

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

GREGORY WAGNER NUNES CARNEIRO DE OLIVEIRA

**CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NA CF/88
- DIÁLOGO COM OS DEFENSORES DOS CRITÉRIOS INTERNORMATIVOS
E OUTRAS CONSIDERAÇÕES**

BRASÍLIA

2014

GREGORY WAGNER NUNES CARNEIRO DE OLIVEIRA

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NA CF/88
- DIÁLOGO COM OS DEFENSORES DOS CRITÉRIOS INTERNORMATIVOS
E OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como exigência para obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário.

BRASÍLIA

2014

AGRADECIMENTOS

O IBET surgiu para mim por indicação do meu professor de Direito Tributário Universidade Estadual de Maringá, Roosevelt Maurício Pereira, no fim da graduação, para que pudesse “abrir a mente” para o Direito. Não há dúvida de que o curso cumpriu o prometido. Por isso, todo o agradecimento ao meu hoje amigo, Dr. Roosevelt.

Agradeço também aos meus companheiros de IBET, presentes nas discussões de plenário e além.

Agradeço a Beth, administradora do IBET, com toda certeza responsável pelo sucesso da instituição no planalto central.

Aos professores, principalmente os seminaristas, pois são responsáveis pelo estímulo do pensamento próprio.

Agradeço, por fim, minha esposa, Isadora, minha mãe e meu irmão, Marli e Max, pelo apoio constante nos estudos e em tudo mais.

Se, ao bater na razão, a lógica não
bate no coração, não serve para
nada.
(Alaôr Caffé Alves)

RESUMO

Fez-se, nesse trabalho, uma breve apanhado do quadro geral do “giro linguístico” introduzido pelo prof. Paulo de Barros Carvalho, bem como as aplicações do estudo da lógica dentro do Direito. Definimos, primeiro, a guinada filosófica pelo qual o Direito passa (tardamente, inclusive). Buscou-se, após, uma delimitação rigorosa do tema dentro das possibilidades do estudo, e tentou-se, ao mesmo tempo, situar o leitor do que seria o direito, a ciência do direito, norma jurídica e o percurso gerador de sentido. Em seguida, fomos rapidamente uma definição do conceito de tributos, assim situando a matéria tributária dentro do quadro geral ora traçado. Passou-se, então, ao quadro da doutrina e da jurisprudência sobre a classificação dos tributos, dando a devida atenção ao rigor de cada uma e fazendo a crítica pertinente frente ao pontos de partida desde trabalho. Tentou-se, no último capítulo, entrar em pequeno diálogo com professores que sustentam a chamada classificação internormativa, primeiro fazendo um apanhado de parte de seu comentários e, após, expondo alguns questionamentos e conclusões em relação a eles. Em sua parte final, deixamos as impressões das reflexões feitas no decorrer do trabalho, levantando a problemática das propostas analíticas atuais em face, principalmente, da teoria normativa atual do prof. Paulo de Barros Carvalho.

Palavras-chave: Direito; tributo; ciência; norma jurídica; linguagem; lógica.

ABSTRACT

It was done, in this work, a brief introduction of the general overview of the Prof. Paulo de Barros carvalho's "linguistic turn", as well the applications of the logic study inside the Law study. We tried to reach a serious delimitation of the theme, giving this study's possibilities, while locating the reader in what would be the Law, the science of Law, the norm and the creator meaning's path. Following this lessons, we briefly defined the concept of tax, in this way putting the taxing issue "inside" the general matter once exposed. Then, the several current divisions of the taxes was aborded, giving, in each one, the proper critique once giving this work's premises. In the last chapter, we started a brief dialogue with internormative classification's Professors, first making an explanation of part of their arguments and, than, exposing some questioning and conclusions. In the last part, we put the our personal thoughts about the theme, raising the problems about the current analytic theories, once again, giving, mainly, the contemporary Paulo de Barros Carvalho's normative theory.

Keywords: Law; tax; science; norm; language; logic.

SÚMARIO

	INTRODUÇÃO.....	10
1	DIREITO, LÓGICA E LINGUAGEM.....	11
1.1	A TEORIA GERAL DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	14
2	O QUE É TRIBUTO?.....	15
3	O QUE É CLASSIFICAR?.....	18
3.1	OS PROBLEMAS DA FALTA DE RIGOR LÓGICO.....	20
4	AS CORRENTES CLASSIFICÁTORIA TRIBUTOS.....	22
4.1	OS PROBLEMAS DAS CLASSIFICAÇÕES EM GERAL.....	25
4.1.1	A ambiguidade do termo “tributo”.....	27
4.1.2	Outro problema da vinculação e restituição como critérios de divisão....	29
4.1.3	O termo “contribuição” na CF/88.....	32
4.1.3.1	Um argumento de política fiscal.....	33
4.1.4	As considerações de Tárek M. Moussallem – apresentação e crítica.....	34
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
	REFERÊNCIAS.....	39

INTRODUÇÃO

Estudar no IBET é muito gratificante. Aquele que tem a disponibilidade de enfrentar as questões de seminário sempre aberto ao conhecimento, fora das “praticidades” constantes do cotidiano jurídico, é introduzido naquilo que há de um pouco mais duradouro no Direito. E para mim, essa seja a mágica do IBET: fazer com que os debates da matéria tributária sejam consequência de um debate muito mais fértil de Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito, Teoria do Conhecimento, Teoria da Ciência e Lógica. Tudo que o IBET proporciona, porém, só está aberto para aqueles que entram sem preconceitos, prontos para se nutrir dos estudos próprios, dos companheiros de discussão e dos professores visitantes. Para os outros que se se afastam do novo, e sempre há estes “outros”, as discussões são apenas divagações que não ajuda na prática.

O tema proposto para breve discussão neste trabalho, da classificação dos tributos na Constituição Federal de 1988, foi, nas discussões de plenário do IBET-Brasília, no início de 2013, o mais puro exemplo de uma problemática analítica do Direito. De certa forma, a surpresa da pouca discussão naquela época, somado ao posicionamento isolado que sustentei, tenha sido estímulo para que pensássemos o tema, já visando escrever este pequeno estudo de modo que pudesse trazer algo diferente para o leitor.

Não há espaço para grandes explicações. O objetivo é apenas sugerir reflexões em algum pontos, solicitar esclarecimento em outros, e tirar, no ápice da audácia, algumas simples conclusões sobre o que é classificar e como podemos aplicar o tema nos tributos. Mesmo assim, não se pode deixar de lado definições propedêuticas sobre lógica, assunto que trato com muito carinho desde os primeiros seminários; sobre Teoria Geral do Direito e Ciência do Direito, principalmente no que concerne a teoria normativa de Kelsen e suas outras leituras; sobre “giro-linguístico”, linha geral do IBET e grande tema da filosofia contemporânea; e claro, definição de diversos institutos jurídicos, no qual se ressalta justamente o tributo. Tudo no intento de situar como a matéria vem sendo tratada e os motivos pelos quais aderimos a teoria que restringe a classificação em uma divisão só da norma jurídica tributária.

O trabalho, enfim, se reserva aos seus humildes fins. É uma ideia geral das classificações dos tributos após a CF/88, um diálogo com parte da doutrina, e uma homenagem a maravilhosa especialização em Direito Tributário do IBET.

1 DIREITO, LÓGICA E LINGUAGEM

O professor Paulo de Barros Carvalho nos adverte no início de seu Curso¹: existe uma diferença, perceptível ao leitor mais atento, entre o livro escrito com a intenção de ser científico, com pressupostos, pontos de partida, e aquele que se reserva apenas a fazer um compilado de opiniões próprias ou alheias, sem qualquer apelo ao mínimo de coerência. Se o Direito é uma camada de linguagem que atua sobre a linguagem social (e esta proposição pode parecer estranha num primeiro momento), a introdução de termos linguísticos básicos, e as concatenações que seguem, são imprescindíveis. É com base em conceitos de “Direito”, “linguagem”, “norma jurídica”, “sanção”, que podemos fazer outras afirmações mais complexas, como, e.g., “isso não é direito”, “isto é um caso de bitributação”, “aquilo é um *bis in idem*”, “tributo é taxa, contribuição de melhoria e imposto” e etc. Enfim, fazemos compromissos anteriores, e formamos um arcabouço de premissas para o discurso, passível de verificações e confrontações próprias de qualquer ciência².

Primeiro e mais importante, que significa o giro-linguístico de que tanto se fala?

Trata-se da sempre recorrente questão (ou problema) do conhecimento e de uma revisitação na relação homem-objeto, discussões presentes desde o início da Filosofia ocidental.

Como bem afirma Russel³, que a reverência aos clássicos, principalmente à Aristóteles, não permitiu que teoria do conhecimento “fugisse” de investigações metafísicas. Mais de vinte séculos tiveram que passar até que reflexões além dos clássicos fossem feitas. A filosofia da linguagem é uma dessas reflexões⁴.

Por meio da linguagem, as palavras como símbolos, qualquer que seja o seu suporte, passaram a ter significado independente da “matéria”. A palavra e objeto não estão mais juntos, um correspondendo ao outro. A linguagem é um mundo próprio, meio e fim do conhecimento humano. O “giro linguístico”, em suma, nos diz o seguinte: entre o homem e o

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18 e 19.

² BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das isenções Tributárias*. 3º Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 205.

³ RUSSEL, Bertrand. *The history of western philosophy*. New York: Touchstone, 1972, p. 159.

⁴ Embora discordemos que seja a primeira. O idealismo, presente em Descartes e Berkeley, por exemplo, já retratavam um esboço de reação contra a metafísica de Aristóteles. Uma verdadeira guinada na teoria do conhecimento. Deveras, como afirmam alguns, a verdade por correspondência já estaria morta em Kant e sua introdução ao idealismo transcendental. Não no advento do giro-linguístico. Por mérito, temos que reconhecer que foi a filosofia da linguagem que subverteu a ordem do conhecimento no que tange a relação sujeito-objeto. Sobre o assunto vide: LEBRUN, Gérard. *Kant e o fim da metafísica*. São Paulo: Martins fontes, 2002; e STRECK, Luiz L. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 4º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

objeto existe sempre a “palavra”. Este é obstáculo que o homem sempre enfrentou, mas só passou a considerar efetivamente em meados do século XX⁵, e que constitui o “giro linguístico”.

O importante para o jurista que se situa no meio deste imbróglio epistemológico, é que mesmo que não falemos no “mundo”, cosmos ou universo como linguagem, parece correto, sob qualquer aspecto, considerar que o Direito depende da linguagem para existir. Aceita-se, por assim dizer, a concepção de que entre o objeto (Direito Positivo) e o homem (jurista) há um processo de “tradução”, o fio condutor sem o qual não há conhecimento.

Enfim, quem tenta se adaptar a filosofia da linguagem, deve abandonar o problema da substância material, dessa metafísica das definições, da verdade absoluta e por correspondência, para introduzir, daí sim, o Direito no contexto comunicacional, da coerência, dos níveis de discurso, da delimitação do objeto e da constante atenção terminológica. Se falamos deste contexto comunicacional que nos cerca (inapelavelmente), o nosso conceito de Direito não poderia ser algo longe desse sistema de referência.

E é verdade que talvez todo mundo tenha um conceito de Direito. A definição desse conceito, porém, é algo um pouco mais elaborado e menos certo do que parece⁶. E é claro que “Direito”, como qualquer outra palavra, em maior ou menor grau, é termo dotado de ambiguidade, vagueza, porosidade e carga emotiva⁷. As possibilidades de “*uso e estruturação frásicas são muitas*”⁸. Apesar dos problemas (aliás, próprios da linguagem), podemos afirmar de forma um tanto categórica, de acordo com as premissas do construtivismo lógico-semântico, que Direito é linguagem, ou melhor, é corpo de normas jurídicas, mínimas manifestações linguísticas do deôntico, prescritiva portanto, destinadas a regulação das condutas humanas na sociedade. Este é o Direito Positivo. Diferente da ciência do Direito, que, dentro das premissas que adotamos, é outro tipo de linguagem. Como destaca o Prof. Paulo de Barros⁹, Direito e sua ciência “*são dois corpos de linguagem, dois discursos*

⁵ Entre palavra e objeto existe abismo. O giro linguístico nos leva a questionar se há alguma maneira se superar esse abismo e esperar algum entendimento dogmático. Nesse sentido: ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. 1º ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 38.

⁶ Definir conotativamente é botar o conceito em termos, isto é, eleger características “*que nos fazem chamar certos objetos por aquele nome, de forma que, mesmo não sendo enumerados tais objetos, há possibilidade de identificá-los*” (TOMAZINI, Aurora. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2º Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 60). Posso, por exemplo, enumerar tudo que se chama “tributo” (denotação), ou dizer, por uma lei de geração, as características que compõe um elemento, ao mesmo tempo que o fazer pertencer a certo conjunto (definição conotativa) (MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Ed. UNESP, 2001, p. 42).

⁷ TOMAZINI, Aurora. *Op. cit.*, p. 63 e ss.

⁸ *Idem. Ibidem.*, p. 62.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 33

linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas”.

Enquanto a linguagem do Direito Positivo tem função predominante de determinar a condutas sociais (que configura sua linguagem objeto), de prescrever, a Ciência do Direito se ocupa da função de conhecer e descrever seu objeto, que é o próprio Direito Positivo. Ou seja, são sobreposições de linguagem (metalinguagem). Isto nos remete a diferença de que, no momento em que o Direito Positivo é linguagem operada pela lógica do dever-ser, do deôntico, sob os valores de (in)validade, a Ciência do Direito é da lógica do ser, isto é, existe sob a égide da verdade ou falsidade. Anota-se diferenças de objeto, função (pragmática), lógica e de valores.

Outrossim, não se pode esquecer que a linguagem empregada no Direito Positivo, uma vez que produzida por corpo miscigenado de pessoas, nem sempre especializadas, possui grau de elaboração e coerência menor que o da Ciência de Direito, que é linguagem que pretende ser unívoca e sem contradições. Isto muito diz, podemos adiantar, sobre os nomes pretensamente próprios, como “impostos”, “contribuição”, que vemos na legislação.

Não se deve, isso posto, confundir a ciência do Direito com o Direito positivo. Embora possa parecer bizantina a diferenciação, sua consideração é evita que se confunda os discursos produzidos em nível de metalinguagem, sem conflito entre o prescritivo e o descritivo¹⁰.

O Direito positivo, então, não existe sem norma jurídica. Norma jurídica é manifestação deôntica, dentro de uma estrutura lógica implicacional, ou seja, com um antecedente e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídica internamente modalizada como obrigada, permitida e proibida.

Não é intenção colocar em símbolos todos esses problemas por agora, mas é ter em mente que implicação, antecedente, conseqüente, modalizador deôntico, são todos conceitos lógicos e vem à cabo para entender o que é norma jurídica.

Firmes nessas breves lições, fiquemos com as seguintes considerações: o Direito é ordem normativa, necessariamente vertida em linguagem e que visa regular as relações sociais (é sobrelinguagem em relação a sociedade); norma jurídica é, por sua vez, a mínima manifestação do deôntico, organizado na forma hipótese-consequência (implicação).

¹⁰ Kelsen mesmo, para vermos com a questão é intrincada, jamais disse que o Direito era puro (e talvez seja sua consideração mais achincalhada), só a ciência do Direito, o que diz muito sobre a impropriedade das críticas feitas ao autor (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins fontes, 2006, p. 1)

1.1 A TEORIA GERAL DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito tributário, aliás, todos os “ramos” do Direito são resultados de subdivisões para melhor estudar. São divisões artificiais do objeto que melhoram a sua compreensão. Esse cunho didático, entretanto, muitas vezes ganha mais importância do que deveria nos estudos do cientista. Acaba-se por esquecer que qualquer ramo do Direito, tributário, penal, constitucional, seja qual for, é uma parte não autônoma do Direito, que é um todo orgânico, “*uno e indecomponível*”¹¹.

Disto decorre, para o Direito tributário, se vamos conceituá-lo como um ramo do Direito, não é surpresa dizer que estaremos restritos àquele conceito de Direito que foi dado do tópico anterior. Dito que direito é sistema de normas jurídicas, todas iguais sintaticamente, o direito tributário é constituído por uma norma jurídica: a norma jurídica tributária. Este é o objeto principal de estudo da ciência do Direito tributário. Por isso, em mesma esteira, o Prof. Paulo de Barros Carvalho enuncia¹²:

“Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que corresponda, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.”

Assim posto, qualquer especialidade passa por uma análise bem mais abrangente, sob certo aspecto. Daí porque afirmar que esse corte metodológico, imprescindível para qualquer análise científica, não “desloca” o tributo da proposta jurídica, ou seja, a proposta da Teoria Geral do Direito.

Na especificidade relativa que impõe a proposta deste trabalho, entretanto, é de se considerar que ciência do Direito tributário busca o conhecimento do que “é” o fenômeno tributário. O trabalho mais útil, nos parece, será aquele que compreende seu objeto como tal, focado no fenômeno tributário. Conforme poderemos observar mais a frente, não significa nenhum atentado à ciência do Direito afirmar que determinada norma jurídica é de interesse financeiro, ou penal, ou civil, quando se estampam em normas jurídicas distintas, e tornam-se conceitos de certo modo alienígenas para uma ou outra proposta.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 46.

¹² *Idem. Ibidem.* p. 47.

2 O QUE É TRIBUTO?

Algumas características já foram vistas quando situamos o tributo como objeto da ciência do Direito tributário. Contudo, é necessário aprofundar. O tributo é norma jurídica. Isto já deixa bem claro que a sua organização será igual a qualquer outra norma jurídica, podendo ser simbolicamente assim representada¹³:

$$NJ(H(Cm(v.c).Ce.Ct) \rightarrow C(Cp(Sa.Sp).Cq(bc.a)))$$

H = Hipótese;

Cm = Critério material;

v = verbo

c = complemento

Ct = Critério temporal;

Ce = Critério espacial;

→ = símbolo implicacional

C = Consequente;

Cp = Critério pessoal;

Sa = Sujeito ativo;

Sp = Sujeito Passivo;

Cq = Critério quantitativo;

bc = Base de Cálculo;

a = Alíquota.

Traduzindo, um fato performático e humano, necessariamente localizado no tempo e no espaço, é condição suficiente para que se instale uma relação jurídica tributária entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, com objeto resultante da operação matemática entre base de cálculo e alíquota.

A norma jurídica tributária acima representada, porém, nem sempre estará assim organizada. E isto é “normal”, e ressaltando a posição do intérprete, ocorre dentro de um percurso gerador de sentido.

Para demonstrar o caminho percorrido para a construção de uma norma jurídica tributária, é preciso ter em mente que a norma jurídica não se confunde com o enunciado normativo, presentes em leis em sentido lato. Esta, a lei, é apenas a linguagem veículo da norma jurídica, que é resultado do ato de interpretação, muitas vezes de diversos enunciados. Assim, interpretar nada mais é do que “atribuir valores a símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações, e por meio delas, referências a objetos”¹⁴. O percurso, ademais, se divide em quatro níveis, de acordo com as lições do prof. Paulo de Barros Carvalho.

No primeiro plano, o da expressão (S1), vislumbramos apenas os signos soltos, plenos de sentido, mas que não se estruturam como manifestação deôntica. É o texto, a literalidade, o único dado objetivo no percurso gerador de sentido. Destarte, é com base em algo fora de nós,

¹³ Representação com algumas modificações de CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 417 e 418.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103.

nos símbolos dados fora do ser conhecedor, que se constrói a norma jurídica, não no interior pura e simples de nossas valorações (apesar de representar uma parte significativa)¹⁵.

No plano da significação dos enunciados prescritivos (S2) adentramos no plano do conteúdo, isto é, atribuímos valores aos símbolos do plano S1. Como bem salienta o prof. Paulo de Barros Carvalho¹⁶, por agora não temos que nos preocupar com a estruturação lógico-normativa, pois as significações são atribuídas aos enunciados tal como se apresentam no plano da expressão.

No plano S3, agora normativo em sentido estrito, as significações produzidas isoladamente (S2) com base nos signos do plano S1 deverão agora ser organizadas logicamente de forma a ter sentido deôntico completo. Não raro, vários enunciados são utilizados para a construção de uma norma jurídica, ou de apenas um enunciado várias normas podem ser construídas. Não há regra quanto a isto.

Por fim, o plano S4 da relação entre normas, ocorre algo parecido com o efetuando no plano S3, mas ao invés de enunciados, articulamos normas jurídicas com o fim de montarmos um sistema coordenado.

Bom salientar, que o fato de apresentarmos o percurso em atos sucessivos não significa que seja linear. O processo gerador de sentido é verdadeiro trânsito pelos subsistemas. Por exemplo, a busca por significações no plano S2 pode ocorrer dentro do plano S1, no momento que se recolhe outros enunciados para atribuir significações. Outrossim, mesmo após todo o trabalho de construção, dentro do cerco inapelável da linguagem novos signos necessariamente seriam produzidos, que nos faz voltar ao plano S1, pois mesmo o texto da norma jurídica poderá ser reinterpretado.

Então, dentro desse ponto de partida que são os enunciados normativos, quais são os que servirão para a construção de um conceito de tributo? Citamos o principal, o art. 3º do CTN:

Art. 3º **Tributo é toda prestação pecuniária compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Destaque é nosso)

Este enunciado chega perto de um conceito normativo, embora precise da “lapidação” do intérprete.

¹⁵ Para que não façamos uma confusão muito comum ao interpretar o “giro- linguístico” do Prof. Paulo de Barros, que é lhe atribuir uma doutrina solipsista (por maldade ou preguiça intelectual). Exemplo: COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho*. 2º ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 114.

Primeiro, a expressão redundante “em moeda”. Embora não cause prejuízo a significação, já se foi dito que a prestação é pecuniária. Outrossim, a expressão “*ou cujo valor nela se possa exprimir*” dá a errônea ideia de que o tributo poderia ser dever de outra espécie, que não o de dar dinheiro ao poder público, uma vez que quase tudo pode ser exprimido em moeda.

Na mesma toda, a dicção da “*instituída em lei*” é, assim como a expressão “*em moeda*”, é redundante. Ora, a prestação é compulsória, ou seja, e como toda conduta “obrigatória” só pode ser instituída em lei, já de acordo com o art. 5º da CF¹⁷. A crítica se reforça quando atentamos que o art. 150 da CF¹⁸ elege a específica legalidade tributária. A necessidade de lei para instituição decorre da simples obrigatoriedade presente na relação tributária¹⁹.

A questão da vinculação na cobrança, isto é, da vinculação da administração na arrecadação da quantia que corresponde à obrigação, não se liga, em nosso modo de ver, ao tributo, mas sim a atividade do administrador. Embora haja atos vinculados, outros existem que exigem certo grau de juízo e discricionariedade do administrador²⁰.

Assim, nos livrando dos termos repetitivos e prescindíveis, tributo pode ser definido como norma jurídica que possui no seu antecedente um fato lícito²¹ e no conseqüente a obrigação de dar dinheiro ao poder público (sujeito ativo). O prof. Geraldo Ataliba²², com simplicidade, resume o tema com maestria:

“Nesse plano, não se pode desconhecer que toda exigência coativa de cunho patrimonial que o estado faça aos sujeitos à sua ordem jurídica se submete à disciplina constitucional. Se tal exigência traduzir-se em dinheiro, então o regime que se lhe aplica é o tributário.”

¹⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - **ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;** (destaque é nosso)

¹⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - **exigir ou aumentar tributo sem lei** que o estabeleça; (destaque é nosso)

¹⁹ O Prof. Paulo de Barros, contestando aqueles que sugerem a existência de obrigação que não seja por lei, ex. contrato, afirma que a força obrigatória dos contratos mesmo advém da lei. Não há, no Direito pátrio, obrigação que não seja *ex lege*. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23º Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 59.

²⁰ *Idem, ibidem*, loc., cit.

²¹ O prof. Paulo de Barros destaca que o ponto principal da definição legal é “*a compulsoriedade, o caráter pecuniário da prestação e o traço do tributo não constituir sanção de ato ilícito, decorrendo, sempre, de fato lícito.*” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 402.

²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 192.

3 O QUE É CLASSIFICAR?

A lógica, grosso modo, estuda a correlação ente proposições. Até que ponto uma coisa dita é consequência de outra²³. A implicação, por exemplo, importante para a compreensão do que é o fenômeno normativo, considera a proposição antecedente (geralmente posicionada a esquerda) como a condição suficiente para que possa ocorrer o consequente²⁴. E pronto. Não é de nenhuma relação causa ou temporal. A lógica abstrai das verificações empíricas. Só pensar, para ilustrar um pouco, que a relação entre o “ser proprietário de imóvel urbano” (antecedente) e “pagar uma quantia ao município”, à princípio não tem qualquer relação causal ou temporal, mas simplesmente implicacional. Essa artificialidade, com o perdão do termo, é próprio do Direito, e se em algum momento a descrição do fenômeno da incidência do IPTU, que citei a pouco, parecer natural, é apenas o “cacoete” do jurista.

Decorre, portanto, que a lógica está preocupada tão somente com a organização do raciocínio, seu aspecto puramente formal. Os símbolos apresentados da demonstração dos critérios da norma jurídica tributária vem ao cabo desse apelo formalista²⁵. A abstratividade, ou melhor dizendo, a profunda formalização do pensamento a qual a lógica irremediavelmente no conduz, ao mesmo tempo que prescindirá de significações, dá, gradualmente, mais certeza das proposições²⁶. É por meio da lógica que podemos organizar o pensamento em estrutura, com princípios bem determinados, e assim conseguir uma versão²⁷ mais confiável, mais útil (pois, não?), do que pode ser chamado de “verdade”.

A lógica dos termos, também chamada de lógica dos predicados, “*compreende o estudo da composição interna dos enunciados simples e, dentro deles, a análise dos termos sujeito e predicado, da cópula apofântica e dos quantificadores (universal e existencial)*”²⁸, e, nesse intento, “[a]o examinar a estrutura interna do enunciado, a *Lógica dos Termos se ocupa, além da definição, das operações de classificação e divisão*”.

²³ MORTARI, Cezar A. *op. cit.*, p. 2.

²⁴ *Idem. Ibidem.* p. 85

²⁵ Capítulo 2.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23º Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39.

²⁷ Nas palavras sábias do prof. Paulo de Barros: “*Havemos de convir que a lógica (do grego logiké) é apenas um ponto de vista sobre o conhecimento*” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – linguagem e método*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 70.

²⁸ *Idem. ibidem*, p. 117

Ora, então é fácil ver que classificar, assim como o ato de fala²⁹, emissor de proposições, é algo natural no ser humano. Não está tão longe assim do conhecimento corriqueiro. Classificar é, necessariamente e logicamente falando, também nomear, pois “*todo nome, geral ou individual, cria uma classe de objetos (de alguns objetos, como no geral, ou de apenas um, como nos nomes próprios)*”³⁰. De modo mais enfático, classificar é

“distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.”³¹

Se o ato é lógico, então deve respeitar leis lógicas, ou seja, aquelas medidas organizadoras do raciocínio. Especificamente ao ato de classificar, Tárek Moysés Moussallem³² apresenta de forma bem didática todos os critérios que temos que observar:

a) deve haver apenas um *fundamentum divisionis* por operação, isto é, a cada etapa, desde a definição do conceito do objeto dividido, é preciso que se eleja apenas um critério/característica, de acordo com a necessidade de divisão e as regras hierárquicas do sistema, para uma classificação jurídica, o Direito positivo (teremos oportunidade de exemplificar essa regra mais a frente, quando expusermos as diversas formas de classificação dos tributos);

b) as classes coordenadas devem se excluir mutuamente, ou seja, os elementos constantes em uma subclasse não poderão constar em outra resultante daquela fase da divisão. Por exemplo, a primeira divisão da qual não se pode fugir, dos “tributos” e “não-tributos” são mutualmente excludentes em relação aos seus elementos. É dizer, não há um elemento que seja “tributo” que seja “não tributo” ao mesmo tempo. Pode parecer um tanto óbvia a afirmação, mas é um erro corrente como veremos em momento oportuno;

c) as classes coordenadas juntas esgotam a superclasse. Aqui a explicação é simples e intuitiva. É natural que os elementos presentes nas subclasses juntos representem todos, e não apenas parte, de uma superclasse da qual fazem parte. Assim, usando o exemplo já citado, as

²⁹ “O homem fala. Falamos quando acordados e em sonho. Falamos continuamente. Falamos mesmo quando não deixamos soar nenhuma palavra. Falamos quando ouvimos ou lemos. Falamos igualmente quando não ouvimos e não lemos e, ao invés, realizamos um trabalho ou ficamos à toa. (...) Costuma-se dizer que por natureza o homem possui linguagem. Guarda-se a concepção de que, à diferença da planta e do animal, o homem é o ser vivo dotado de linguagem”. HEIDEGGER, Martin. *O caminho da linguagem*. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Vozes, 2011, p. 7.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit, loc. cit.*

³¹ *Idem. Ibidem., loc. cit.*

³² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Classificação dos tributos – uma visão analítica*. In IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, *Tributação e Processo*, São Paulo: Noeses, 2007, p. 611 a 613. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit*, p. 120.

subclasses dos “tributos” e “não-tributos” esgotam todo o universo de discurso quando considerado seus elementos;

d) as operações sucessivas da divisão devem ser efetuadas por etapas graduais. Este critério é decorrência da regra “a”; e, por último, e mais importante,

e) as diferenças para criação das subclasses devem decorrer da definição do que se divide, ou seja, as subclasses decorres das características definitórias do objeto.

O Prof. Paulo de Barros³³ dá especial atenção à este último critério, nos seguintes termos:

“Uma boa classificação depende não só do processo de dividir o termo, mas, antes disso, de elaborarmos uma definição adequada de seu conceito. (...) **Com a definição outorgamos à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.**” (Destaque é nosso)

A observação desse regra demanda que, antes de iniciar qualquer classificação, é necessário que fixemos a definição do objeto a ser dividido³⁴, no caso o “tributo”³⁵.

3.1 OS PROBLEMAS DA FALTA DE RIGOR LÓGICO

As regras enunciadas para uma divisão lógica dos tributos não é produto de vaidade ou algum intelectualismo sem qualquer apelo pragmático. Trata-se de instrumento extremamente útil, que permite aos estudiosos abordar a questão tributária de maneira verdadeiramente analítica e, ao final, ter uma classificação que não levará a confusões no decorrer do discurso. Por isto é preciso atenção sempre, afinal, a classificação é só um dos problemas enfrentados pelos teóricos do Direito. O regime jurídico pressupõe muitos outros enfrentamentos.

A regra “a”, “b”, “c” e “d”, visa evitar, como ensina Tárek M. Moussallem³⁶, uma falácia, a da divisão cruzada. Colocando de maneira mais aberta, o desrespeito à aplicação de critério único, gradualmente aplicado, de modo a tornar as subclasses mutualmente excludentes e, ao mesmo tempo, e esgotando, juntas, os elementos da superclasse (ou classe

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 120.

³⁴ “A forma mais elementar de classificar é a divisão. A divisão consiste em distribuir os elementos do universo do discurso (classe universal) entre certo número de classes complementares de maneira sistemática. Eis a razão pela qual a divisão, em sua etapa mais simples, ganha foros dicotômicos. Basta um conceito para sugerir-la. Por exemplo, definir o conceito de “tributo” cria automaticamente duas classes de ‘tributo’ e ‘não-tributo’”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Op. cit.*, p. 611.

³⁵ Que já fizemos no capítulo 2.

³⁶ *Idem. Ibidem.*, p. 612.

universal), faz com que um mesmo elemento possa estar em duas classes coordenadas ao mesmo tempo, na mesma classificação.

Este problema, de intersecção de classes, na qual um elemento é³⁷ uma coisa e outra, cria as famosas figuras “*sui generis*”. No plano prático, as contribuições não raro são exemplos de resultado de uma classificação cruzada³⁸, por tal ganham o caráter “especial” e tem modificado seu regime jurídico de maneira inconsistente³⁹.

Por último, ignorar a regra “e” leva a classificação a ter o problema mais comum das classificações em geral: a “perda” do objeto a ser classificado. A definição rigorosa, como adverte Irving M. Copi⁴⁰, evita que nos atralhamos com problemas do uso da língua, a ambiguidade e a vagueza dos termos. Deixar de lado a definição do objeto a ser dividido, ou mesmo falhar em observá-la, no nosso caso o termo “tributo”, caminha-se à uma classificação falaciosa, de outro objeto. Nas palavras do já citado Prof. Irving M. Copi⁴¹:

“As falácias de ambiguidade são coisas sutis. As palavras são resvaladiças, e a maior parte delas tem uma grande variedade de sentidos, de significados diferentes. **Quando se confundem esse significados diferentes na formulação de um argumento, o raciocínio é falacioso.** Para evitar as várias falácias de ambiguidade, devemos ter presente, como toda a clareza, o significado do termo que empregamos. Um modo de consegui-lo é definir os termos-chaves que são usados” (destaque é nosso)

A propósito, classificações de diversos teóricos são falaciosas exatamente por tropeçar na ambiguidade.

Os problemas expostos são os mais comuns na doutrina, apesar de não termos explicitado outros também recorrentes (e até certo ponto mais grosseiros). Só esses citados, entretanto, devem ser suficientes para afastar a “vontade” de “classificar” de qualquer maneira, fora da lógica. Bem sabemos que isto não é fácil. O critério da utilidade com frequência fala mais alto no atual quadro da dogmática jurídica. Há uma predisposição à certa conformação com o “decido primeiro, fundamento depois”. A apresentação clara das regras a serem seguidas para classificar, levadas nesse trabalho como fundamento de todos os comentários que seguirão, é um pouco para fugir desse propósito, na medida que ordena e nos serve, também nos afasta dos fins não científicos.

³⁷ Vocábulo “é” usado no sentido de “estar contido em”. *Idem. Ibidem.* p. 616.

³⁸ Além de ser patente que viola diametralmente as princípios basilares da lógica proposicional de primeira ordem, como identidade, não-contradição e terceiro excluído.

³⁹ No Direito, aliás, tratar algum instituto como “especial”, *sui generis*, é o portão principal do sanatório de que tanto falava o Prof. Becker. Veja, por todos, o tratamento jurisprudencial que recebeu a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

⁴⁰ COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2º ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 106.

⁴¹ *Idem. Ibidem.*, p. 100.

4 AS CORRENTES CLASSIFICÁTORIAS DOS TRIBUTOS

Diversas teorias surgiram para classificar os tributos. E nesse campo tem para todos os gostos. Algumas altamente rigorosas, de apenas duas espécies⁴², até as que vão em cinco. Não há problema “lógico” ou jurídico neste fato. Via de regra, as conveniências e praticidades das ciências, determinada pela vontade do cientista, que o faz “parar” nas classificações, limitá-la. Haverá tantas espécies quantas diferenças específicas presentes em cada objeto. Agora, cabe ao dogmático, ao cientista que pugna por uma certa “pureza” de análise⁴³, escolher com coerência a seus pressupostos metodológicos. Vamos às breves exposições das correntes mais famosas e consagradas.

A primeira é a de autoria do tributarista gaúcho Alfredo A. Becker. Sua teoria bipartida divide o gênero tributo, naturalmente, em duas espécies apenas: impostos e taxas⁴⁴. E isso se justifica a partir do momento que se define

“[o] critério de investigação da natureza jurídica do tributo (...) parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma *única* base de cálculo. (...). *Haverá tanto distintos gêneros de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.*”⁴⁵ (Itálico no original)

Destarte, continua Becker, sendo a base de cálculo referente a um serviço estatal qualquer, será taxa, se não, imposto. Veja que o critério utilizado é a referência da base de cálculo com um serviço estatal ou não, em plena sintonia com os critério de divisão lógica que falamos no capítulo passado. Becker interrompe sua divisão apenas nesse critério, justo por “focar” sua análise no critério quantitativo da norma jurídica tributária. O ostensivo uso da “base de cálculo” como o critério mais importante da norma tributária é marca registrada do autor, que liderava, já na década de 60, uma reação a “escola glorificadora do fato gerador”.

Sabe-se hoje que a despeito da importante do critério quantitativo, é o binômio critério material/base de cálculo que interessa para identificarmos um tributo. Ou seja, é importante para o norma jurídica tributária não só o “fato gerador”, tomado aqui como o antecedente de

⁴² Sempre lembrando daquela advertência do Prof. Paulo de Barros, o que é “gênero” ou “espécie” é algo relativo a posição do objeto em uma cadeia de classificação. Por exemplo, a “taxa” é uma espécie em muitos casos em que empregaremos no nosso discurso daqui pra frente, mas é um gênero quando “prosseguimos na divisão e surge as “custas judiciais”. Enfim, não há algo no campo das classificações que seja propriamente gênero ou propriamente espécie.

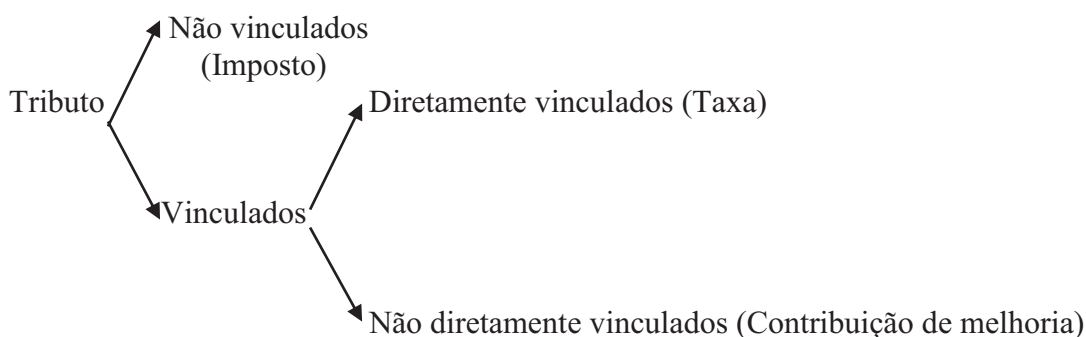
⁴³ A ciência do direito “[c]omo teoria, quer única e exclusivamente conhecer seu próprio objeto.” KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 1.

⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 405.

⁴⁵ *Idem. Ibidem.*, p. 397.

uma norma geral e abstrata, mas também pela base de cálculo, a grandeza econômica que representa o “fato” no critério quantitativo do consequente da mesma norma jurídica⁴⁶.

Tomando esta última observação, a teoria tripartida⁴⁷ faz a seguinte divisão: aplicando o primeiro critério de divisão, ser o critério material/base de cálculo vinculada ou não à uma atuação estatal; a partir destes dois subgêneros ou classes coordenadas, os vinculados e não vinculados, aplica-se outro *fundamentum divisionis*, ser diretamente ou não diretamente vinculado a uma atuação estatal, da qual a subclasse dos “vinculados” é dividida em diretamente vinculados à uma atuação estatal, então denominados taxa, ou não diretamente vinculado, denominados contribuição de melhoria. Ao fim, teria esta representação gráfica:



Simplem notar que a teoria tripartida é uma “continuação” da teoria bipartida, aplicando-lhe apenas mais um critério. Despiciendo dizer que a divisão em três espécies é a adotada pelo Código Tributário Nacional⁴⁸ e pela Constituição Federal⁴⁹, bem como “transfere” para esses subgêneros as “contribuições” (que não são as de melhoria) e os “empréstimos compulsórios”. O rigor lógico e o apego a forma da norma jurídica tributária é o ponto notável das classificações supracitadas, chamadas também de intranormativas.

Entretanto, as duas teorias citadas ignoram uma situação que, para alguns, a partir da Constituição de 1988 não poderia ser mais ignorada, a destinação do produto arrecadado à título de imposição tributária ou mesmo a previsão de suas restituição. Com isso em pauta, principalmente após o advento da Constituição atual, estudiosos passaram a incluir estes dois

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 399.

⁴⁷ Da qual são representantes: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 407; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24º ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 515; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 125; e COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de Direito tributário brasileiro*. 11º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 383.

⁴⁸ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

⁴⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, 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; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

critérios à classificação dos tributos⁵⁰. Tácio Lacerda Gama é um deles e diz, enfaticamente, que

“[e]stá na finalidade prescrita para o produto da arrecadação o elemento que autoriza a criação de contribuições e empréstimos compulsórios. Trata-se de requisito exigido pela Constituição para o exercício da competência. Constitui, como efeito, tema ligado diretamente à instituição de tributos, passível de ser estudado pela Ciência do Direito Tributário.”⁵¹

Refere-se, para exemplificar, aos arts. 148, parágrafo único, 149, 195, 212, § 5º, entre outros, todos da CF/88.

Nessa toada, admite-se a seguinte classificação, em três critérios: o primeiro sendo a vinculação da critério material a uma atividade estatal, criando as duas classes coordenadas dos vinculados e não vinculados; o próximo critério, a destinação do produto arrecadado, aplicada as anteriores classes coordenadas, criam os tributos vinculados destinados (taxas), vinculados e não destinados, não vinculados e destinados, e não vinculados e não destinados. Por fim, aplicando o critério da previsão normativa de restituição, criam-se as classes dos tributos vinculados, destinados, e restituíveis (seriam os empréstimos compulsórios⁵²); os vinculados, destinados, e não restituíveis (taxas); vinculados, não destinados, e restituíveis (não previstos na CF); vinculados, não destinados e não restituíveis (Contribuição de melhoria)⁵³; não vinculados, destinados e restituíveis (como dito, poderiam ser os empréstimos compulsórios também); não vinculados, não destinados e restituíveis (não previsto na CF); e por fim, os tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis (os impostos).

A classificação do STF, pormenorizada voto do Min. Rel. Carlos Mário Velloso, Recurso Extraordinário n. 138.284-8/CE, julgado paradigmático, ficou exposta a seguinte classificação: com base no *fundamentum divisionis* na variação da hipótese de incidência elenca-se,

⁵⁰ Entre os quais podemos citar como representantes: GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. 1º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 107; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 217; SANTI, Eurico Marcos Diniz. *As classificações no sistema tributário*. in *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1988; MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 629; e BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico destinação e controle*. 2º ed. São Paulo: Noeses, p. 72

⁵¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. 1º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 110.

⁵² Embora ele pudesse cambiar para não vinculado, destinado e restituível, uma vez que não tem materialidade prevista na CF (caso raro, inclusive).

⁵³ Aqui há uma pequena divergência entre os autores, visto que Tárek não entende ser a contribuição de melhoria um tributo vinculado a uma atuação estatal. Para ele, a previsão classificatória seria a não vinculado, não destinado e não restituível, tal qual um imposto. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 633.

“a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscas (C.f., art. 149), que são: c.2.1 sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F, art. 195,I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, paráf. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, paráf. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. Corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).”⁵⁴

Essas são, em apertado resumo, as teorias classificatórias dos tributos. Os entraves e comparações se tornam quase impossíveis, tamanha a disparidade de critérios e espécies. Os comentários gerais e específicos que seguirão, são, em sua maioria, confrontações internas com autores que compartilham dos mesmos pressupostos que nós, tais quais, a normatividade do Direito, a aplicação da lógica e a importância da linguagem na teoria do conhecimento.

4.1 OS PROBLEMAS DAS CLASSIFICAÇÕES EM GERAL

Todas as teorias classificatórias das divisões dos tributos são criticadas. Muda um pouco o quadrante das críticas e sua “profundidade”. Apresentaremos os problemas de todas as teorias de modo relativamente superficial, uma vez que a exposição um pouco mais profunda de alguns tópicos específicos das classificações faz parte do diálogo que pretendemos iniciar com alguns autores.

Pois bem. A bipartida e tripartida, bloco que podemos separar como uma mesma teoria para fins de comentários, são logicamente rigorosas, dentro daqueles pressupostos que elencamos. Utilizam apenas um critério de divisão por vez, de maneira que as classes coordenadas que surgem não possuem elementos coincidentes, ao passo que também, juntas, esgotam os elementos da superclasse anterior. Destarte, partem de uma conceituação normativa do tributo, dando à regra “e” de divisão lógica a devida atenção.

Os critérios para a divisão, por certo, não são propriamente lógicos. A lógica, já dissemos, prescinde de significações, cuida apenas da estrutura. Em suma, a lógica diz que tem que ter um critério, mas não diz qual é o critério⁵⁵. Se a classificação é do direito positivo, uma norma jurídica, é do direito positivo que sairá os critérios, principalmente da

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ceará. Recurso Extraordinário n. 138.284-8. Tribunal pleno. Rel. Min. Carlos M. Velloso. Brasília.01 de julho de 1992, p. 451. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>> acessado em 24 de fevereiro de 2014.

⁵⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 612.

Constituição, mais alto escalão do ordenamento jurídico nacional. Os critérios eleitos pela teoria bipartida e tripartida são constitucionais⁵⁶. Ignora, contudo, segundo os críticos, o advento de outros critérios constitucionais após a CF/88, justamente a destinação e restituição do produto arrecadado. Só com a adição destes dois critérios, insistem os críticos, pode-se esgotar “o repertório de variáveis do sistema constitucional vigente”⁵⁷.

As teorias internormativas, por sua vez, chamadas assim por procurarem critérios fora da norma jurídica tributária em sentido estrito, apresentam problemas bem diferentes dos agregados as teorias intranormativas. Tácio Lacerda Gama⁵⁸ os resume de maneira bem direta: violaria o art. 4º, II, do CTN⁵⁹; seria critério da destinação do produto arrecadado ou sua restituição fundado na ciência das finanças; e, por fim, transcenderia o os limites da Ciência do Direito Tributário.

Os dois primeiros argumentos são facilmente afastados.

O primeiro, que invoca o CTN, pela simples hierarquia presente no ordenamento jurídico. É muito claro que se a Constituição Federal diz que há relevância para a destinação do produto arrecadado, o art. 4º, II, do CTN, restaria não recepcionado desde de 1988. Não haveria como plausivelmente fazer com que o CTN condicionasse uma classificação de busca critérios na Constituição. Aqui não parece haver descompasso entre as teorias.

Outrossim, o argumento de que os critérios da destinação e restituição são da ciência das finanças não é impeditivo, nem lógico nem jurídico. A ciência das finanças é efetuada por uma miscelânea de métodos⁶⁰, dentro os quais se encontra o jurídico⁶¹, na análise da ciência do Direito Tributário e Financeiro⁶². Sob qualquer desses dois enfoques, da arrecadação ou do gasto de dinheiro público, há, comprovadamente, previsão em norma jurídica. Não há dado alienígena, meta jurídico, na classificação.

Outra coisa, porém, é dizer que os critérios são ligado diretamente a norma jurídica tributária em sentido estrito, ou seja, ao tema central da Ciência do Direito Tributário e poderia ser usado na divisão sem ofender a regra “e” que expomos no capítulo passado.

⁵⁶ Tomando em conta a importância dada ao critério material e base de cálculo na limitação ao poder de tributar (art. 154, I) e na distribuição das competências.

⁵⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Op. cit.*, p. 138.

⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Op. cit.*, p. 109.

⁵⁹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 49.

⁶¹ *Idem. Ibidem.*, p. 42.

⁶² Essa mistura de propostas e métodos que para alguns significou efetivamente o fim da ciência das finanças. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 156.

Por fim, a proposta classificatória do voto do Min. Velloso no RE 138.284-8/CE não chega sequer a “passar” pelo crivo das regras lógicas de divisão que elegemos para o nosso trabalho. Erra naquela forma binária de classificação, de modo, por consequência, suas classes se cruzam. Exemplo é a classe das “contribuições” e “outras contribuições”. Idênticas. O eminente ministro elege apenas um critério de classificação, a hipótese, e sequer o utiliza, pois faz referência apenas aos enunciados constitucionais que outorgam competência para instituição tributária, e, por fim, oferece nada menos que quatro subclasses. Para uma análise científica e rigorosa, devida aos seus erros e imprecisões, é imprestável, mesmo considerando a sua corrente aplicação por uma parte da doutrina.

Vimos até agora os problemas de todas as classificações, expostas de forma neutra, sem pender para uma e para outra. Nos tópicos seguintes, contudo, nos reservaremos a apresentar alguns problemas específicos lógicos e não lógicos que vemos nas classificações que acrescentam os critérios da destinação e restituição, finalmente nos posicionando como um defensor da teoria tripartida.

4.1.1 A ambiguidade do termo “tributo”

Muitos estudiosos adotam a destinação do produto arrecadado ou a previsão normativa de sua restituição, resultando em mais de três espécies tributárias. Trabalhos como o do prof. Tárek M. Moussallem, são de rigor invejável e nos parece o melhor representante da doutrina pentapartida. Aliás, não por outra razão é tão citado neste trabalho.

Diz o autor, em parte de discurso, em atenção a regra “e”, *“que as diferenças para criação das subclasses devem decorrer da definição do dividido, ou seja, as subclasses decorres das características definitórias”*⁶³. E concordando que o termo que merece definição é tributo, o prof. Tárek não diverge de nós ao adotar a definição baseada no art. 3º do CTN. Isto é, adota uma definição normativa de tributo.

Estranhamente, apesar de fincado em fundos alicerces teóricos e alerta da grande ambiguidade da palavra “tributo”, para o qual o Prof. Paulo de Barros acha seis significados correntes na doutrina e jurisprudência, o prof. Tárek não atenta para um significado específico

⁶³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 613.

e que com certeza merecia ao menos um parágrafo de sua atenção. Trata-se de tributo como quantia em dinheiro. Vejamos o que diz prof. Paulo de Barros sobre esse sentido específico:

“Uma das mais vulgares proporções semânticas da palavra “tributo” é justamente aquela que alude a uma importância pecuniária. Indicando um volume de notas, quantas vezes não dizemos eis aí o imposto que vou levar ao banco. Essa menção corriqueira, entretanto, não é somente a do falar comum dos leigos. Pode ser encontrada, até com frequência, no fraseado de nossas leis, regulamentos e portarias, como por exemplo, no art. 166 do Código Tributário Nacional: *A restituição dos tributos que comportem...* Surge aqui a voz ‘tributo’, inequivocamente, como soma de dinheiro, quantia que, na forma do dispositivo, poderá ser restituída.” (Itálico no original)⁶⁴

Ora, se a definição do conceito de tributo é pelo viés normativo, não se poderia fazer o trânsito para outros, ainda mais se considerarmos-nos desde sempre advertidos pelas lições do Prof. Paulo de Barros. Todos os autores dados como defensores da introdução de novos critérios classificatórios após a Constituição de 1988, elegem o caráter normativo do “tributo” antes de iniciar os trabalhos de divisão⁶⁵, mas nenhum esclarece esse ponto⁶⁶.

E nesse sentido, o exemplo do prof. Paulo de Barros, no trecho citado, não poderia ser mais providencial. Os critérios da destinação do produto arrecadado ou a previsão de sua restituição não fazem parte do tributo. Não no sentido normativo pretendido, pelo menos. Não é a norma jurídica tributária que é destinada, mas o produto de sua arrecadação, justamente uma quantia em dinheiro. Não é a norma jurídica tributária que é restituível, mas uma quantia equivalente à paga, enquanto objeto da prestação.

Enfim, o predicativo “restituível” ou “destinado” não parecem se referir à uma definição normativa de tributo, mas tão somente enquanto valor pecuniário. Como poderia se “encaixar” em uma norma jurídica tributária, que possui aquela estruturação $NJ(H(Cm(v.c).Ce.Ct) \rightarrow C(Cp(Sa.Sp).Cq(bc.a)))$ ⁶⁷?

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23º Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 52.

⁶⁵ Entre os quais podemos citar como representantes: GAMA, Tácio Lacerda. *Op. cit.*, p. 128; MARQUES, Márcio Severo. *Op. cit.*, p. 222; SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Op. Cit.*, p. 135; MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Op. cit.*, p. 614; e BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 37.

⁶⁶ Façamos a ressalva apenas do Prof. Eurico M.D. de Santi e da prof. Vanessa Rahal Canado, que em trabalho deveras rigoroso, propõe uma novo conceito de tributo com a “destinação”. Entretanto, o desafio maior, e que consideramos omissos no texto, é que esse novo conceito de tributo demanda um novo conceito de norma jurídica. Isto é, uma relação normativa entre Direito Tributário e Financeiro ultrapassa o âmbito dos enunciados normativos e demanda uma reformulação no campo da lógica jurídica. Bem mais complexo, portanto. SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário e Direito Financeiro: reconstruindo do conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.) *Curso de Direito tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 622.

⁶⁷ Com tradução no início do capítulo 2.

A consequência dessa desatenção é o desrespeito direto da regra “e” de classificação, gerando a falácia da ambiguidade, que alertamos escorados nas lições de Irving Copi⁶⁸. O raciocínio torna-se falacioso não por falta de definição, mas por abandono do uso da definição ora proposta. Busca-se dividir tributo em um sentido determinado, mas se mistura sentidos na eleição de critérios, e torna, na verdade, classificações de coisas distintas.

O prof. Tárek, justiça seja feita, dá atenção ao detalhe que expomos por via transversa. Propõe, entretanto, uma solução que entendemos equivocada frente ao conceito normativo proposto pelo construtivismo lógico-semântico do prof. Paulo de Barros. Sobre isto deixamos um tópico especial ao fim do trabalho.

4.1.2 Outro problema da vinculação como critério de divisão

Um dos argumentos mais fortes da teoria que afasta a utilidade das teorias de divisão intranormativas, é o argumento da proibição da destinação do produto arrecadado pelos impostos, prevista no art. 167, IV, da CF/88, que diz:

“Art. 167. São vedados:

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (Destaque é nosso)

Dando ênfase na vedação da vinculação da receita, não há nada de anormal. Se a Constituição diz que é proibida a vinculação qualquer da quantia arrecadada pelo tributo, então está proibida. Com base nisso e na classificação dita internormativa, Tácio Lacerda Gama afirma:

“Por isso, é equivocado usar o termo ‘imposto’ para designar tributos de natureza diversa, assim como aludir ‘impostos com destinação específica’, ‘impostos com finalidade’, ou usar qualquer outra locução para à qual se

⁶⁸ Vide item 3.1.

integre o termo ‘imposto’, para nomear contribuições ou empréstimos compulsórios.”

E outros autores o acompanham com base naquele mesmo enunciado constitucional. Apesar da destinação critério não ser ponto de embate entre os classificadores intranormativos, é em conta das das ressalvas trazidas pelo próprio art. 167, IV, e § 4^o⁶⁹, CF, que nos parece haver um mandamento de revisão das teorias internormativas.

O enunciado fala claramente na proibição de vinculação, “ressalvada” (quer dizer que está permitido) para a saúde, educação, atividades da administração tributária, com base nos arts. 198, § 2º, 212, da CF, e 37, XXII, do ADCT, que dizem, respectivamente:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (...)

§ 2º **A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:**

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Art. 212. **A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.**

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

⁶⁹ § 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Nos dois primeiros artigos apresentados, a forma imperativa do “aplicará” parece clara em determinar a destinação do produto arrecadado com impostos. Curiosamente, podemos previamente concluir, não só “existem” impostos cujo produto de sua arrecadação pode ser destinada, como essa destinação está modalizada na forma “obrigada” em nível constitucional. Em algumas, inclusive, a destinação é para campo sensível a teoria de classificação internormativas: a seguridade social⁷⁰.

Ora, a partir daqui, vemos um problema na aplicação do *fundamentum divisionis* nas teorias que dão “independência” às contribuições. Se a destinação do produto arrecadado é relevante para classificação, e ao fim, determinará a diferença entre um imposto e uma contribuição⁷¹, é necessário uma readequação: se o produto da arrecadação tem destino, é mandatório colocar os impostos como contribuição, pois seu produto é sim vinculado, ainda que em parte.

Apensar desta observação ser singela, as consequências são tão drásticas que deveriam gerar uma proposição do tipo “todos os impostos descritos não CF são contribuições para a teoria pentapartida”⁷². Não tem um autor, porém, que o faz⁷³. Para a teoria tripartida, que encerra sua análise na norma jurídica tributária, nada muda, uma vez que o produto da arrecadação é irrelevante.

4.1.3 O termo “contribuição” na CF/88

Outro argumento muito utilizado pela doutrina e pela jurisprudência é o apoio nos enunciados de competência tributária, com termo específico de “contribuição”. E de que “o vocábulo ‘contribuição’ tem significação própria – seja no uso comum, seja no uso técnico –

⁷⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

⁷¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 67 e 68.

⁷² Visto que o art. 167, IV, e outros artigos a que fazem referência, tratam da destinação de receitas em geral derivadas de imposto. Com base nos quadros classificatórios pentapartidos, não haveria mais impostos, ou seja, seria classe vazia no ordenamento jurídico brasileiro.

⁷³ A prof. Mizabel Derzi, afasta a necessidade de readequação, afirmando que o mandamento do art. 167, IV, CF, é uma regra, e portanto contém exceções. Ora, a finalidade de classificar, e ter rigor nesse intento, é justamente comportar em classes bem definidas todos os elementos, inclusive o que tem por “exceção”. Aliás, é de se considerar que abrangência das exceções do art. 167, IV, é tão grande que efetivamente inverte essa consideração. Afinal, qual o imposto que não tem o produto da arrecadação destinado? DERZI, Misabel. *A causa final e a regra-matriz das contribuições*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.) *Curso de Direito tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 637.

distinta de imposto e taxa”⁷⁴, bem como “[o] legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indicio de que as contribuições deles (impostos e taxas) deles se distinguem”⁷⁵.

Num discurso muito parecido, em atenção a nomenclatura, Estevão Horvath⁷⁶ salienta:

“No que se refere às contribuições, a lógica da sua existência está na constatação de que, como maior participação (*latu sensu*) do Estado na vida privada (econômica e social, especialmente), os recursos ordinários historicamente previstos nos orçamentos não seriam suficientes para custear essas “novas” atividades. Daí a previsão de cobrança de outras exações, às quais se deu o nome de “contribuições” (poderiam chamar-se “ajuda”, “auxílio”, ou qualquer outra coisa)”

Os autores parecem sugerir algo como “se há contribuição, contribui com algo, então a destinação tem relevância para o novo conceito de tributo”.

Tais considerações, entretanto, ignoram as advertências feitas no primeiro capítulo sobre os níveis de linguagem do Direito positivo e da ciência do Direito Tributário, escorados nas lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Por certo, poderia ter o legislador ter utilizado qualquer outro termo para designar “contribuições”, inclusive “imposto”, vinculando, no âmbito do Direito financeiro, o produto de sua arrecadação. Este, porém, não é efetivamente o ponto central. Os nomes dados pelo legislador, não custa nada lembrar, devem ser lidos com a exigência que o nível de linguagem merece. Diferente da análise científica, que no cerco inapelável da linguagem, hoje mais do que nunca, necessita do máximo rigor nos rótulos dados e em suas definições, a linguagem do direito positivo é cheia de imprecisões, fruto de seu processo político e miscigenado, nem sempre pronto para aceitar as produções científicas⁷⁷. Destarte, o termo “contribuição” ironicamente “contribui” quase nada quando falamos de uma análise científica séria.

Não se trata aqui, bom que se diga, de levar às últimas consequências a serena confissão do inciso I do art. 4º do CTN⁷⁸, mas com base nela, não subordinar à análise

⁷⁴ *Idem. Ibidem.*, p. 95.

⁷⁵ *Idem. Ibidem.*, Loc. Cit.

⁷⁶ HORVATH, Estevão. *Classificação dos tributos*. In BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 49.

⁷⁷ Um exemplo muito claro disso são os diversos projetos de lei (como é o caso no novo CPC), elaborados muitas vezes por cientistas gabaritados, com alto teor de precisão em sua composição, mas se vê modificado na tramitação, com as emendas dos congressistas e modificações de texto em geral. Isto é natural do próprio do processo legislativo e democrático (para o bem ou para mal).

⁷⁸ 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;

científica ao texto puro e simples, sem qualquer confrontação daqueles níveis de significação que aplicamos por ocasião da construção de nosso conceito de tributo⁷⁹.

Dentro de um conceito normativo, então, o nome dado pelo direito positivo pouco importa. Ao menos, aí temos que reconhecer, e trataremos disso quando iniciarmos a conversa com o professor Tárek M. Moussallem, que haja uma completa reestruturação da definição do conceito de norma jurídica.

4.1.3.1 Um argumento de política fiscal

No campo da dogmática jurídica, o nome “contribuição” não se justifica como entidade autônoma. No da política fiscal, por outro lado, se justifica muito bem. Na elaboração da Constituição de 1988, muito devido à alta carga de responsabilidade institucional derivada das ingerências da ditadura militar, a atividade da constituinte esteve sob ameaça de perder legitimidade em razão de ataques de todo tipo⁸⁰. Um deles, de autoria do hoje Senador José Sarney, na época Presidente do Brasil, dizia que

“com a entrada em vigor dos novos benefícios da seguridade social um ‘déficit’ previdenciário da ordem de 680 bilhões de cruzados, outra traduzida a estimativa em moeda estrangeira, como ele o fez, no caso o dólar, de três bilhões e 500 milhões de dólares, algo portanto comparável a cerca de três por cento da dívida externa do país.”⁸¹

Essa preocupação atingia toda a constituinte⁸² e demandava resposta. A forma de resolver este problema orçamentário específico, naturalmente, veio a previsão da criação de outras formas de arrecadação perenes, como as “contribuições”. Primeiro, com essa nova competência tributária, se resolveria o problema do custeio para os serviços assistenciais. Segundo, com esse novo nome, “contribuição”, se afastaria a problemática carga emocional dos termos como “taxa” e “impostos”, e por via transversa se fincaria um método de arrecadação legitimado. A Constituição “coragem” ou “cidadã” não poderia “apunhalar” o povo recém saído da ditadura assim, criando mais “impostos”. Já contribuições pode. Todo mundo quer “contribuir” para um país melhor.

⁷⁹ Capítulo 2.

⁸⁰ BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 10ª ed. Brasília: OAB editora, 2008, p. 462 e 465.

⁸¹ *Idem. ibidem.*, p. 469.

⁸² *Idem. ibidem.*, loc. cit.

E não precisamos ir muito longe para identificar que as contribuições viraram campo de manobra, justamente por ser um termo menos desgastado emocionalmente. A CPMF, as COSIP's, as estratégias orçamentárias e políticas de fim de ano do executivo, de reduzir a alíquota do IPI com o aumento da alíquota da COFINS, dão a entender o que é muito claro: as “contribuições” são politicamente mais maleáveis e não repercutem negativamente para o leigo como um “imposto”.

Um artigo de jornal que retrata o problema político que é o “imposto”:

“Entre os países que mais cobram impostos de seus cidadãos e empresas, o Brasil é o que proporciona o pior retorno em serviços públicos e bem-estar aos contribuintes dos recursos que arrecada. É o que mostra estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), que a partir de dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização das Nações Unidas (ONU) relativos a 2011, compara a carga tributária dos 30 países que mais arrecadam impostos como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

(...)

— **Não há problema em pagar muito imposto** se o cidadão tiver em troca serviços básicos, como saúde, educação e segurança gratuitos e de boa qualidade. Não há por que querer que o Brasil arrecade menos. Mas para onde vai esse R\$ 1,5 trilhão? É possível depender da educação e saúde públicas? — indaga João Eloi Olenike, presidente do IBPT. (...)”⁸³

Pronto! A negatividade do “imposto” é resultado de uma ambiguidade muito comum, na qual a espécie (imposto) se torna gênero, ou seja, qualquer cobrança feita pelo Estado. Isto foi, nos parece, motivo político suficiente para que o legislador mudasse o nome da imposição tributária. Os fins são de justificação pública de uma imposição, deu-se nome “contribuição” ao invés de “imposto”. Tudo no campo da política, o que não condiciona em absolutamente nada a dogmática.

4.1.4 As considerações de Tárek M. Moussallem

De todas as conversas até aqui propostas, em contestação as teorias que justificam dogmaticamente uma teoria tripartida ou quadripartidas dos tributos, a mais complexa e importante é a que estamos prestes a iniciar. Isso por um motivo fácil de resumir: o autor

⁸³Disponível em <<http://oglobo.globo.com/economia/imposto-de-rico-servico-de-pobre-6827373?app=1>> acessado em 27 de fevereiro de 2014.

propõe a justificação intranormativa das contribuições tributárias, diferente de outros autores, que admitem que suas classificações são de “fora” da norma jurídica tributária.

Não só sobre as regras classificatórias, o discurso do Prof. Tárek M. Moussallem é extremamente didático, e acaba por ser leitura obrigatória para o tema da classificação dos tributos. Um ponto específico, tendo como parâmetro a teoria normativa do Direito, chama atenção de maneira especial. Diz o Prof. Tárek⁸⁴, sobre a definição do conceito de tributo:

“Todo indivíduo que possuir as notas definitórias estipuladas na conotação (sejam elas intrínsecas ou extrínsecas, mas sempre definitórias) pertencerá à classe “tributos”.

Agora, não há empecilho para que determinando elemento, além de possuir todas as notas definitórias (ou essenciais) da palavra-de-classe, tenha as denominadas características concomitantes (ou acidentais).”
(Destaque é nosso)

E conclui:

“Dessarte, não há obstáculo algum para que os indivíduos detentores de mais características que aquelas tidas como essenciais pertençam à classe universal.”

É com base nessa assertiva, de que o tributo enquanto norma jurídica tem características além das representadas em sua estrutura lógica, que o Prof. Tárek mantém os *fundamentum divisionis* da restituição e vinculação do produto arrecadado, sem ver problemas com a regra da pertinência a definição do objeto dividido. Em síntese, a presença de características acidentais no que se tem como “tributo” permite que novos critérios sejam introduzidos para classificar. Até por isto, teríamos que modificar o título do trabalho e classificar o Prof. Tárek como um teórico da classificação intranormativa, se não fosse os problemas de sua assertiva sobre a norma jurídica.

É dispensável repetir que esses critérios ditos acidentais, extrínsecos, ou concomitantes, que viram critérios de divisão posteriormente, abusam da ambiguidade do termo “tributo”. Sobre isso já foi dada a devida atenção. O ponto nodal por agora, e é o que define a classificação do Prof. Tárek M. Moussallem efetivamente como intranormativa ou internormativa, é saber se é possível falarmos em algo concomitante ou acidental na norma jurídica tributária, isto é, algo “além” dos seus critérios material, espacial e temporal, para falar do antecedente, e pessoal e quantitativo, agora citando o consequente.

A norma jurídica, no modo como ensinada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, propagador maior do construtivismo lógico-semântico, é a mínima e irreduzível manifestação

⁸⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Op. cit., p. 614 e 615.

do deôntico estruturada na forma hipotética condicional. As normas jurídicas, dentro de sua estrutura formal, são sempre iguais e, em certa medida, sempre diferentes. Bem direto: sintaticamente homogêneas, mas heterogêneas na sua semântica e na pragmática. “*O conteúdo das normas jurídicas é variável, sua fórmula não, permanece ao lado da heterogeneidade semântica de suas significações*”⁸⁵.

E no plano sintático não há muito espaço para a subjetividade, uma vez que é um nível de linguagem unívoca, formalizada, que prescindem das significações⁸⁶. Então, se a norma é uma expressão mínima e irredutível do deôntico, e sua estrutura não pode ser “alargada” sem violar a homogeneidade sintática do sistema, não poderia haver outros critérios, senão aquelas que se organizam na forma simbólica $NJ(H(Cm(v.c).Ce.Ct) \rightarrow C(Cp(Sa.Sp).Cq(bc.a)))$. Isso tudo, óbvio, pensando nos níveis de significação S3 e S4 do direito positivo, o plano normativo em sentido estrito.

Ora, se tributo é norma jurídica, naquele sentido dogmático e com a pureza que se busca⁸⁷, logo as advertências supra sobre a limitação do âmbito de características definitórias se aplicam ao tributo. A introdução de algo acidental, concomitante, extrínseco ao tributo, como faz o prof. Tárek, só estaria justificada em dois quadros bem delimitados: em consideração de “tributo” em seus vários significados, abusando da ambiguidade (sobre isso já falamos satisfatoriamente no item 4.1.1); com a mudança do próprio conceito de norma jurídica, isto é, criação de uma nova teoria normativa.

Na última hipótese, o prof. Tárek, com o respeito e admiração que com toda certeza merece, deveria ter feito, iniciado, ou ao menos sinalizado a introdução de seu conceito de norma jurídica tributária, agora com a “união” de novos critérios, que possibilitam a consideração do produto arrecadado, destinação, e etc. Só daí poderíamos dizer que o professor fez uma classificação intranormativa. De resto, a consideração da destinação/restituição parece ser uma impropriedade classificatória.

Importante aduzir, por fim, que não se questiona a construção de condicionar a validade da norma jurídica tributária e sua consideração em relação a norma constitucional de competência, mas tão somente a pertinência dos comentários com os próprios critérios eleitos pelo próprio prof. Tárek. Dentro de uma perspectiva normativa, a destinação do produto arrecadado ou a previsão de restituição só poderão fazer parte de norma jurídica que não se confunde a tributária em sentido estrito.

⁸⁵ TOMAZINI, Aurora. *Op. cit.*, p. 285.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 39.

⁸⁷ KELSEN, Hans. *Op. cit. Loc. Cit.*

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tamanho do trabalho evidencia o que foi advertido logo na introdução: não era o objetivo fazer grandes reflexões. De toda maneira, os objetivos esposados em cada uma das subdivisões foram cumpridos.

Com as notas introdutórias foi firmado o atual ponto das discussões epistemológicas com resultado no favorecimento das investigações da filosofia da linguagem. Sua relevância no atual momento no pensamento humano, irremediavelmente nos levaram a considerar os fundamentos de coerência em todo o discurso. Sem a lógica, também abordada rapidamente, tal tarefa não poderia ser cumprida. “Ouviríamos o galo cantar, mas sem saber onde”, como costumava dizer o Dr. Nelson Gomes, ex-professor de lógica da UnB.

Na proposta jurídica específica, a colocação da perspectiva normativa na definição do conceito de “Direito” mais uma vez provou sua eficiência, até hoje não afastada convincentemente pelos que pretendem contesta-la. Decorreu diretamente do Direito Positivo, juntamente com o percurso gerador de sentido, a definição do conceito de tributo, que também normativamente, e tão somente assim considerado, fundamentou o parâmetro de apresentação e crítica das propostas classificatórias dos tributos na CF/88 de renomados professores. Foi, por assim dizer, a atenção ao sentido da palavra definida, as diferenças dos níveis de linguagem e seu tratamento pela ciência do Direito, e a consideração de todos os mandamentos constitucionais em matéria tributária, destarte, nos levaram a desconstruir a questão da divisão dos tributos em parâmetros ditos mais “modernos”.

Não há dúvidas, para nós, que a consideração dos critérios da destinação do produto arrecadado e da previsão de sua restituição tem problemas profundos, que vão muito além da pragmática ou de simples capitulação de enunciados normativos. Questões como se:

- Há, nas considerações da ciência do Direito, uma sobreposição do que é prático (adotado pelos tribunais e doutrina em geral) e o rigor do discurso? Isto é, o dogmático tem que ser prático ou o prático teria que ser o dogmático? ou
- Será que a consideração tão próxima da destinação do produto arrecadado ou da previsão de sua restituição, que alguns acreditam ser inclusive pressuposto de validade do tributo, demandam uma revisão do próprio conceito de norma jurídica ou as classificações em geral tem que se readequar?

Não é difícil ver, por fim, que favorecemos não só aqui, na resposta das questões levantadas, mas em todos os tópicos deste trabalho, o construtivismo lógico-semântico do professor Paulo de Barros carvalho, além de lições de juristas como Lourival Vilanova e Geraldo Ataliba. Estamos convencidos não só da atualidade destes pensadores em relação ao pensamento jurídico-filosófico, como da profundidade reflexiva, do rigor lógico, do alto conteúdo prático das lições, e, por que não, da relativa perenidade do que escrevem (que o tempo dirá se terão). Entretanto, nenhuma das questões se fecham, por maior que seja a autoridade dos autores que aqui homenageamos com a reverência intelectual. Fica, então, apenas a pequena crítica às teorias internormativas, a lembrança da utilidade das lições intranormativas, que nunca foram exauridas por completo, e, não me canso de repetir, a homenagem ao maravilhoso curso do IBET.

REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5º ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico destinação e controle*. 2º ed. São Paulo: Noeses.
- BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 10º ed. Brasília: OAB editoria, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das isenções Tributárias*. 3º Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência*. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon N. *Curso de Direito tributário brasileiro*. 11º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2º ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho*. 2º ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- DERZI, Misabel. *A causa final e a regra-matriz das contribuições*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.) *Curso de Direito tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. 1º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORVATH, Estevão. *Classificação dos tributos*. In BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

JORNAL agência Brasil: < <http://agenciabrasil.ebc.com.br/>>

JORNAL O Globo < <http://oglobo.globo.com/>>

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins fontes, 2006.

LEBRUN, Gérard. *Kant e o fim da metafísica*. São Paulo: Martins fontes, 2002;

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Classificação dos tributos – uma visão analítica*. In IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, *Tributação e Processo*, São Paulo: Noeses, 2007.

MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Ed. UNESP, 2001.

RUSSEL, Bertrand. *The history of western philosophy*. New York: Touchstone, 1972.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *As classificações no sistema tributário*. In *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1988.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário e Direito Financeiro: reconstruindo do conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.) *Curso de Direito tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

STRECK, Lenio L. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 4º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SUPREMO Tribunal Federal: <<http://www.stf.jus.br/>>

TOMAZINI, Aurora. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2º Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*. 4º Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. 4º Ed. São Paulo: RT, 2000.