social, se estabelecidas antes da EC 29/2000. A discussão, à época, centrava-se no caráter fiscal/extra-fiscal do IPTU.

Há uma hipótese “ser proprietário de imóvel” que possui duas consequências: a primeira, de cunho administrativo, “deve respeitar a política urbana do município”, e outra tributária, “deve pagar o IPTU”. Focamo-nos na primeira. Há uma norma primária sancionadora, cuja hipótese é o descumprimento da primária dispositiva: “se não respeitada a política urbana do Município” e a consequência é “deve haver acréscimo na alíquota do IPTU”.

Como visto, a norma primária sancionadora teve como consequência uma nova norma tributária, agora de alíquota aumentada. Houve alteração na regra-matriz de incidência graças a uma sanção. Com isto, a “pena” preconizada no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal cria um tributo que é sanção de ato ilícito, inaceitável conforme o art. 3º do CTN. Que fazer ante este impasse?

Ter dúvidas neste momento é esquecer a hierarquia das normas jurídicas. A Constituição, de fato, cria uma exceção, qual seja, o tributo como sanção de ato ilícito. Assim, os tributos continuam não podendo ter como fato jurídico uma sanção, salvo ressalvas constitucionais, como é o caso do art. 182, § 4º, II.

Acreditamos, portanto, que é possível o IPTU “substituir” a multa administrativa, graças a superioridade hierárquica das normas constitucionais.

#### *6.4.2. Desconto no IPVA para o não-infrator*

Paulo de Barros Carvalho<sup>249</sup> entende que a fiscalidade e a extrafiscalidade está em todas as exações: assim, não formam classes excludentes, mas critérios individuais presentes

---

<sup>248</sup> Súmula 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

em todos os tributos. Condena, nesse sentido, o uso da extrafiscalidade para sobrepujar normas jurídicas, quando diz:

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo.

A definição do montante a pagar a título de IPVA, (ainda que) através de desconto, tendo como variável o cometimento ou não de infração, implica tornar o IPVA uma sanção de ato ilícito. A invocação da utilização extrafiscal do tributo, ainda assim, teve garantia do STF, que admite que o legislador conceda descontos ao contribuinte que não tenha cometido infrações. Justifica, com isso, que constitui utilização extrafiscal do tributo para o fim de estimular o cumprimento das leis de trânsito:

*IPVA – Desconto – Ausência de infração de trânsito.*

Ao primeiro exame, não surge relevante a articulação sobre a impossibilidade de o Estado federado, relativamente a tributo situado na respectiva competência – IPVA –, vir a dispor sobre desconto, considerada a ausência de infração de trânsito.

Interessante notar que, em tal julgamento, mesmo o Ministro Nelson Jobim,<sup>250</sup> que foi voto vencido, alegava em contrário utilizando também a extrafiscalidade, como se lê:

Sr. Presidente, a lei estadual institui um desconto de 10, 15 e 20% para os contribuintes que não têm incorrido em infração de trânsito. Ora, a infração de trânsito precisa ser precedida de uma notificação, o que não significa que todos os infratores de trânsito venham a ser notificados.

(...) Vejo essa legislação por outra perspectiva. Isso interessa aos grandes frotistas, ou seja, é um jogo econômico dos grandes proprietários de grandes frotas de automóveis. Preferiria examinar a legislação a partir de sua perspectiva real.

Nada mais é do que o produto da pretensão dos grandes proprietários de frotas de automóveis e de ônibus, que são esses os beneficiários, é a esses que isso se destina, para reduzir a sua tributação em relação ao Estado.

---

<sup>249</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 232.

<sup>250</sup> ADIn 2.301-MC/RS, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 26.09.2003, DJ 21.11.2003, p. 7, *Ementário* vol. 2133-02, p. 253, p. 266 e 268.

É isso que está sendo posto sobre a Mesa, não é absolutamente a redução, porque alguém não vai deixar de fazer ou vai fazer porque haverá uma redução. Não é assim. Temos, no caso, uma redução de alíquota incidente.

É dizer, em nenhum momento pleiteou-se pelo absurdo de o contribuinte ser multado duas vezes – pela infração de trânsito e também pelo tributo que, não podendo receber o desconto no IPVA, não é tratado de forma isonômica em âmbito tributário.

Há aqui, tal como no IPTU progressivo no tempo devido a função social da propriedade, alteração do critério quantitativo, como se lê no art. 1º da Lei do Estado do Rio Grande do Sul n. 11.400/1999:

Art. 1º Aos contribuintes que não tenham incorrido em infração de trânsito, fica instituído desconto no valor anual do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, nos seguintes patamares:

I – dez por cento (10%) no caso de não ter cometido infração de trânsito no ano civil anterior,

II – quinze por cento (15%) no caso de não ter cometido infração de trânsito nos últimos dois anos civis;

III – vinte por cento (20%) no caso de não ter cometido infração de trânsito nos últimos três anos civis.

§ 1º Os percentuais referidos nos incisos anteriores não serão cumulativos.

§ 2º Constitui infração de trânsito a inobservância de qualquer preceito do Código de Trânsito Brasileiro, legislação complementar ou resoluções do Conselho Nacional de Trânsito – Contran.

Não há, contudo, impasse constitucional, como foi o caso do IPTU. Novamente, a norma primária sancionadora teve como consequência uma nova norma tributária, agora de alíquota aumentada, ainda que às avessas (a alíquota é diminuída, caso não haja a infração). Houve, novamente, alteração na regra-matriz de incidência graças a uma sanção. A Lei 11.400/1999 do Rio Grande do Sul instituiu tributo que é sanção de ato ilícito, inaceitável conforme o art. 3º do CTN.

### 6.4.3. Ressarcimento ao SUS

Passamos a um ilícito específico, qual seja, o enriquecimento sem causa.<sup>251</sup> Ocorre quando há acréscimo de bens em detrimento de outrem, sem que para isso tenha havido fundamento. Entre o enriquecimento de uma pessoa e o empobrecimento de outra é necessário que haja um vínculo, um nexo causal fazendo com que o primeiro enriqueça às custas do segundo. É o caso, por exemplo, do pagamento indevido.

Como princípio, é carregado de valor que orienta não só a aplicação da lei em normas individuais e concretas como também a própria feitura de normas gerais e abstratas. Assim o STJ sobre o Código Civil antigo:

*Enriquecimento ilícito (ou sem causa) – Prescrição – Correção monetária – I. Não se há negar que o enriquecimento sem causa é fonte de obrigações, embora não venha expresso no Código Civil, o fato é que o simples deslocamento de parcela patrimonial de um acervo que se empobrece para outro que se enriquece é o bastante para criar efeitos obrigacionais. II. Norma que estabelece o elenco de causas interruptivas da prescrição inclui também como tal qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do direito pelo devedor. Inteligência do art. 172 do Código Civil. (STJ – REsp 11.025/SP – 3ª T. – rel. Min. Waldemar Zveiter – DJU 24.02.1992).*

Para que se configure o enriquecimento sem causa é necessário saber se a vantagem patrimonial foi conseguida através de um ato ilícito. Em havendo, cabe ressarcimento.

O motivo da explicação sobre figuras que não são tributárias (multa, indenização, enriquecimento ilícito) aparece quando estudamos o ressarcimento ao Sistema Único de Saúde – SUS, instituído pela Lei 9.656/1998, que estabelece nos arts. 1º e 32, com redação dada pela MP 2.177-44/2001:

Art. 1.º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições:

I – Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à

---

<sup>251</sup> Corresponde ao brocardo em latim *nemo potest lucupletari, jactura aliena*. No Código Civil brasileiro, está regulado no art. 885: “A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.”

saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor;

II – Operadora de Plano de Assistência à Saúde: pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I deste artigo; (...)

§ 1º Está subordinada às normas e à fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS qualquer modalidade de produto, serviço e contrato que apresente, além da garantia de cobertura financeira de riscos de assistência médica, hospitalar e odontológica, outras características que o diferencie de atividade exclusivamente financeira, tais como (...)

Art. 32. Serão ressarcidos pelas operadoras dos produtos de que tratam o inciso I e o § 1º do art. 1º desta Lei, de acordo com normas a serem definidas pela ANS, os serviços de atendimento à saúde previstos nos respectivos contratos, prestados a seus consumidores e respectivos dependentes, em instituições públicas ou privadas, conveniadas ou contratadas, integrantes do Sistema Único de Saúde – SUS.

§ 1º O ressarcimento a que se refere o caput será efetuado pelas operadoras à entidade prestadora de serviços, quando esta possuir personalidade jurídica própria, e ao SUS, mediante tabela de procedimentos a ser aprovada pela ANS.

§ 2º Para a efetivação do ressarcimento, a ANS disponibilizará às operadoras a discriminação dos procedimentos realizados para cada consumidor.

A justificação política para este instituto é de evitar o enriquecimento sem causa das operadoras de planos e seguros de saúde. Segundo Leonardo Vizeu Figueiredo,<sup>252</sup> “a medida é meramente restitutória, tratando-se de ingresso para o restabelecimento dos valores que o Erário dispendeu com serviços médicos, cuja responsabilidade incumbia às operadoras”. O raciocínio é simples: os assegurados pelas operadoras, no momento em que realizam o contrato com elas, passam a dispor da possibilidade de serem atendidos em rede particular. No momento em que são atendidos pelo SUS, desoneram as operadoras, onerando o governo. Assim, há nexos causal entre o enriquecimento das operadoras (que ganham com as mensalidades pagas pelos assegurados e não são oneradas prestando o serviço devido), e o empobrecimento do SUS, que acaba arcando com os altos custos de pacientes com condições de bancar planos de saúde.

A identificação é feita por um cruzamento do banco de dados do Sistema de Informações Hospitalares do SUS com as informações do cadastro de planos de saúde

---

<sup>252</sup> Leonardo Vizeu Figueiredo, *Curso de saúde suplementar: manual jurídico de planos e seguros de saúde*, p. 99.

registrados na ANS. Gera-se um Aviso de Internação Hospitalar, enviado periodicamente à Agência Reguladora, que enseja um processo administrativo de cobrança. Se um beneficiário sofre um acidente e é levado pelos bombeiros à emergência de um hospital público, é identificado pelo hospital, que transfere o ônus do atendimento à respectiva operadora. O Aviso deverá conter os dados de identificação do usuário, do prestador do serviço, o nome ou código do procedimento de acordo com a Tabela Única Nacional de Equivalência de Procedimentos (Tunep), a data de atendimento, e o valor a ser cobrado. À míngua de pagamento, o CNPJ do plano privado de assistência à saúde é inscrito no Cadastro de Inadimplentes (Cadin) e a empresa não poderá mais participar de licitações ou realizar outras operações com o poder público.

A ideia do ressarcimento, a nosso ver, é uma falsa nomenclatura que visa burlar o Sistema Tributário. Os artigos 195, § 4º, e 154, I, da Carta Magna, facultam a instituição de outras fontes destinadas ao financiamento da Seguridade Social, mas traz a exigência de que seja através de Lei Complementar e que sejam esses tributos não-cumulativos, e que não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição. Por outro lado, a lei parece esquecer dos artigos 196 (*a saúde é de direitos de todos e dever do Estado*) e 199 (*a assistência à saúde é livre à iniciativa privada*), ambos da Constituição Federal. Tais direitos são melhor dispostos na Lei 8.080/1990, que dispõe sobre o SUS.

Ainda, a tabela utilizada para reembolso dos valores – TUNEP determina, no art. 32, § 8º, da Lei 9.656/1998 que os valores reembolsáveis não sejam inferiores aos praticados pelo SUS, nem superiores aos das operadoras. O critério quantitativo da regra-matriz de incidência foi instituído por Resolução Normativa,<sup>253</sup> o que fere o princípio da legalidade tributária: tal ato deve se submeter aos limites impostos pela lei à qual está vinculado.

Logo após a edição da Lei 9.656/1998, a Confederação Nacional de Saúde ingressou, perante o Supremo Tribunal de Federal, com ação direta de inconstitucionalidade, que tomou o n. 1931, contra vários dispositivos da mencionada lei, dentre eles o contido no aludido artigo 32, que trata do Ressarcimento ao SUS.

Em que pese a duvidosa constitucionalidade do instituto, o STF e o STJ decidiram pela manutenção da medida. O Plenário do STF, em agosto de 2003, deliberando sobre a concessão de liminar visando suspender a eficácia das inconstitucionalidades contidas na

---

<sup>253</sup> Resolução Normativa – RN 185, de 30 de dezembro de 2008. Dispõe o art. 4º: “O ressarcimento ao SUS será cobrado de acordo com os valores estabelecidos na Tabela Única Nacional de Equivalência de Procedimentos – TUNEP.”

referida lei, ao analisar o artigo 32, reconheceu que esse instituto jurídico é de natureza indenizatória e não tributária, e, sendo assim, as operadoras teriam a obrigação de ressarcir o SUS das importâncias por ele efetivamente gastas, no atendimento dos beneficiários dos planos de saúde, nos limites contratuais, e não por uma tabela única nacional de procedimentos (Tunep), que a ANS utiliza para cobrar as importâncias respectivas das operadoras, o que vale dizer que a atual base de cálculo para cobrança, pela agência reguladora, do referido ressarcimento, é inconstitucional.

*Ação direta de inconstitucionalidade. Lei ordinária 9.656/1998. Planos de seguros privados de assistência à saúde. Medida Provisória 1.730/1998. Preliminar. Ilegitimidade ativa. Inexistência. Ação conhecida. Inconstitucionalidades formais e observância do devido processo legal. Ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito. (...) 4. Prestação de serviço médico pela rede do SUS e instituições conveniadas, em virtude da impossibilidade de atendimento pela operadora de Plano de Saúde. Ressarcimento à Administração Pública mediante condições preestabelecidas em resoluções internas da Câmara de Saúde Complementar. Ofensa ao devido processo legal. Alegação improcedente. Norma programática pertinente à realização de políticas públicas. Conveniência da manutenção da vigência da norma impugnada. (...) (ADIn-MC 1931/DF – Tribunal Pleno – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – rel. Min. Mauricio Corrêa – j. 21.08.2003 – DJ 28.05.2004, p. 3, Ementário vol. 2153-02, p. 266)*

A 1ª Turma do STJ demonstrou entendimento favorável à legalidade do ressarcimento ao SUS, no Agravo Regimental no Recurso Especial 670807:

*Processual civil. Administrativo. Inscrição no Cadin. Natureza do débito (Lei 10.522/2002, art. 2º, § 8º). Hipóteses legais autorizadoras da suspensão do registro (Lei 10.522/2002, art. 7º). 1. O ressarcimento devido pelas operadoras de planos de saúde à Agência Nacional de Saúde Suplementar, em decorrência de atendimentos a beneficiários de seus planos pelo Sistema Único de Saúde, tem natureza indenizatória, não se considerando débito referente a “preços de serviços públicos ou a operações financeiras que não envolvam recursos orçamentários”, para fins do art. 2º, § 8º, da Lei 10.522/2002 (conversão da MP 2.176-79/2001). 3. Agravo regimental provido, para negar provimento ao recurso especial. (AgRg no REsp 670807/RJ – 1ª Turma – Agravo Regimental no Recurso Especial 2004/0098747-6 – rel. Min. José Delgado – rel. p/ Acórdão Min. Teori Albino Zavascki j. 08.03.2005, DJ 04.04.2005, p. 211)*

O TRF da 2ª Região também caminha para a constitucionalidade do ressarcimento ao SUS:

*Constitucional e administrativo. Operadoras de plano de saúde. Ressarcimento ao SUS. Lei 9.656/1998. Constitucionalidade. Tabela Tunep.* – O Estado, ao atender pessoas que mantêm contratos com operadoras de planos de saúde presta serviços que seriam de responsabilidade das mesmas, em prejuízo do atendimento de parte da população mais carente. – O ressarcimento ao SUS impede o enriquecimento sem causa por parte das operadoras, e que a sociedade suporte um custo de responsabilidade daquelas. – Competência da ANS para estabelecer normas para ressarcimento ao Sistema Único de Saúde (arts. 4º e 32º da Lei 9.656/1998). – Inexistente ofensa aos princípios da anterioridade ou da reserva legal. – Recurso provido. (TRF 2ª Região – 2ª Turma – Apelação em Mandado de Segurança AMS 52951 2002.51.01.021722-3 – rel. Des. Federal Sergio Feltrin Correa – j. 15.09.2004 DJU 21.03.2005, p. 144.

*Administrativo e constitucional. Ressarcimento ao SUS. Questões contratuais.*

1. As pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde têm o dever de ressarcir ao SUS quando seus consumidores e respectivos dependentes forem atendidos em instituições públicas ou privadas, conveniadas ou contratadas, integrantes do Sistema Único de Saúde – SUS.

2. O ressarcimento ao SUS é devido em relação às autorizações de internação hospitalar quando as provas produzidas nos autos não forem suficientes para afastar, de forma inequívoca, os procedimentos e serviços realizados nos referidos atendimentos. (TRF 2ª Região – 8ª Turma Especializada – ApCiv 431555/RJ 2003.51.01.025827-8 – rel. Juiz Federal convocado Marcelo Pereira / no afast. relator – j. 27.01.2009 – DJU 30.01.2009, p. 167)

*Processual civil. Agravo de instrumento. Antecipação de tutela. Art. 32 da Lei 9.656/1998. Ressarcimento ao SUS. ANS.* – Insurge-se a Agravante contra a decisão de 1º grau que indeferiu o pedido de antecipação de tutela, nos autos da ação ordinária, no sentido de não compelida ao ressarcimento ao SUS de que trata o art. 32, da Lei 9.656/1998. – Em face da sinalização do Colendo Tribunal Superior, no sentido de entender pela constitucionalidade do ressarcimento ao SUS instituído pela Lei 9.656/1998, encontrando-se em consonância com o art. 197, da Constituição Federal, o pedido de antecipação de tutela carece dos seus pressupostos autorizadores, nos termos do art. 273, do CPC. – Agravo desprovido. (TRF 2ª Região – 5ª Turma Especializada – AgIn 86668 2001.02.01.041300-5 – rel. Des. Federal Paulo Espírito Santo – j. 08.06.2005 – DJU 21.06.2005, p. 122)

Apesar de a jurisprudência caminhar para a aceitação do ressarcimento, em decisão liminar no Agravo de Instrumento 141.631/RJ, o relator Desembargador Federal Paulo Espírito Santo parece sinalizar a razão que nos apetece: *inexiste relação jurídica entre a Agravante e o SUS. A sua relação jurídica existe em relação ao paciente* (grifos nossos):

(...) O legislador pátrio, ao editar a referida norma, não pretendeu, como se vinha argumentando, dividir com as operadoras de plano de saúde a obrigação constitucional imposta ao Estado de financiar a seguridade social, mas, tão-só, coibir certas práticas adotadas pelas operadoras que lhes propiciavam o enriquecimento sem causa, que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Em outras palavras, constatou-se que as operadoras, em muitos casos, contratam com os usuários determinado tipo de cobertura, cobram por ela, mas não a disponibilizam plenamente ou, voluntariamente, não se estruturam de modo a realizar de forma eficaz a sua prestação, em especial, no que tange aos exames de custos mais elevados e com incidência nos municípios mais interioranos.

A consequência disto é que muitos dos usuários, frente à necessidade de realização de tais exames, embora dispo de cobertura particular, inviabilizados, recorrem às instituições vinculadas ao SUS, livrando as operadoras do pagamento de tais despesas que contratualmente lhes caberiam.

Tal posicionamento, norteador de meus julgados recentes, está em convergência com o entendimento majoritário dos Membros deste Eg. Tribunal, que vêm julgando no mesmo sentido.

Ademais, em nível de tutela provisória, objeto deste Agravo de Instrumento, não vejo como não reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo, porque de uma forma bem resumida, *inexiste relação jurídica entre a Agravante e o SUS. A sua relação jurídica existe em relação ao paciente.*

Os benefícios do SUS, em princípio, devem atender a todos, indiscriminadamente, em face da generalidade das leis. Se um determinado paciente tem um plano particular de saúde, isto não o retira desta generalidade, já que é um benefício privado por ele contratado.

Todavia, como o E. STF já sinalizou com alguns votos, em ações civis públicas, no que tange à constitucionalidade do dispositivo, ainda mantenho o meu posicionamento, no sentido de dar razão à Agravante, mas reservando-me quando do julgamento da ação principal, adotar um posicionamento que eventual e futuramente poderá advir do E. Supremo Tribunal Federal, no sentido inverso ou seja da constitucionalidade do artigo 32 da Lei 9.656/1998.

Diante do exposto, *defiro a liminar* postulada, para suspender os efeitos da R. decisão atacada, até julgamento final do presente recurso.

(...)

Rio de Janeiro, 03 de novembro de 2005. (AgIn 141631/RJ (2005.02.01.011273-4) – 19ª Vara Federal do Rio de Janeiro (200551010157008) – rel. Des. Federal Paulo Espírito Santo)

O entendimento da jurisprudência dominante é que o ressarcimento ao SUS é relação que decorre de um fato ilícito contratual praticado pela operadora: o Estado deveria ser ressarcido na medida em que o consumidor procurou o SUS em razão de ter a operadora se negado a cobrir, ilicitamente, algo que estava previsto na lei ou no contrato.

Contudo, o ilícito praticado pela operadora (descumprimento de contrato) é uma relação totalmente adversa ao SUS. A relação jurídica (contratual) existe em relação ao paciente. A relação criada pela Lei 9.636/1998 é oriunda de ato não-lícito. O critério material que gera a relação entre operadoras e SUS é: ser uma operadora que possui um assegurado atendido pelo SUS. Isso, inclusive, independe de a operadora ter se negado a cobrir algo previsto contratualmente.

O atendimento pelo SUS é constitucionalmente devido. Não há o que se falar em empobrecimento ou locupletamento, enquanto o atendimento gratuito pelo SUS é um direito do cidadão. Por outro lado, a obrigatoriedade contratual é de dispor ao assegurado o atendimento médico. Só há ilicitude no não cumprimento do contrato. Não há ilicitude em o assegurado procurar o SUS. A operadora, ao atuar na cobertura de custos médicos e hospitalares de seus beneficiários, não “enriquece sem causa”, pois o assegurado paga para que, se preciso, utilize atendimento privado – independente de utilizá-lo.

Aliás, nas situações em que o cidadão busca voluntariamente o SUS ou que o cidadão é atendido, sem opção, pelo Poder Público (como no atendimento prestado pelos bombeiros e pelos hospitais públicos nos casos de urgência e emergência em via pública), sequer teríamos a possibilidade de a operadora descumprir um contrato.

Caracterizada a questão, vemos que o ressarcimento ao SUS pretende ser uma “indenização”, com suas características expostas: (i) oriunda de um fato ilícito e (ii) com objetivo de voltar ao *status quo ante*.

E quais são, no caso em tela, as supostas caracterizações? A alegação jurisprudencial de quem defende o ressarcimento é de que há uma hipótese ilícita: o enriquecimento sem causa com a procura dos segurados pelo SUS, ainda que tenham contratado com as operadoras e estas devam prestar o serviço. O critério quantitativo, por isso, é o valor de cada prestação de serviço pelo SUS.

Todavia, este fato “ter enriquecimento ilícito”, que afastaria qualquer dúvida da exação não-tributária, não é o que ocorre com uma análise mais atenta. De fato, a prestadora de saúde não é obrigada a prestar o serviço pelo contratado, mas obrigada se solicitada para tal. A solicitação de serviço do SUS não faz com que haja enriquecimento “ilícito”, pois ilícito é se recusar a cumprir o contrato, e não a mera opção do assegurado pelo SUS.

É claro, o assegurado vai ao SUS quando não consegue atendimento para a operadora. Isto, contudo, deve ser resolvido em âmbito civil, com a indenização (e multa) convertida da operadora para o assegurado, (possivelmente) como previsto em contrato. Por outro lado, não há propriamente o “empobrecimento” do SUS, graças ao art. 196 da CF, que garante o direito à saúde universalmente. Ou seja, há obrigação do Estado, independente de qualquer pagamento, de prestar saúde a todos.

O fato não é, portanto, enriquecimento ilícito. É, sim, ser prestadora de serviço com um assegurado que procurou o SUS para fazer serviço, serviço o qual é assegurado em

contrato. Descaracterizado o ato ilícito, vamos ao âmbito da licitude: como se trata de compulsoriedade, temos claramente um tributo. Outros parágrafos do art. 32 da Lei 9.656/1998 nos dão outras características:

§ 3º A operadora efetuará o ressarcimento até o décimo quinto dia após a apresentação da cobrança pela ANS, creditando os valores correspondentes à entidade prestadora ou ao respectivo fundo de saúde, conforme o caso.

(...)

§ 6º O produto da arrecadação dos juros e da multa de mora serão revertidos ao Fundo Nacional de Saúde.

É uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não é sanção de ato ilícito e é cobrada com uma certa participação do contribuinte. O dinheiro arrecadado, conforme o art. 32 da Lei 9.656/1998, deverá ser destinado ao hospital que prestou o serviço. Temos, mais especificamente, uma contribuição social.

O problema de o governo não instituir novo tributo parece-nos estar nos limites constitucionais (e infra). Se enriquecimento sem causa há, é o do próprio Estado, ao apropriar-se de valor que, a rigor, jamais poderia ser entendido como devido pelas operadoras.

Diante desse quadro, o desate desse nó jurídico somente ocorrerá quando de uma futura decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, julgando o mérito da aludida ADIn, uma vez que se o STF decidir pela inconstitucionalidade do ressarcimento tal como hoje está posto, as operadoras ficarão isentas de seu pagamento. E aqueles que pagaram poderão compensar os valores ou ingressar com ação de repetição de indébito.

## **6.5. “Instituída em lei”**

Para o Código Tributário, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos (art. 97). Somente ela completa a descrição abstrata de sua hipótese, seu sujeito ativo e passivo, sua base de cálculo e alíquota, seu critério espacial e temporal.

Nem sempre o aspecto pessoal ativo e o temporal estão expressos: se o legislador se omitir quanto ao aspecto temporal, “estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre”, nos dizeres de Geraldo

Ataliba,<sup>254</sup> caso a omissão for quanto ao aspecto pessoal: será o Estado titular da competência impositiva, caso não atribua a outra pessoa a condição de sujeito ativo da relação jurídica tributária (conforme o art. 7º do CTN, a função de arrecadar os tributos é delegável). Detivemo-nos melhor nos critérios da regra-matriz de incidência tributária no Capítulo 2.

Como toda norma, a presunção de validade independe de seus requisitos essenciais, bastando a promulgação. Não discordamos, portanto, de Leandro Paulsen,<sup>255</sup> quando afirma que “uma exigência pecuniária compulsória, que não seja sanção de ato ilícito, cobrada pela Administração, com base em uma Portaria, será, sim, tributo (os requisitos de existência estarão satisfeitos), ainda que inválido (não satisfeita a exigência de observância da legalidade estrita)”. Apenas ressaltamos que norma inválida não existe. Ela será válida até que autoridade competente retire a validade da norma, no caso fundamentada em falta de instituição em lei. Tudo o que foi cobrado como tributo é tributário, até que outra norma a invalide.

“Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF). Não é (somente) a legalidade que está exposta no art. 3º do CTN, mas também a proibição de instituição de tributo sem lei que o estabeleça, conforme o art. 150, I, da CF – a estrita legalidade (sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça).

Os veículos introdutórios criados pelos denominados processos legislativos estão previstos no artigo 59 da Constituição da República e são os seguintes: (I) a Emenda Constitucional; (II) a Lei Complementar; (III) a Lei Ordinária; (IV) a Lei Delegada; (V) a Medida Provisória; (VI) o Decreto Legislativo; (VII) a Resolução. Todos estes veículos introdutórios são expedidos pelo Poder Legislativo, com exceção das Medidas Provisórias, criadas pelo Executivo.

Em nosso sistema tributário constitucional, normas tributárias em sentido estrito têm de ser criadas, conforme dicção do artigo 150, inciso I, da Constituição da República, por Lei, entendida, aqui, como veículo introdutor composto das seguintes espécies: Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória e Lei Delegada. A exceção fica por conta da alteração das alíquotas do IPI, IOF, II e IE, faculdade do Poder Executivo. Notemos que as

---

<sup>254</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 95.

<sup>255</sup> *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 631.

“exceções” são constitucionais.

Se o tributo só pode ser instituído em lei, é possível a criação de tributos por Medida Provisória (que não é lei)? Há forte doutrina que vê, contudo, no art. 150, I e II, *a*, a impossibilidade de a Medida Provisória ter como objeto o aumento de tributos, por culpa do princípio republicano.<sup>256</sup> Geraldo Ataliba não via a representação da vontade dos administrados nesta espécie de veículo introdutor.

O Supremo Tribunal Federal já admitiu a instituição de tributos de tal forma.<sup>257</sup> É possível a instituição de tributos por este veículo introdutor, como se encontra expressa no artigo 62, § 2º, da CF, acrescentado pela EC 32/2001:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

III – reservada a lei complementar;

(...)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

A instituição em lei em sentido estrito comporta outras exceções. No art. 153, § 1º, em alguns impostos (II, IE, IOF, IPI) de competência da União, é facultada a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, por exemplo. A nova alínea *b* do inciso I do § 4º do art. 177,<sup>258</sup> introduzida pela EC 33/2001, autoriza, através de ato do Poder Executivo, proceder a

<sup>256</sup> *República e Constituição*, p. 132.

<sup>257</sup> ADIn 1667-DF – Tribunal Pleno – rel. Ilmar Galvão – 02.04.2003 – DJ 09.05.2003, p. 43, *Ementário* vol. 2109-01, p. 170.

<sup>258</sup> “Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...)

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

(...)

restabelecimentos de alíquotas com aplicação imediata. São exceções constitucionais que, a nosso ver, não alteram a forma federativa de Estado, a separação de Poderes e nem os direitos e garantias individuais, o que impediria, por exemplo, a mencionada alteração do art. 177 por Emenda Constitucional (graças ao art. 60 da CF). Assim, só é possível entender a exigência de instituição em lei coadunada com a competência outorgada pela Constituição – que não inclui somente lei, mas Medida Provisória e outros atos do executivo de alteração de alíquotas. Genericamente, o tributo deverá ser instituído por ato normativo permitido constitucionalmente, ou seja, por *procedimento competente*.

Com a Emenda Constitucional n. 32/2001, o § 1º do artigo 62 da CF passou a prever que Medidas Provisórias não iriam tratar sobre matérias de competência exclusiva das Leis Complementares. Sobre isto, Charles McNaughton comenta:

Agora, em matéria de tributação, leis complementares servem como outro instrumento em defesa da ordem democrática que é o do impedimento de instituição de Medidas Provisórias para determinar certas matérias. Compreendamos.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal já definiu que as Medidas Provisórias são medidas cabíveis para instituir tributos. Em suma, prevaleceu o critério do dinamismo, em face da segurança e da democracia. Se bem que o princípio democrático não reste abalado em suas estruturas, se pensarmos a importância da participação do Congresso na aprovação de Medidas Provisórias.<sup>259</sup>

## 6.6. “Cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

A cobrança *mediante atividade administrativa plenamente vinculada* é norma que regula momento logicamente posterior à instituição do tributo. Confundir pressuposto com regime jurídico a ser adotado pela sua instituição é trocar a consequência pela causa. Ainda assim, teceremos alguns comentários.

A cobrança “plenamente vinculada” tem ao menos dois sentidos: (i) como não-discricionária e (ii) como cobrança vinculada a um agente administrativo.

(i) Não compete à autoridade administrativa analisar se e quando é conveniente a cobrança do tributo. Enquanto na seara administrativa muitos atos são discricionários, no

---

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b (...).”

<sup>259</sup> Charles McNaughton, *Hierarquia e sistema tributário*, p. 352-353.

direito tributário, são vinculados. A legalidade é estrita, a lei fiscal é que é a determinante. Não há convenção de critério que defina (com rigor) as classes de atos discricionários e vinculados: Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>260</sup> admite que não há ato propriamente discricionário, mas apenas discricionariedade por ocasião da prática de certos atos. A “plena” vinculação ganha assim, ao menos, caráter de vetor, apontando para a menor discricionariedade possível.

(ii) Uma segunda acepção de atividade administrativa plenamente vinculada é da necessidade da presença de um funcionário público para sua cobrança. Sobre isto, pensamos como Paulo de Barros Carvalho, ao entender que a formalização da obrigação tributária pode ser feita tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN):

O tamanho tendencialmente estável dos aparatos administrativos, em proporção ao crescimento acentuado do universo dos sujeitos passivos, vem determinando que as legislações atribuam aos contribuintes a “competência” para expedir o ato de linguagem responsável pela introdução da norma individual e concreta no sistema do direito positivo.<sup>261</sup>

Para nós, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao cumprimento irrestrito da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias.

---

<sup>260</sup> Cf. Celso Antônio Bandeira de Melo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 424.

<sup>261</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário, linguagem e método*, p. 436.

## CONCLUSÃO

A pergunta fundamental que se buscou responder, a todo tempo, foi: *como saber se uma exação é tributária?* Contudo, a aproximação da questão nos mostra outras interrogações: qual o alcance do termo “tributo” entre os utentes da comunicação jurídica? Como limitar a interpretação de uma palavra a um específico campo do conhecimento? Como buscar evitar os ruídos no processo comunicacional? E, finalmente: como definir conceitos jurídicos? A palavra muda de sentido em outro contexto? Qual o verdadeiro sentido? O que é verdade? Em poucos instantes, passamos do Direito Tributário à Filosofia da Linguagem, pensando já na possível volta aos problemas empíricos: como num processo de formalização e desformalização do conhecimento, buscando o rigor e a univocidade da Lógica Jurídica.

Para isso, no início do trabalho, expomos nossas premissas epistemológicas: a língua é constituidora da realidade jurídica, só há verdade por consenso, não há texto sem contexto. Admitimos que a Lógica das Classes é instrumento imprescindível em uma definição de conceito e que a demarcação do objeto de estudo, aliada à escolha de um método de pesquisa, são basilares para o alcance do conhecimento.

Isto posto, passa-se a um estudo do átomo do sistema jurídico: a norma, alcançada através da interpretação a partir dos textos de lei e da relação de subordinação e coordenação entre outras normas. Busca-se também compreender os pressupostos, os elementos e o regime jurídico das exações. Para a norma ser tributária, em sentido estrito, precisa possuir os elementos da norma-matriz de incidência.

A norma, que não deve ser interpretada isoladamente, é como um texto que faz parte de um sistema de textos. O sistema tributário nacional é um contexto peculiar, posto que eminentemente constitucional e separado por tudo ao sistema financeiro. A norma tributária aí vê seu regime jurídico, formado em essência pelos princípios tributários postos na Constituição.

A plurissignificação do termo “tributo” envolve dentro do campo do direito tributário ao menos três acepções: como pecúnia, como norma tributária matriz e como norma financeira. Somente as duas primeiras interessam ao Direito Tributário, pois a última em nada interfere na relação “Fisco x Contribuinte”. É por isso, inclusive, que não se pode falar em “retrocesso” pela tredestinação das contribuições sociais.

A Constituição Federal não possui uma definição de conceito de tributos, mas aponta certas exações como tributárias. Dentre elas, estão as subclasses: contribuições sociais, empréstimos compulsórios, impostos de guerra, CIDEs e contribuições de melhoria, que possuem um pressuposto fático para o exercício da competência. Os impostos, taxas, contribuições de iluminação pública e as outras contribuições sociais (que não as CIDEs) não possuem tal critério.

Tributo, em uma definição conotativa, é uma norma geral e abstrata que tem como antecedente uma hipótese que não representa o descumprimento de outra norma, e que implica uma relação jurídica modalizada como obrigatória, qual seja, o dever do contribuinte de levar dinheiro ao Fisco.

A utilização de critérios que não pertençam aos elementos da norma-padrão de incidência podem levar o intérprete ao entendimento de que o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço não é tributo, pois não representa receita pública (característica extrínseca “receita pública”). Da mesma forma, as Taxas de Marinha, o que faz a jurisprudência compreendê-las como preços públicos.

A questão da licitude também gera controvérsias: admitimos a possibilidade do IPTU progressivo em razão do não-respeito à função social da propriedade unicamente porque é denotada como tributo pela Constituição Federal. Do contrário, como é o caso do não-desconto no IPVA para o contribuinte infrator, somos pela ilegalidade. Já o ressarcimento ao SUS nos parece criação de institutos alheios às possibilidades do sistema jurídico tributário: surge por influências políticas, mas não pode ser admitido pelos rigores da Dogmática Jurídica. Não se trata de sanção de ato ilícito, mas uma relação Fisco x contribuinte que tem como pressuposto uma relação privada.

Buscou-se, enfim, testar instrumentos seguros para a identificação das exações tributárias. Tivemos êxito; contudo, a investigação do instituto basilar do Direito Tributário demonstra que ainda existem muitos temas polêmicos a serem acordados pela comunidade jurídica. Geram imensos debates pontos outros que não estudados no trabalho, como a questão do pedágio ou das custas e emolumentos. Isso tudo parece confirmar também não uma premissa por nós exposta, mas a máxima de Hegel: “o que é bem conhecido, justamente por ser bem conhecido, não é conhecido”.

## BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 5ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Paulo Roberto. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ANNUZIATA, Marcelo. *Conceito constitucional de tributo*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico-Financeiro). São Paulo: USP, 2001.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. FGTS: base de cálculo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. Vol. 2.
- \_\_\_\_\_. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2ª ed. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BARRETO, Aires F. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.
- BARRETO, Marco Antonio Gama. *O conceito de tributo no sistema brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). São Paulo: PUC/SP, 2008.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor/IBDC, 1997.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES, Nelson Gonçalves. *Enciclopédia de termos lógico-filosóficos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- BRITO, Edvaldo Pereira de. *O conceito tributo*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: USP, 1997.
- BRITO, Maria do Socorro Carvalho. *Parecer PFE n. 02/2007*. Disponível em: <<http://www.pge.pe.gov.br/opencms/opencms/pge/pareceres/pareceres/pareceres-0135.html>>. Acesso em: 8 mar. 2010.
- CAMPOS, Dejalma de. A dimensão jurídica do tributo. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CAPRA, Fritjop. *O Tao da Física*. Trad. Maria José Quelhas Dias e José Carlos Almeida. Lisboa: Editorial Presença, 1989.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 8ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CASTELLANI, Fernando Ferreira. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado de. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 6ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons, 2007.
- FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Curso de saúde suplementar: manual jurídico de planos e seguros de saúde*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ª ed. São Paulo: Annablume, 2004.
- GALVÊAS, Ernane. Breve história dos tributos. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. Em busca do controle sobre as Cide's. In: André Mendes Moreira; Antônio Reinaldo Rabelo Filho; Armênio Lopes Correia (org.). *Direito das telecomunicações e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GUARINONI, Ricardo. *Introducción ao conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 1998.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.
- HEGENBERG, Leonidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2002.
- HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: Aires F. Barreto, Eduardo Domingos Bottallo (coords.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

- \_\_\_\_\_. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. Izidoro Blikenstein e José Paulo Paes. São Paulo: Cultrix, 2005.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigo 1º. In: Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: MP, 2008.
- MCNAUGHTON, Charles William. *Hierarquia e sistema tributário*. São Paulo: PUC/SP, 2008. Obra inédita.
- MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26ª ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional 57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.
- MILL, John Stuart. Sistema de lógica dedutiva e indutiva. Seleção traduzida por J. M. Coelho. *Os pensadores*, 2ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.
- MORIN, Edgar. *O Método 3: conhecimento do conhecimento*. 4ª ed. trad. Juremir Machado da Silva. Porto Alegre: Sulina, 2008.
- MORRIS, Charles. *Fundamentos de la teoría de los signos*. trad. de Rafael Grasap. Barcelona-Buenos Aires: Paidós, 1985.
- MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Imprensa Oficial, 2001.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Fontes do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor, 2009.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- PASSOS, J. J. Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As taxas e os preços no ordenamento jurídico brasileiro*. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Uma proposta harmonizadora para o tema da destinação: análise a partir do PIS e da Cofins. *V Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário. Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: Priscila de Souza (coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 6v. 2009.
- ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.
- ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- SANTAELLA, Lucia. *A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas*. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- \_\_\_\_\_; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

- SANTOS, Bianca Mizuki Dias dos. O art. 110 do CTN e a impossibilidade de texto legal limitar o ato de interpretação e a construção de sentido das normas jurídicas. *Revista de Direito Tributário* 99. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística general*. Tradução, prólogo e notas de Amado Alonso. 24ª ed. Buenos Aires: Editorial Losada, 1945.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Santiago del Estero: Paidós Postales, 1999.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.
- SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. *Curso de semiótica geral*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A natureza tributária das contribuições para o FGTS. *Revista de Direito Público* 17. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1971.
- \_\_\_\_\_; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TARSKI, Alfred. *Introduction to logic and to the methodology of deductive sciences*. Tradução de Olaf Helmer. New York: Dover Publications, 1995.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- \_\_\_\_\_. Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 2º ao 5º. In: Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe (coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: MP, 2008.
- \_\_\_\_\_. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. *V Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário. Linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- VALLE, Natália Ribeiro do. *Terras de marinha: taxa de ocupação (devida ou indevida, como saber?)*. São Paulo: RG Editores, 2007.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.
- WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*. 2ª ed. aumentada. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical Investigations*. 3ª ed. Trad. de G. E. M. Anscombe. Oxford: Basil Blackwell, 1986.