AS CLASSIFICAÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

***EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI** **

1. RELEVÂNCIA DO ESTUDO DAS DEFINIÇÕES E CLASSIFICAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A definição de "tributo" é um conceito fundamental[1] para a demarcação do direito tributário. Está para a Dogmática do Direito Tributário assim como a definição de "norma jurídica" está para o Direito. A delimitação do conceito de *norma jurídica* define o liame que separa o direito do não-direito; o mundo jurídico, do universo da moral, da ética e de outras interações normativistas reguladoras da conduta humana. Estar dentro ou fora dos limites do direito é a circunstância que determina a existência ou não de efeitos jurídicos, de direitos subjetivos e obrigações jurídicas; em suma, enseja a propulsão ou não desse instrumento, que é o direito, sobre a região das condutas intersubjetivas.

Tal demarcação é, ainda, nuclear[2] na definição do objeto de estudo do Direito Tributário (as letras maiúsculas indicam a denotação de uma

* Mestre e doutorando em direito pela PUC/SP. Professor e advogado em São Paulo.

[1] Conceito fundamental para o direito é "aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico". VILANOVA, LOURIVAL. *Causalidade e relação no direito*, p. 161.

[2] Cf. ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de Incidência Tributária.* São Paulo : Malheiros, 1992. p. 32.

ciência). Se fixarmos esse objeto – tomando a lição de Paulo de Barros Carvalho como o conjunto das proposições jurídicas que correspondem, "*direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos*"[3] – podemos inferir que o objeto do direito tributário é função imediata da definição do conceito de "tributo"; mais, que tal determinação tem efeitos *estritamente jurídicos*. Salientar esse aspecto vale para não coactar ilações em descompasso com o espírito informador da chamada proposta "didática" da separação desse ramo do direito. A grande preocupação dos autores[4], arautos da proposta, é contrapor a vitanda idéia de outorgar ao Direito Tributário a qualidade de "Ciência Autônoma do Direito", desprestigiando o cânone da unidade do ordenamento jurídico[5] e a visão sistemática do direito, que pressupõe o entrelaçamento das regras de todos os ramos do ordenamento jurídico.

Afiançar que o direito tributário é autônomo para fins didáticos não quer dizer que sua demarcação não apresente efeitos jurídicos. A definição de "direito tributário" é jurídica e tem – assim como a determinação do que é "bem imóvel", "direito penal", "ato administrativo", "contrato de trabalho" – importância capital não só em termos teóricos, mas também com reflexos diretos na vida do cidadão e na prática do jurista e do profissional do direito. Saber se dada obrigação é tributo ou não determina sua forma de instituição, garantias específicas ao sujeito passivo, forma privilegiada de cobrança mediante execução fiscal, além de, entre muitas outras peculiaridades, estabelecer os prazos decadencial e prescricional do direito de repetição do indébito.

Nesse sentido, como bem asseverou Luciano Amaro, a classificação das espécies tributárias não é mera questão acadêmica, "pois da capitulação de tais figuras como espécies tributárias depende sua sujeição aos princípios tributários, cuja aplicação pode modificar ou mesmo, em dadas circunstâncias, inviabilizar a exigência" tributária[6].

---

[3] CARVALHO, Paulo de B. *Curso de direito tributário*, São Paulo : Saraiva, 1998, p. 11.

[4] Entre outros, ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE CARRAZZA.

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 10.

[6] *Direito tributário brasileiro*, p. 27.

De outra parte, importa adiantar que toda definição é classificatória, na medida em que compõe duas classes: a que atende e a que não atende ao critério do *definiens* (ser ou não "tributo", por exemplo*)*. Da mesma forma, toda classificação também é definitória, pois delimita o que é e o que não é "taxa", "imposto", "contribuição", etc.[7].

2. SOBRE O ATO DE CLASSIFICAR

Segundo John HOSPERS[8], durante muito tempo acreditou-se que havia uma relação natural entre as palavras e aquilo que elas representavam. Confundia-se a palavra com a coisa, a palavra "gato" com a criatura gato, a palavra "crime" com o fato crime, ao ponto de, em civilizações primitivas, crer-se que o emprego de certas palavras tinha efeito sobre a coisa significada.

No universo da linguagem simbólica, a relação entre *significante* e *significado*[9] é convencional. "*Não há tal conexão natural: as palavras são signos arbitrários, os significados das palavras não são descobertos, mas sim assinalados convencionalmente*"[10]. E, dado que as palavras são convencionais, não se pode afirmar que uma palavra é correta ou incorreta quando representa uma coisa[11].

Não se avança de forma séria e criteriosa no estudo do tema da definição de tributos e da classificação das espécies tributárias sem a necessária digressão ao campo da Semântica ou Ciência do Significado. Semântica é a parte da semiótica que estuda o significado das palavras, i.é, os signos em

[7] Assim, em GORDILLO: "As classificações de caráter jurídico apresentam os mesmos caracteres metodológicos das definições". *Tratado de derecho administrativo*, tomo 1, p. I-14.

[8] *Introducción al análisis filosófico*, p. 17.

[9] No sentido de SAUSSURE.

[10] HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*, p. 17.

[11] *Idem, ibidem*, p. 18.

relação com os objetos designados. Primitivamente, a Semântica tratava de estudar as linguagens naturais, o modo como os significados se atribuíam às palavras e suas modificações através do tempo. Denominava-se, então, semântica *descritiva* ou *lingüística*, a qual tinha como sub-ramo a lexicografia (disciplina que busca estabelecer o significado das palavras de um idioma em um momento dado para composição de dicionários)[12].

As coisas não mudam de nome; nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros. A possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. *Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados), traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços*[13]; ao assinalar cada nome, identificamos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderá a ele. Um nome é uma palavra tomada voluntariamente como uma marca que pode suscitar em nosso espírito um pensamento semelhante a algum outro pensamento que tivemos antes e que, sendo formulado perante os demais homens, é para eles um signo que representa o pensamento que havia no espírito do interlocutor antes de falar[14].

Como ensina Paulo de Barros CARVALHO,

> "*ao mesmo tempo em que todos os nomes são nomes de uma coisa, real ou imaginária, nem todas as coisas tem nome privativo. Algumas reivindicam designação distinta, em função de sua individualidade, como acontece com as pessoas e com certos lugares que se tornam famosos. Mas há objetos que não tem nome próprio, de tal maneira que, se for preciso indicá-los, empregam-se nomes gerais, aptos para abrangê-los em número indefinido*"[15].

---

[12] ULLMANN, Stephen. *Semântica – uma introdução à ciência do significado.*

13 GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI. *Introducción al conocimiento cientifico*, Buenos Aires : Eudeba, 1985. p. 37.

14 Cf. MILL, Stuart. *O sistema da lógica,* Madrid : Daniel Jorro, 1917. p. 31.

[15] *IPI – Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/S*H (TIPI/TAB), RDDT n. 12, p. 53.

3. CLASSIFICAÇÃO E OS CONCEITOS DE (G) GÊNERO PRÓXIMO E (DE) DIFERENÇA ESPECÍFICA

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam um mesmo atributo. Nesse sentido, *atributo* significa a propriedade que manifesta um dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é em potencial o nome de um número indefinido de objetos. Portanto, todo nome geral cria uma classe de objetos. As classes de objetos são criadas por nomes gerais. Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares[16].

Um naturalista, em vista das exigências de sua ciência particular, vê uma razão, como mais interessante que outras, para distribuir o mundo animal ou vegetal em certos grupos. As classes que denotam grupos de objetos são, como todas as demais, constituídas por certos *atributos* comuns, e seus nomes significam esses atributos, e não outra coisa. Os nomes das classes e ordens de **CUVIER**: os plantígrados (tribo de mamíferos que andam sobre as plantas dos pés), digitígrados (que andam nas pontas dos dedos) etc., ainda que nascidos de sua classificação dos animais, são também expressão de *atributos*, como se os houvesse precedido. O atributo ou atributos que distinguem uma determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se *diferença*[17].

Segundo Stuart MILL, o *gênero* compreende a *espécie.* Daí decorre que o gênero ou denota mais que a espécie ou é predicado de um número maior de indivíduos. Segue-se que a espécie deve conotar mais que o gênero. A espécie deve conotar todos os atributos que o gênero conota: do contrário haveria homens que não fossem animais; e deve conotar algo mais do que conota "animal": de outro modo todos os animais seriam homens. O excesso de conotação, que a espécie acumula sobre o gênero, é a diferença ou *diferença específica*. Para dizer o mesmo com outras palavras, a *diferença*

[16] CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 53.

[17] Cf. MILL, Stuart. *Idem* , p. 147.

é aquilo que deve ser adicionado à conotação do gênero para completar a conotação da espécie[18].

Com efeito, *diferença* de uma espécie é aquela parte da conotação do nome específico, ordinário, especial ou técnico, que distingue a espécie em questão de todas as outras espécies de dado gênero a que em determinada ocasião nos referimos.

Em objetiva síntese, Paulo de Barros CARVALHO, ao arrostar o tema, assinala que "*diferença específica é o nome que se dá ao conjunto de qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito anunciar: a (E) espécie é igual ao (G) gênero específico mais a (De) diferença específica (E = G + De)*"[19].

Acrescente-se que "conotação" aqui quer significar o critério de uso da palavra; por exemplo, quando afirmo que o "homem é um ser racional", o termo "ser" designa o gênero e "racional", a espécie do gênero à qual quero me referir: os homens. A associação dos vocábulos "ser" e "racional" perfaz critério de uso, ou conotação, da palavra "homem". Agora, todos o objetos do mundo que se subsumam a essa conotação vão compor um conjunto que denominamos "denotação"[20].

[18] *Idem, ibidem*, p. 134.

[19] *IPI – Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/SH* (TIPI/TAB), RDDT n. 12, p. 54.

[20] GUIBOURG; GHIGLIANI; GUARINONI. *Introducción al conocimiento cientifico.* Buenos Aires : Eudeba, 1985. p. 37. Para excelente exemplo do emprego dos termos "conotação" e "denotação" no direito tributário pode ser encontrado no livro: QUIROGA, Roberto. *Renda e proventos de qualquer natureza.* São Paulo : Dialética, 1997. p. 31.

4. CLASSIFICAÇÕES INTRÍNSECAS E CLASSIFICAÇÕES RELACIONAIS (OU EXTRÍNSECAS)

Qualquer característica pode servir de critério de uso na elaboração de uma classificação. Quanto à seleção do critério classificador, podemos divisar as classificações em relacionais e intrínsecas. Nestas, o critério que informa a classificação compõe a definição do objeto classificado; assim, nas substâncias químicas os elementos que compõem a coisa também a definem (sal é todo composto formado por sódio ou cloro); da mesma maneira, o critério classificador dos organismos é a forma ou figura do ser vivo objeto da classificação (forma de cachorro, gato, pássaro etc.).

Diversamente, nas classificações relacionais (ou extrínsecas) o critério diferenciador é externo à coisa. Assim, irmãos definem-se pelo fato de terem o mesmo pai e/ou a mesma mãe; os objetos domésticos classificam-se por seu uso ou função: cadeira serve para sentar, caneta para escrever etc.[21].

Não há classes naturais: as características comuns que tomamos como critério de uso de uma palavra em geral são assuntos de conveniência. Nossas classificações dependem de nossos interesses e nossa necessidade de reconhecer as similitudes e diferenças que há entre as coisas[22]. E, convém salientar, "*não há coisas no mundo exatamente iguais em todos os aspectos*"[23].

Conforme frisa Roque CARRAZZA, "*as classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças em diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado*"[24]. E a seguir arremata: "*Isto nos leva a concluir que as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador)*"[25].

---

[21] HOSPERS. *Op. cit*, p. 50-1.

22 *Idem*, p. 67.

23 *Idem*, p. 65.

24 CORRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário.* São Paulo : Malheiros, 1997. p. 305.

[25] *Idem, ibidem*.

5. CLASSIFICAÇÕES *NO* DIREITO POSITIVO E CLASSIFICAÇÕES DA CIÊNCIA DO DIREITO

Goza de grande acolhida na doutrina nacional a célebre frase de Agustín GORDILLO[26], segundo a qual "*não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis*"[27]. A assertiva do renomado administrativista argentino tem suporte na clássica obra de Genaro R. CARRIÓ *"Notas sobre o direito e a linguagem*", um dos principais fundadores da escola analítica de Buenos Aires, na qual o jusfilósofo portenho adverte que grande parte das divergências jurídicas centram-se em classificações de enorme prestígio e herdadas de tradição milenar: *Los juristas creen que esas clasificaciones constituyen la verdadera forma de agrupar las regras y los fenómenos, en lugar de ver en ellas simples instrumentos para una mejor comprensión de estós. Los fenómenos – se cree – deben acomodarse a las clasificaciones e no a la inversa*[28].

Colaciona a seguir, a festejada lição: *Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula , y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables*[29]. Idéia que representa a projeção da doutrina de John HOSPERS[30] no campo do direito, no também clássico *An Introduction to Philosophical Analysis*[31].

Convém salientar que o relativismo das classificações verificado por HOSPERS, assim como os exemplos colacionados por CARRIÓ e GORDILLO, têm em mira as ciências naturais.

---

[26] Tratado de derecho administrativo, tomo 1, p. I-11.

[27] Cf. CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário***,** p. 306.

[28] *Notas sobre el derecho y lenguaje***,** 1990 (1.ed. 1965), p. 99.

[29] *Idem, ibidem.*

[30] *Introducción al análisis filosófico.* Madrid : Alianza universid Textos, 1984, p. 67.

[31] A versão citada por GENARO CARRIÓ já é uma tradução espanhola*: Introducción al análisis filosófico.* Buenos Ayres : Macchi, 1962.

Entretanto, pelos motivos a seguir expostos, entendemos que tal proposição não predica adequadamente as classificações jurídicas.

É perfeita a pertinência dessa proposição às ciências naturais, quando por exemplo, um naturalista considera os vários gêneros de animais e trata de classificá-los do modo que, segundo a Zoologia, melhor convenha para ordenar os vários espécimes. Assim, acredita-se ser preferível dividir os animais em animais de sangue quente e em animais de sangue frio; ou em animais que respiram por meio de pulmões e animais que respiram por brânquias; ou em animais carnívoros, frugívoros, gramívoros; ou em animais que se movem arrastando-se ou com a extremidade dos pés (distinções nas quais estão fundadas algumas das famílias de Cuvier). Ao fazer isso, o naturalista cria outras tantas classes novas, que não são, absolutamente, de modo algum familiares à própria natureza dos seres ou à forma com que são espontaneamente divididos pelo senso comum, a não ser por um propósito preconcebido de conveniência científica[32].

É certo que, posto que as classes são artificiais, o ato de classificar no direito também decorre de uma atividade humana, dependente de interesses e necessidades. Contudo, as classificações no direito têm natureza totalmente distinta daquelas operadas nas ciências naturais, nas quais o objeto da classificação são animais, plantas, minerais ou espaços geográficos; diversamente, nas classificações jurídicas, os referenciais são conceitos cunhados prescritivamente pelo direito. Não há fenômenos (objetos reais) a ordenar. Por isso, tais classificações, no plano da linguagem do direito, visam construir arbitrariamente classes e definições com finalidades genuinamente prescritivas, cortando cegamente o universo do real: as classificações e definições jurídicas incidem sobre o real sem pretender se confundir com ele. Por outro ângulo, num plano de sobrelinguagem, a Ciência do Direito cuida de descrever as classificações edificadas no patamar do direito posto, surtindo dessa relação de correspondência sua pertinência ou não ao sistema de proposições descritivas da Ciência do Direito.

Dois são os níveis, ou tipos, possíveis de classificações jurídicas: (i) aquelas construídas no direito positivo e (ii) as descritas na Ciência do Direito. As classificações no direito positivo têm cunho nitidamente

[32] MILL, Stuat. *Sistema de lógica*, p. 148.

prescritivo e o fim precípuo de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas aos produtos dessas classificações. De outra parte, as classificações da Ciência do Direito caracterizam-se por se apresentar em linguagem descritiva e, justamente, têm por objeto descrever as proposições prescritivas do direito positivo.

Se a classificação é elaborada pelo legislador, ela é válida[33] (valor que se opõe a não-válido), e como não se trata de proposição prescritiva, a ela não se pode atribuir os valores aléticos "verdadeiro" ou "falso" nem "correto" ou "incorreto".

Por outro lado, coisa diversa é a classificação efetivada pelo cientista do direito; cuida de proposição descritiva, e por isso há de manter coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo: sendo correta, é verdadeira; caso contrário, é falsa.

E quanto a "utilidade"? A utilidade não é critério jurídico. Seja como for, em discurso não-científico é admissível classificar as proposições descritivas verdadeiras com 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.

Conclusão necessária: a observação do mestre argentino sobre ser verdadeira para outras ciências não se aplica nem à Ciência do Direito nem ao direito positivo.

Conforme doutrina Roque CARRAZZA, uma classificação jurídica "*deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a* ***norma jurídica****. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica*"[34].

Em mesmo sentido, Geraldo ATALIBA[35], convergindo com CARRAZZA[36], indiretamente, afirma, com sua peculiar autoridade, a tese

[33] Se pertencer ao sistema da literalidade textual do direito positivo. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 82.

[34] *Idem, ibidem*, p. 306.

[35] *Hipótese de incidência tributária*, p. 126. Também encontramos essa lição em CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 309.

[36] *Idem, ibidem*, p. 309.

da correção ou incorreção das classificações jurídicas, quando execra a malfadada classificação dos impostos em diretos e indiretos como não sendo jurídica, denunciando que o critério de diferenciação é puramente *econômico*.

Deduz-se que, juridicamente, o critério da "utilidade" é inaplicável: as classificações jurídicas são válidas ou inválidas (direito positivo) ou verdadeiras ou falsas (Ciência do Direito) em função do direito posto e da eficiência do discurso do jurista para descrever seu objeto de análise.

6. FUNÇÃO DAS DEFINIÇÕES JURÍDICAS E SEU INEXORÁVEL CARÁTER DE PRESCRITIVIDADE

Geraldo ATALIBA, com apoio em Sainz de BUJANDA, registrou que o art. 3° do CTN se trata de mero *precepto didactico,* pois "*não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos*"[37]. Nessa guisa, Hugo de Brito MACHADO também afirma "*que, em princípio, não é função da lei conceituar*"[38].

Diante dos pressupostos que adotamos como direito, não é possível concordar como a proposição desses insignes mestres.

O sistema do direito, ante a plurivocidade de sentidos que a expressão suscita, denota pelo menos três aspectos: a) o sistema visto como conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) o sistema jurídico como o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos e c) o sistema jurídico como domínio articulado de significações normativas[39]. A conceptualização dessa teoria, que desmembra e explicita a iteração dos três sistemas, coloca à mostra que o plano da litera-

[37] *Hipótese de incidência tributária*, p. 31.

[38] *Curso de direito tributário*, p. 37.

[39] CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade*, RDDT n. 33, p. 143.

lidade textual ou plano de expressão é direito independentemente da forma de linguagem com que se apresente o enunciado prescritivo. O enunciado é prescritivo porque foi veiculado por fonte formal do direito habilitada.

As definições do direito não pretendem alcançar o real; elas prescrevem o real. Por isso, a classe das coisas imóveis, no sentido jurídico, como referente real, não há de apresentar-se como móvel nem imóvel. Para o direito, pode ser imóvel uma casa, um terreno, um navio ou uma aeronave (para certos efeitos). *O direito cria suas próprias realidades*[40], constrói seus próprios conceitos e define-os para sobre eles poder falar com mais precisão[41]. É como um tecido vivo e inteligente, capaz de prontamente absorver novas situações e transformá-las segundo suas categorias operacionais. O direito pretende regular condutas e seu instrumento é a linguagem[42]; para isso, está atento ao teor de imprecisão e de ambigüidade de que a linguagem é portadora e corta a denotação das palavras mediante definições estipulativas, redefinindo a realidade e precisando, assim, os traços conceituais que conformam a urdidura normativa.

Diante disso, não podemos retirar do enunciado do art. 3° do CTN seu inato cunho prescritivo, "definindo" como devem ser os "tributos", ainda, que não sejam assim.

[40] CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – *Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/SH (*TIPI/TAB), RDDT n. 12, p. 45.

[41] Sobre a importância das classificações na interpretação intratextual e intertextual no Direito Tributário Internacional, v. HELENO TORRES, Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, RT, 1997, p. 428-10.

[42] Como ensina John HOSPERS, "a*s palavras são ferramentas da comunicação humana". Introducción al análisis filosófico*, p. 37.

7. ANÁLISE CRÍTICA DA CLASSIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES EM *EX LEGE* E *EX VOLUNTATE*

A palavra "tributo" é o nome de uma classe de objetos construídos conceptualmente pelo direito positivo. Trata-se de palavra ambígua que, conforme assinalou Paulo de Barros CARVALHO[43], pode denotar distintas classes de objetos (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o CTN, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato). Fixemos aqui nosso interesse na acepção de "tributo" com as proporções semânticas do art. 3° da Lei n. 5 172/66: "*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*".

Definir uma palavra é indicar seu significado. Uma definição como esta de "tributo" compõe-se de duas partes, o *definiendum* (a palavra a definir, o sujeito da proposição: "tributo") e o *definiens* (a enunciação do significado: "toda prestação pecuniária..."). Tal definição é conotativa, isto é, o *definiens* determina as características que conformam o critério de uso da palavra "tributo". Ao mesmo tempo, esses critérios seletores constituem uma dicotomia: a classe dos tributos e a classe dos não-tributos. Daí a procedência em se afirmar que toda definição determina uma classificação de objetos: daqueles que atendem aos critérios de uso da palavra ou não.

A tradicional classificação das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate* como situações aparentemente excludentes não se sustenta. Analisando o critério do *definiens* de ambas verificamos que não se trata de duas categorias excludentes, mas de dois critérios conotativos distintos que permitem a construção de quatro classes diversas: (i) obrigações *ex lege* em que há a participação da vontade, (ii) obrigações *ex lege* em que não há a participação da vontade, (iii) obrigações *ex voluntate* sem previsão em lei e (iv) obrigações sem previsão legal e nas quais a participação da vontade também é irrelevante.

[43] *Curso de direito tributário*, Capítulo II.

Aliás, a Constituição Federal diz: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5°, II).

Portanto, toda obrigação será *ex lege.* Agora, há obrigações em que a participação da vontade é relevante e outras em que esse aspecto é desnecessário. Assim, nos contratos, o fato gerador da obrigação contratual decorre de suporte fáctico em que a participação da vontade é relevante; diversamente, nos tributos, ainda que o fato imponível seja propriamente o negócio jurídico, a hipótese de incidência toma-o como o fato do negócio, abstraindo deste a complexidade de sua conformação.

É sobremaneira interessante, nesse passo, a reflexão de Eduardo JARDIM que exclui a cláusula "instituída em lei" do *definiens* do termo "tributo", entendendo-a como "*absolutamente irrelevante para tipificar o tributo como tal*"[44]. E não poderia ser diferente. Se constitucionalmente toda obrigação requer lei, não faz sentido imaginar obrigação que não seja legal, já que se trata de requisito do direito constitucional vigente. Desse modo, é tautológico afirmar "obrigação legal", posto que, segundo a CF/88, toda obrigação é legal. Faltando lei, de obrigação é que não trata[45].

Também merece registro que Luciano da Silva AMARO, em sua definição de tributo, não faz referência à compulsoriedade da prestação tributária, pois entende que essa qualidade já está expressa ao admitir a cláusula "instituído em lei", indicando que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas, sim, o comando legal[46].

Diante disso, concluímos: a classificação das obrigações em *ex voluntate/ex lege* não se sustenta, primeiro porque não traz qualquer oposição entre os critérios que a definem (a obrigação de entregar o bem, num contrato de compra e venda, é *ex voluntate* e *ex lege* ao mesmo tempo); segundo, dizer que o tributo é obrigação *ex lege* é uma tautologia, pois todas obrigações em nosso direito o são.

---

[44] *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 78.

[45] Conferir a analiticidade da definicão proposta por Luís Cesar de Souza de QUEIROZ: "*tributo* é a conduta de entregar (Op) certa quantia em dinheiro a alguém, sem apresentar caráter sacionatório ou punitivo", *Sujeição Passiva tributária*, Forense, 1998, p. 57.

[46] *Direito*..., p.26.

8. CLASSIFICAÇÃO INTRÍNSECA DOS TRIBUTOS

Na classificação intrínseca dos tributos, o critério de classificação define-se em função da *vinculação, ou não, de uma atividade estatal, no desenho da hipótese tributária (que há de ser confirmada ou infirmada pela base de cálculo)*[47].

Tal proposta, agudamente desenvolvida pelo talento de Geraldo ATALIBA, apresenta-se muitas vezes distorcida, a ponto de suscitar a necessidade de um esclarecimento decisivo: o critério utilizado pelo célebre professor para classificar as espécies tributárias não é a vinculação da arrecadação a uma atividade específica do Estado, mas a vinculação do aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal, que é algo bem diverso. Enfim, para Geraldo ATALIBA, imposto, enquanto gravame não vinculado a uma atuosidade do Estado, é o "*tributo cuja hipótese de incidência consiste na conceituação de um fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte*"[48]; a taxa, diversamente, é o tributo cuja hipótese de incidência consiste em atuação estatal.

Torna-se interessante, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho, analisar, sob essa perspectiva, a atividade empreendida pelo sujeito do verbo contido na hipótese tributária. Tratando-se de taxa, quem realiza a ação expressa pelo verbo é o próprio Estado, ao empreender atividade diretamente referida ao obrigado. Diversamente, nos impostos, quem realiza a diligência, configurada como fato imponível, é o contribuinte. Sublinha, ainda, o atual titular da PUC/SP e da USP, que o substrato dessa classificação é "*eminentemente jurídico, pois repousa na observação fiel das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculo. Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado*".

[47] É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2° "*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto*" e, indiretamente, no art. 154, I, quando limita a criação de outros impostos em função, justamente, desse binômio ("fato gerador"/"base de cálculo").

[48] *Hipótese de incidência tributária*, p. 121.

E mais adiante arremata: "*O interesse jurídico dessa classificação está no seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do suposto (hipótese de incidência), e da base de cálculo (que está na conseqüência da norma), mantendo plena harmonia com a diretriz constitucional que consagra a tipologia tributária no direito brasileiro*"[49] (grifamos).

Essa divisão dicotômica dos tributos em *vinculados/não-vinculados* ajusta-se, perfeitamente, ao que John HOSPERS denominou de *classificação de intrínseca*, posto que os elementos diferenciadores constituem aspectos internos da regra-matriz de incidência tributária.

9. CLASSIFICAÇÃO RELACIONAL (OU EXTRÍNSECA) DOS TRIBUTOS

Ocorre que, em nosso entender, a classificação intrínseca dos tributos não esgota o repertório de variáveis do sistema constitucional tributário vigente. Nele foram instaladas as seguintes peculiaridades: (i) é vedada a *vinculação*[50] de receita de impostos [art. 167, IV, da CF/88], (ii) as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, têm sua destinação *vinculada* aos órgãos atuantes nas respectivas áreas [artigos 149, 195, 212 §5°, etc.] e (iii) os empréstimos compulsórios, sobre serem *vinculados* aos motivos que justificaram sua edição, hão de ser, obrigatoriamente, restituídos ao contribuinte.

Isolamos, basicamente, duas variáveis: a destinação *legal*[51] e a restituibilidade.

---

[49] *Curso de direito tributário*, p. 27-8.

50 "Vinculação" aqui no sentido de previsão legal do destino da arrecadação do tributo. Coisa bem diversa é o uso desse termo como critério para compor a conotação que informa a dicotomia: tributos *vinculados/não vinculados*.

[51] É inadimissível confundir *destinação legal* com *destinação financeira*, deveras esta é eficácia jurídica daquela e, portanto, totalmente irrelevante no esboço da tipologia tributária.

Ambas são extrínsecas à estrutura da norma tributária. Por isso, sua utilização como critério conotativo da classificação dos tributos mereceu as considerações tecidas por Paulo de Barros CARVALHO[52]. Entretanto, não obstante serem estranhas à intimidade estrutural da regra-matriz de incidência tributária, não deixam de ser jurídicas, pois fundam-se em critérios eminentemente jurídicos: a "existência" de normas sobre destinação e restituição.

É a partir desses critérios que fundamos a classificação extrínseca dos tributos, que, sobre ser jurídica, é necessária, pois as classificações no direito não são meramente úteis ou inúteis[53]. O que, aliás, compromete até a força do art. 4° do CTN: se o *imposto* não pode ser destinado especificamente a nenhum órgão, não basta ser tributo *não-vinculado*; exige-se também que seja não destinado[54].

Reiteremos o raciocínio: se a Constituição, *ex vi* do art. 167, IV, ressalvada a repartição constitucional, veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, então o art. 4°, II, do CTN infirma a desimportância da destinação legal, e esse aspecto passa a tornar-se relevante (pelo menos negativamente) para se determinar a espécie tributária. Havendo destinação legal do gravame, de imposto é que não se trata.

Com efeito, três são, *a priori*, os critérios diferenciadores que convivem, concomitantemente, no âmago constitucional: o primeiro e indiscutível é a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; o segundo, a previsão do destino legal do tributo; o terceiro, a previsão legal da restituição.

Está instaurado o dilema. Tomemos como exemplo o "salário-educação": conforme o primeiro critério, a contribuição social do salário-educação é imposto; para o segundo, em decorrência da destinação do produto da arrecadação, imposto não poderia ser.

A circunstância é que, segundo entendemos, a Constituição Federal de 1988 concebeu duas diferentes acepções para a palavra "imposto": uma

[52] Supra.

[53] Supra.

[54] V. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*, PUC-SP, 1998.

como gênero próximo, outra como diferença específica constituinte de duas classes de "impostos". Imposto, gênero próximo, define-se pela não-vinculação do critério material da hipótese tributária a uma atuação estatal específica. Imposto, como subespécie, é aquele que não apresenta destinação legal de sua receita (não-afetação). Ou seja, o CTN combinado com a Constituição oferece dados para definirmos o gênero imposto em função do critério da atuação do Estado na composição do suposto normativo; ao mesmo tempo, a CF/88 estipula a definição de imposto sob o critério da não-destinação legal como subcritério definidor da espécie imposto. Resultado: o sistema constitucional tributário, num entrelaçamento de critérios de classificação intrínsecos e extrínsecos, estipula o gênero e a espécie *imposto*.

São *impostos em sentido estrito* (imposto-imposto): II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, Causa Mortis e doação, ICMS, IPVA, IPTU, ISS e Inter Vivos.

São impostos em sentido lato (imposto-contribuição): as contribuições sociais, profissionais e de intervenção no domínio econômico.

Tecnicamente falando, portanto, *imposto* é imposto em sentido estrito. Não basta a não-vinculação estatal na conformação do fato jurídico tributário. Requer-se, ainda, a não-afetação. Tão só da integração desses dois critérios se instaura a condição suficiente para definição da *espécie imposto em sentido estrito.*

Concordamos, destarte, com Sacha Calmon Navarro COELHO, quando afirma que seria "*erro rotundo não levar em conta o destino da arrecadação (mormente quando constitucionalmente fixado) no momento do exame jurídico-positivo das 'contribuições sociais', que são alfim,* ***impostos afetados a finalidades específicas****, a teor da Constituição Brasileira*"[55]. E, semelhantemente, para Wagner BALERA, "*a espécie tributária denominada contribuição é daquelas em que o destino dos recursos é assumido como dado que integra o regime jurídico de tributo*"[56].

[55] *Estudo breve sobre as contribuições sociais às luzes da Constituição de 1988,* In: Separata da Revista de Direto Tributário, VI Congresso do IDEPE, set. 1992, p. 98.

[56] *Contribuições sociais*, In: Separata da Revista de Direto Tributário, VI Congresso do IDEPE, set. 1992, p. 119.

Voltemos ao Salário-Educação. Ora, o Decreto-Lei 1422/75 definiu, como critério material dessa contribuição, o *fato de empresa comercial, industrial ou agrícola, qualificada como empregadora, emitir folha de salário.* É patente: o critério material da hipótese é pertinente ao gênero próximo dos impostos, por não requerer nenhuma atuação estatal específica. Entrementes, seu produto arrecadatório está vinculado à manutenção do ensino básico fundamental: *é contribuição.* Explicamos: o tributo que denominamos "contribuições sociais" caracteriza-se pela associação tipológica do gênero imposto com a destinação constitucionalmente afetada. Assim, definindo estipulativamente, *contribuição social são espécies do gênero próximo imposto que apresentam destinação legalmente especificada*[57].

10. ANÁLISE DOS CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS QUE PERMITEM UMA CLASSIFICAÇÃO JURIDICAMENTE VÁLIDA DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS[58]

Linhas atrás, firmamos que três são, *a priori*, os critérios diferenciadores que convivem no bojo da Constituição Federal de 1988: (i) a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; (ii) a previsão do destino legal do tributo; e (iii) a previsão legal do dever de restituir o tributo arrecadado numa data futura, as quais analisaremos uma a uma, a partir da tabela que segue.

Primeiro, haveremos de registrar que a figura das taxas é totalmente incompatível com a dos empréstimos compulsórios, posto que, se há uma

[57] Esta perspectiva é diversa daquela de Roque CARRAZZA que define as Contribuições Sociais como "*tributos qualificados por sua finalidade*" (Curso de direito constitucional tributário, p. 347). A finalidade a que se refere o Prof. Roque é a de se lograr dados fins. Para nós a especificação centra-se na destinação legal do tributo.

[58] Esse item não tem a pretensão de esgotar o inexaurível tema da classificações das espécies tributárias. Para maiores desdobramentos do tema recomendamos a leitura da tese de mestrado de Márcio Severo MARQUES**.**

atuação estatal específica e divisível, o Estado, automaticamente, está investido na competência tributária de instituir uma taxa. Carece, portanto, de qualquer utilidade a figura do empréstimo compulsório.

Tais condições podem ser verificadas ou não, originando, assim, as oito combinações logicamente possíveis:

CASO	VINCULAÇÃO	DESTINAÇÃO	RESTITUIÇÃO	TIPO
1.	SIM	SIM	SIM	Incompatível
2.	SIM	SIM	NÃO	Taxas
3.	SIM	NÃO	SIM	Incompatível
4.	SIM	NÃO	NÃO	Contribuições de melhoria
5.	NÃO	SIM	SIM	Empréstimos compulsórios
6.	NÃO	SIM	NÃO	Contribuições em geral
7.	NÃO	NÃO	SIM	Vedado pela CF/88
8.	NÃO	NÃO	NÃO	Impostos

Analisemos, primeiro, os casos vedado e incompatíveis:

1º caso: É um contra-senso pensar em empréstimo compulsório com hipótese tributária de taxa. Havendo atuação estatal que justifique a instituição de taxa, esta é que há de ser proposta por lei ordinária; é disparatado, diante da situação, propor empréstimo compulsório que exija lei complementar para depois ser devolvido.

3º caso: Pelo mesmo motivo do primeiro caso, taxa sujeita à devolução é absurda.

7º caso: Caso vedado pela constituição, posto que a competência para instituir o empréstimo compulsório exige a *destinação legal* vinculada à despesa que fundamentou sua instituição[59].

[59] Conforme art. 148 parágrafo único da CF/88.

Casos compatíveis:

2º caso: É a circunstância clássica da taxa, como tributo vinculado.

4º caso: É a circunstância clássica da Contribuição de melhoria: com vinculação, ainda que indireta, a uma atuação estatal (obra pública); a destinação legal é desnecessária, pois a obra pública já foi construída e não há previsão de restituição.

5º caso: É a hipótese de empréstimo compulsório válido, pertinente ao gênero imposto e com a diferença específica dos empréstimos compulsórios: destinação legal e restituição.

6º caso: É o caso das contribuições sociais, de intervenção econômica e de interesse de categorias profissionais. Observe que a hipótese tributária é de imposto; o que lhe altera a natureza é a destinação legal (imposto-contribuição).

8º caso: É o caso do "imposto-imposto" ou imposto em sentido estrito, exação com hipótese de tributo não-vinculado e sem afetação legal.

Contudo, não podemos deixar de registrar as seguintes ilações que a análise desse quadro suscita, no que diz respeito à controvertida figura do empréstimo compulsório. É sem dúvida tributo[60], e só por isso sua denominação é redundante, pois todo tributo é *compulsório*[61]. Seria mais próprio, nesse sentido, chamá-lo de ***empréstimo tributário***. Mas isso não nos parece relevante. Importante é verificar que os empréstimos compulsórios só podem pertencer ao gênero próximo de imposto, com duas peculiaridades: a restituição dos valores arrecadados e o condicionamento do exercício da competência impositiva às condições previstas nos incisos I e II do art. 148, os quais devem, obrigatoriamente, compor a exposição de motivos do veículo introdutor ocupado com a edição desse gravame, em conformidade com o capítulo das fontes do direito[62].

[60] Cf. CARRAZZA, Roque. *Curso...*, p. 334-5

[61] Perfeito, Roque CARRAZZA, assinala "*à idéia de compulsoriedade atrela-se a de obrigação (dever legal). O empréstimo compulsório é uma obrigação ex lege, não um contrato*", p. 336.

[62] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, capítulo III.

Empréstimo compulsório não é espécie tributária. Não obstante a força da expressão, consolida apenas a contingência de a administração obrigar-se a devolver o valor cobrado relativo a um imposto. Trata-se, em rigor, de um imposto afetado, com previsão de devolução, e outorga de competência em caso extraordinário, aliás muito próximo daquele previsto no art. 154, II da CF/88. Por esse motivo, Paulo de Barros CARVALHO não reconhece os empréstimos compulsórios, "natureza" de categoria tributária *sui generis*; para o autor, "*tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio* ***hipótese de incidência/ base de cálculo***"[63].

Assim, são tributos extraordinários não só os impostos extraordinários (art. 154, II), mas também os empréstimos compulsórios (art. 148). Ou, de modo mais preciso, melhor seria dizer tributos instituídos por competências extraordinárias.

11. A FALÁCIA DO "AUTÊNTICO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO"

Tributo, reitere-se, é prestação pecuniária compulsória que satisfaz às cláusulas acima referidas. Se de um lado é útil para a classificação das espécies tributárias, de outro é de todo irrelevante a destinação legal ou financeira ao qualificar-se uma prestação como *tributo*.

Por isso "empréstimo compulsório" é tributo, ainda que, no futuro, tenha que ser devolvido pelo Estado. O ser tributo qualifica-se pela forma (obrigação legal), conteúdo (patrimonial) e fundamento (fato lícito), além dos quais três aspectos individualizam o empréstimo compulsório: o primeiro é formal, a exigência de lei complementar; o segundo, a previsão legal de sua devolução e o terceiro, a motivação jurídica inscrita no corpo da lei que justifique sua produção, face aos incisos I e II do art. 148 da CF.

[63] *Curso*..., p. 26.

Faltando qualquer desses pré-requisitos, prejudicado estará o perfil tipológico tributário do empréstimo compulsório.

Trata-se, em rigor, da mais complexa das competências impositivas outorgadas à União. Sua configuração requer o atendimento de vários itens; por isso, é difícil de ser validamente instituído um empréstimo compulsório.

Ocorre, entretanto, que tem se tornado renitente praxe entabular o seguinte raciocínio: se o tributo é inválido, pois não se enquadra na competência impositiva do ente tributante, então se trata de autêntico empréstimo compulsório. Em suma, tudo aquilo cobrado a mais ou em desconformidade com a lei é, seja por confisco, seja por invasão de competência, seja por abuso de autoridade, não importa, segundo essa vitanda idéia, tudo que é cobrado a mais é empréstimo compulsório.

E a raiz do problema está em confundir (i) "empréstimo compulsório" como tipo tributário e (ii) o fato de uma cobrança indevida que carreie indebitamente recursos para o fisco. Qual o nome que se dá a esse montante? Resposta: empréstimo compulsório. Nesse sentido, por pura falta de nome mais apropriado, empréstimo compulsório é a materialização do fato de toda e qualquer cobrança indevida. Trata-se de desatino imperdoável.

Explica-se, mas não se justifica, o uso de argumentos desse tipo, os quais só se prestam para semear a discórdia e a confusão, desqualificando a doutrina do direito tributário. Devem, portanto, ser evitados.

12. SOBRE O PROBLEMA DA UTILIZAÇÃO DO REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO DEFINIDOR DO TERMO "TRIBUTO"

Também vale a pena insistir no descabimento da argumentação segundo a qual, na sistemática de 1 967, as contribuições sociais não se revestiam do caráter de tributo, pois a elas não era prescrito, de forma expressa, o regime jurídico próprio, como o faz o art. 149 da atual Carta".

Entendemos que pretender definir a espécie tributária em função do regime jurídico aplicável é um procedimento equivocado.

Tomemos para início de reflexão, a excelente síntese de Lúcia Valle FIGUEIREDO que define o conceito de regime jurídico "*como o complexo de normas e princípios disciplinadores de determinado instituto*"[64].

Um homem pertence à classe daqueles que querem emagrecer (critério classificador: antecedente ou causa) e por isso se hospeda num spa em Campos do Jordão (submeter-se a um regime no "spa": conseqüente ou efeito). A primeira é condição suficiente da segunda, as causas são condições suficientes de seus efeitos: porque o homem queria emagrecer (antecedente), ele hospedou-se num "spa" (conseqüente). O argumento recíproco não é valido: alguém pode fazer regime por um outro motivo que não seja emagrecer, por questão se saúde, por exemplo.

Mesmo fenômeno acontece no direito tributário. A classificação de um vínculo como prestação pecuniária compulsória que não decorra de ato ilícito é condição suficiente para que esse liame jurídico se subsuma ao regime jurídico próprio dos tributos, não o contrário. Os regimes jurídicos tributários específicos decorrem dessa demarcação: são *efeitos*, **não *causas*** distintivas das várias espécies tributárias.

Dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na denominada *falácia de inversão do efeito pela causa.* Como ensina Paulo de Barros CARVALHO[65]: a água é uma substância composta por dois átomos de hidrogênio e um de oxigênio, que ferve a 100 graus centígrados, no nível do mar. Não é por ferver a 100 graus centígrados que a substância assume o caráter de água: outros líquidos distintos apresentam o mesmo efeito, no pressuposto de idênticas condições. É o critério de sua composição que informa o uso da palavra "água", que designa a substância água, e não o efeito de ferver a 100 graus centígrados. Se fosse assim, todo líquido ou sólido que fervesse nessa temperatura seria água.

Portanto, a qualidade de ser tributo não é efeito do regime jurídico aplicável. É tributo porque a norma jurídica impositiva instituidora da

[64] Estudos de direito tributário, Malheiros, p. 40.

[65] *Lógica jurídica*, obra inédita.

prestação apresenta critérios que a subsumem na extensão da classe dos "tributos" e, coisa que, conseqüentemente, implica o regime jurídico peculiar dessa classe de relações jurídicas tributárias.

Concluímos, assim, que a classificação de um liame como tributo é condição suficiente para atribuir-lhe o regime jurídico tributário e não o oposto. Os regimes jurídicos tributários específicos aparecem em função de tratar-se de "tributo", isto é, são *efeitos*, não *causas* seletoras das várias espécies tributárias: o salário-educação é contribuição porque tem hipótese tributária de tributo não-vinculado e de ser destinado legalmente a um fundo (FNDE); em decorrência, aplica-se-lhe o regime tributário da contribuição e não o inverso; submeter-se ao prazo de vigência em 90 dias não faz de nenhuma prestação jurídica contribuição social.

13. CLASSIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS SOBRE A TESE DE DECADÊNCIA DO STJ

Outra classificação controvertida que provoca efeitos obtusos é a das modalidades de lançamento[66]. Três são as espécies de lançamento, segundo o CTN: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação.

Sem adentrar criticamente os critérios que presidem essa divisão, interessa-nos a seguinte análise de seus efeitos na recente jurisprudência do STJ:

Recurso Especial n° 42.720-5/RS

Relator: Min. Humberto Gomes de Barros

[66] A respeito v. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "autolançamento"*, Dialética, 1997, 46-50 e também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, Max Limonad, 1996, p. 173.

> *EMENTA: Tributário – Empréstimo Compulsório – Consumo de combustível – Decadência – Prescrição – Inocorrência.*
>
> *O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal* ***homologação****, faz se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.*
>
> *A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador,* ***acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco****, para apuração do tributo devido."* (grifamos).

Como se pode conferir, o último parágrafo da ementa do STJ propõe a tese da cumulação do prazo de cinco anos do "lançamento por homologação" (art. 150, §4° do CTN) com mais cinco anos do lançamento de ofício (art. 173, I do CTN).

O fulcro da tese instala-se na premissa de que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação devem, inexoravelmente, sujeição ao art. 150 § 4°, aderindo a espécie de lançamento à natureza específica do tributo.

O equívoco classificatório dessa proposta reside em omitir que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação também se submetem ao lançamento de ofício. Só se pode falar em "homologação" quando há o que homologar, i.é, só se pode falar em lançamento por homologação quando efetivamente o contribuinte oferece ao fisco um crédito previamente formalizado.

Entendemos que a espécie de lançamento se define em função do caso concreto, em razão de haver ou não a constituição jurídica do objeto da homologação apresentado na roupagem de crédito formalizado ou de pagamento, conforme demostramos no quadro a seguir:

	Formaliza	Paga	TIPO DE LANÇAMENTO
1.	Não	Não	DE OFÍCIO
2.	Sim	Não	POR HOMOLOGAÇÃO
3.	Não	Sim	Situação impossível[67]
4.	Sim	Sim	POR HOMOLOGAÇÃO

Como podemos verificar só nos casos 2 e 4 realiza-se a hipótese do lançamento por homologação. No caso 1, como não houve formalização nem pagamento antecipado, não há o que homologar; logo, o prazo é de lançamento de ofício em conformidade com o art. 173, I, do CTN.

Portanto, é despropositado admitir a cumulação dos dois prazos de lançamento, o prazo de um é excludente do outro. Assim, se não há formalização nem pagamento, não cabe falar em prazo de lançamento por homologação, para depois falar em lançamento de ofício como pretendeu o STJ. Corre tão somente o prazo do lançamento de ofício previsto no art. 173, I do CTN.

[67] Quando se paga o crédito ele é necessariamente quantificado e formalizado. É impossível pagar o crédito sem antes formalizá-lo.