

GERALDO ATALIBA foi, sem dúvida, um dos mais brilhantes representantes da nova geração de juristas brasileiros. Muito jovem ainda, tornou-se, com inextinguível brilho, Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, tendo sido Reitor dessa Universidade nos anos mais tristes da nossa história recente. Foi, também, Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, conquistando o cargo com uma tese consagrada pela sua incomparável qualidade: *República e Constituição*.

Advogado e consultor por excelência, desenvolveu, sempre, inúmeras atividades, com espírito dinâmico e jovial. Foi o idealizador e um dos fundadores do IBET-Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e do IDEPE-Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial (hoje, Instituto Geraldo Ataliba-IDEPE), sendo uma das molas propulsoras dos Congressos e Jornadas por eles realizados.

Foi, também, com Celso Antônio Bandeira de Mello, o fundador e diretor da *Revista de Direito Público*, que se transformou, posteriormente, na atual *Revista Trimestral de Direito Público*, publicada por esta Editora. Foi, ainda, o fundador e diretor da *Revista de Direito Tributário*, também publicada pela Malheiros.

Foi membro do Conselho de Redação da *Revista de Direito Financeiro*, de Madrid (Espanha), tendo colaborado, ativamente, em inúmeras publicações especializadas, nacionais ou estrangeiras, conferências, congressos, palestras, aulas, seminários e atividades intelectuais na área jurídica, no Brasil e no Exterior.

Em plena atividade e no auge de sua brilhante carreira, GERALDO ATALIBA foi chamado por Deus, numa data que, certamente, o orgulharia: 15 de novembro de 1995.

Esta nova edição de sua obra fundamental – este *Hipótese de Incidência Tributária* –, mais do que qualquer outra coisa, é uma homenagem muito singela e simples que prestamos – Editores e amigos da Malheiros Editores – ao autor, ao colaborador, ao incentivador da primeira hora e, acima de tudo, ao amigo muito querido que, lamentavelmente, nos deixou tão cedo!

GERALDO ATALIBA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

6ª edição,
10ª tiragem

 MALHEIROS
EDITORES

 MALHEIROS
EDITORES

Capítulo I

CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO

48. Considerações gerais. 49. Importância da classificação. 50. Critérios correntes de classificação. 51. Proposições metodológicas. 52. O critério jurídico de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

48. Considerações gerais

48.1 Quanto à natureza, os tributos podem ser classificados em duas grandes espécies, que se distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério jurídico para esta classificação está na consistência da h.i., ou seja, no seu aspecto material.

A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i., descrita pelo legislador.

48.2 O ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras, administrativas etc. que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma influência exercem sobre os processos exegéticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (*ius positum*).

48.3 Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota.

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária ("natureza específica

do tributo", conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prevê regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

49. Importância da classificação

49.1 E estes regimes erigem-se sobre princípios constitucionais imposteráveis pela administração e pelo próprio legislador. Daí a absoluta necessidade de sua estrita observância. De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação, que engendra direitos públicos subjetivos dos contribuintes, que não podem ser, pelo legislador e pelo administrador, ignorados, diminuídos, modificados, alterados, comprimidos ou deformados.

49.1.1 Aí está a magnitude da importância da classificação dos tributos, principalmente quando tão extensa e minuciosamente prescrita pelo próprio texto constitucional, como ocorre no Brasil (ao contrário de outros sistemas, onde a escassez de regras constitucionais resulta em ampla liberdade legislativa).

49.2 O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos.

49.3 Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as consequências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário (v. nosso *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. RT, 1990, Capítulo 1) fulmina de nulidade qualquer exceção não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.

49.4 É imperioso distinguir os impostos das taxas e das contribuições e reciprocamente: "Se o conceito de taxa, expressamente previsto na ... Constituição, não for fielmente acatado pelos legisladores e tribunais, arruinar-se-á o sistema de separação de receitas que o constituinte delineou, no propósito de assegurar a autonomia dos Estados e Municípios e também garantir os indivíduos contra as bitributações que infernam a vida dos contribuintes

norte-americanos" (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., p. 293).

49.5 Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade.

A classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as consequências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a execução do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe.

49.6 A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico. Na verdade, com notável coerência, ao estabelecer os princípios (explícitos e implícitos) e regras informadoras do regime de cada espécie, desdobra-os harmonicamente.

50. Critérios correntes de classificação

50.1 Se o desconhecimento das consequências da classificação dos tributos pode levar aos mais graves erros, é decisivamente importante estudar solidamente a questão.

Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos, – que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição.

50.2 Oportuna é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello: "Em direito, a operação lógica de classificar, por força há de se ater às características de 'direito', isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos, imputáveis a determinadas situações e relações" (*Natureza...*, cit., p. 361).

50.3 Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo.

50.3.1 As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu concei-

to; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionamente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo.

50.4 Só depois de vigente a Constituição – como fundamento da ordenação jurídica global – é possível elaborar uma classificação dos tributos. Esta toma, portanto, como ponto de partida, como ponto inicial, o supremo dado jurídico: a Constituição.

Começa, portanto, onde termina a tarefa da ciência das finanças (essencialmente informativa do legislador), ciência eminentemente pré-legislativa.

50.4.1 Compartilhamos, pois, a opinião de A.D. Giannini que – ao estabelecer a classificação dos tributos, no seu clássico *Istituzioni di Diritto Tributario* – sublinha que o seu fundamento é exclusivamente jurídico. Que coincide com a classificação financeira, porém, com ela não se identifica. É que “uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com a dos correspondentes negócios jurídicos” (nota de rodapé, à p. 35, 8ª ed., 1960).

50.5 A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das contribuições).

51. Proposições metodológicas

51.1 O conceito jurídico de tributo assim como sua classificação jurídica são resultado de interpretação jurídica da Constituição e não reprodução de conceitos formulados em instância econômica ou financeira.

Celso Antônio Bandeira de Mello apóia-se em Santi Romano para formular a advertência: “Convém distinguir os aspectos jurídicos, que interessam ao estudioso do direito, daqueles históricos, sociológicos ou de outra ordem. Santi Romano pontifica com exemplar clareza: ‘Non si confonda l’origine giuridica di un istituto con gli elementi su cui esso poggia e che possono essere anche spontanei e naturali. Il legislatore può formare una cir-

coscrizione traendola dalla sua mente, senza che prima non esistesse traccia o semplicemente riconoscendo e dando effetti giuridici a quanto già era nell’ordine naturale” (*Scritti Minori*, v. II, 1950, p. 38)” (*Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, Ed. RT, p. 42).

51.2 O conceito de tributo bem como de suas espécies deve ser construído a partir do sistema positivo, sem nenhuma influência de noções ou formulações estranhas ou impertinentes, como são as econômico-financeiras. Cabe aqui a censura que Celso Antônio Bandeira de Mello aplicou a claudicações semelhantes, que praticam alguns administrativistas: “Sucede, no entanto, que para o estudioso do direito é sumamente importante distinguir o ente jurídico – isto é, a figura que resulta de um sistema de normas – daquele ser diverso, que lhe serviu de engaste, mas cuja realidade é apreensível fora do raciocínio jurídico. Com efeito, a lamentável confusão entre os dois ocasiona procedimentos metodológicos defeituosos, inviáveis para se alcançarem os fins a que se propõem” (ob. cit., p. 52).

51.3 A perplexidade que se nota ainda na nossa incipiente literatura tributária – com raras exceções – no atinente à identificação das espécies tributárias, perplexidade essa que ecoa nos tribunais e só penosamente encontra solução adequada, se deve precisamente à incompreensível dificuldade que têm relevado os aplicadores em discernir o jurídico do pré-jurídico. Tal dificuldade, no nosso setor, mais se aguçou, tomando-se gravíssima, precisamente quando se cuida de reconhecer, num caso concreto, uma espécie tributária.

51.4 O mistifório de dados pré-jurídicos engendra situações fantásticas que bem explicam – embora não possam justificar – a grande quantidade de decisões as mais disparatadas de nossos tribunais, nessa matéria. Ao se pretender deslindar uma questão jurídica, as soluções não são harmônicas, não têm coerência com as premissas, não têm regularidade nem constância, não satisfazem nem a vencidos, nem a vencedores (a observação é de Gilberto de Ulhoa Canto) e dão ao contribuinte terrível insegurança kafkiana.

51.5 Isto certamente porque não se têm presentes os ensinamentos da melhor doutrina, explicitados por Celso Antônio Bandeira de Mello: “O que é necessário, preliminarmente, é isolar o objeto que se pretende conhecer; ou um objeto jurídico, uma figura do direito, um instituto composto pelos elementos de sua dogmática, ou o ser extrajurídico, substancial, infra-estrutural. Só o primeiro interessa ao cultor da jurisprudência e pode ser conhecido, unicamente, através da metodologia consentânea com sua natureza. Os instrumentos utilizados serão as noções lógico-jurídicas e os conceitos qualificados juridicamente. O segundo é irrelevante para a ciência do direito e sua

apreensão se faz mediante a utilização de critérios e noções de diversa natureza. A confusão dos dois temas leva os autores a verdadeiros círculos viciosos ou petições de princípios" (ob. cit., p. 55).

51.6 É despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico, para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo. A realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico, cansaram de proclamá-lo Pontes de Miranda, Cleber Gardino, Barros Carvalho e Alfredo Becker, reproduzindo as melhores lições dos clássicos da ciência do direito. A mesma coisa diz Lourival Vilanova:

51.7 "O objeto possível do conhecimento jurídico deve ser o dado positivo, o direito histórico ou o direito de vigência atual. O fenômeno é o direito positivo, cujos limites não é lícito ultrapassar. Há que limitar-se, o sujeito, ao dado, como ele aparece e nos limites em que aparece. Toda a realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico. Não existe, em consequência, uma hipotética realidade absoluta como *suppositum* do fenômeno. E o fenômeno jurídico sempre se dá, temporalmente, sujeito à variação e à heterogeneidade" (Vilanova, p. 45).

51.8 Se o ponto de partida do cuidado do jurista é a lei – dado fundamental de seu trabalho exegético – já se vê que ele começa sua tarefa onde o financista encerrou a sua. Daí a necessidade de um critério jurídico para a classificação jurídica dos tributos.

51.9 A advertência do ínclito Souto Maior Borges, a propósito, é peremptória: "Um dos equívocos que podem geralmente contaminar a pureza do método de estudo dos conceitos jurídicos é a utilização inadvertida de critérios de análise válidos apenas para a ciência econômica" ("Isenções do ICM por convênio e o art. 23, § 6º, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969", in *RDP* 17/352/353).

51.10 É inaceitável e anticientífico pretender colher elementos no mundo pré-jurídico, para influir na exegese de normas jurídicas ou construção de conceitos jurídicos, que deve ser procedida exclusivamente à luz dos desenhos normativos:

"O estudioso, quando procura um fundamento político para dado regime, *ipso facto* está se nortecendo em função daquilo que se encontra sob as normas e daquilo que deverá se encontrar futuramente sob elas. Não procura

ra o direito existente, mas aquilo que existe por baixo do direito e aquilo que deverá existir. Não age como jurista, porque persegue o embasamento de um sistema de normas. Age como sociólogo, moralista ou político, o que lhe pode ser de elevada utilidade para muitos fins, sem que lhe proporcione grande provicito para compreensão do direito.

51.10.1 "Mesmo quando supõe haver encontrado o que se acha por debaixo de um sistema jurídico, isto é, a razão pela qual se consagram tais ou quais regras, não se terá encontrado com as regras, mas simplesmente com as razões pelas quais se consagram; e não é este o seu objeto, como jurista" (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Natureza...*, cit., p. 166).

51.10.2 "O direito não considera as coisas e os seres em geral, e não os toma em sua realidade natural; ele os reelabora. Atribui-lhes um significado especial, um sentido jurídico e cria destarte novos seres, seres lógicos, que vivem, transitam, unicamente no universo do direito" (ob. cit., p. 192).

51.11 Talvez seja a propósito do tema classificação dos tributos – que fornece o critério para reconhecimento das espécies tributárias – que se verifique a maior dificuldade dos tributaristas em libertarem-se dos preconceitos financeiros. Incidem aqui na censura de Carnelutti, lembrada por Alfredo Becker, que – com sua proverbial franqueza – vitupera tal contaminação que condena porque "prostitui a atitude mental jurídica".

51.12 Transcrevemos este notável mestre do direito tributário que é o gaúcho A. Becker.

"Há juristas – adverte F. Carnelutti – que quase sempre cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Este mau costume – lamenta F. Carnelutti – tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves.

51.13 "Ora, em nenhum outro ramo do direito, estas dificuldades são tão numerosas e tão graves quanto as que este mau hábito tem gerado dentro do direito tributário. O maior equívoco no direito tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)" (ob. cit., p. 35).

51.14 "Os critérios financeiros (de ciência das finanças) são certos no plano pré-jurídico. No plano jurídico são inservíveis e imprestáveis" (v. A. Becker, ob. cit., p. 337).

52. O critério jurídico de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência

52.1 Por isso, na própria lei tributária – situado em posição essencial e nuclear – haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação. Efetivamente, este está na h.i., mais precisamente, no seu aspecto material.

52.2 É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias.

52.3 O principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

52.4 Conforme, pois, a consistência do aspecto material da h.i., será possível reconhecer as espécies de tributos.

52.5 Quando fazemos repousar a nossa classificação dos tributos na consistência material do fato descrito pela h.i., damos formulação nova a velha indagação de autorizados precursores, como é o caso de Otto Mayer e Dino Jarach. Este é incisivo no trato do assunto.

52.6 “O problema jurídico, assim colocado, consiste em determinar a natureza e o conteúdo substancial dos pressupostos legais da obrigação tributária. Trata-se, pois, de determinar a natureza substancial dos fatos impositivos, ou bem, dos fundamentos que caracterizam os fatos impositivos” (*Estrutura...*, cit., p. 340).

52.7 A classificação dos tributos pela consistência do aspecto material da h.i. é também adotada – embora com formulação explicitada de forma diversa – por Roque Carrazza, Aires Barreto, Paulo Barros Carvalho, Cleber Giardino, Misabel Derzi, Diva Malerbi, Sacha Calmon, Estevão Horvath, Eduardo Bottallo.

52.8 Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.

52.8.1 É que esta averiguação enseja afirmar que – no primeiro caso – o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária ao desempenho de uma atividade estatal e, no segundo, não. No Brasil, tal critério é constitucionalmente consagrado de modo expreso, impedindo postura diversa do legislador ordinário.

52.8.2 A Constituição obriga o legislador a pôr no cerne (aspecto material) da h.i. ou (a) o conceito de um fato consistente numa ação estatal, ou (b) um fato desta independente, remoto.

52.9 Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal.

52.9.1 Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela h.i. (aspecto material da h.i.) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado.

52.10 Rubens Gomes de Sousa sustenta a opinião de que os tributos podem ser “vinculados” ou “não vinculados” em função da natureza do seu fato gerador, nome que se dá à situação material ou jurídica definida em lei como necessária e suficiente para gerar a obrigação de pagá-los (“Natureza Tributária do FGTS”, in *RDP* 17/309).

52.11 Este critério não discrepa do adotado por A. Becker. Quando estudamos a base impositiva, conceituamo-la como “perspectiva dimensível do aspecto material da h.i.”. Classificamos os tributos pela consistência do aspecto material da h.i.; Becker, pela base impositiva. O critério é o mesmo. Só que ele se restringe à perspectiva dimensível – que é uma função – e não à própria consistência material da h.i. Escreve esse autor:

“Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base impositiva). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

52.11.1 "O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso, ou medida, ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, em outra base de cálculo e, com isto, *ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos quantas diferentes bases de cálculo existirem" (ob. cit., p. 338).

52.12 Quando, pois, indagamos se a h.i. de um tributo (a) consiste ou (b) não numa atividade estatal, estamos desempenhando tarefa jurídica; estamos buscando situá-lo numa destas categorias: tributo (a) vinculado ou (b) não vinculado. E, na lei – e só nela – está a consistência da h.i.

52.13 O cunho rigorosamente jurídico desse critério é salientado por Jarach: "Não se trata, pois, de uma investigação de tipo extrajurídico mas, pelo contrário, da determinação da essência mesma dos fenômenos jurídicos em exame" (*Estrutura...*, cit., p. 340).

52.14 Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos.

52.15 Definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal; e impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer não consistente numa atividade estatal.

52.16 A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto).

52.17 Este quadro sinótico bem evidencia o critério da classificação jurídica dos tributos.

VINCULADOS	
(taxas e contribuições)	NÃO VINCULADOS
– h. i. consistente numa atuação estatal (ou numa repercussão desta)	(impostos)
	– h. i. consistente num fato qualquer que não uma atuação estatal

exemplos:

– o estado fornecer água, certidão	exemplos:	– alguém vender
" expedir documentos		" exportar
" realizar obra que valoriza imóvel particular		" ser proprietário
" conceder licença		" transmitir imóvel
" " autorização		" prestar serviço
" " permissão		" receber rendimentos
" etc.		" importar
		" etc.

52.18 A terminologia adotada advém da observação que nos autoriza a afirmar que no primeiro caso (tributos vinculados) o legislador (1) vinculou o nascimento da obrigação a uma atuação estatal e, no segundo (2) não estabeleceu tal vinculação, fixando casos de nascimento de obrigações tributárias independentes e indiferentes a qualquer atuação estatal (tributos não vinculados).

Contemplando esse quadro sinótico, vê-se que, no caso dos tributos (1) vinculados, a consistência do aspecto material é uma atividade estatal, um ato jurídico ou material do estado, uma obra pública, um serviço público ou uma repercussão ou consequência deste ou daquele.

52.18.1 Já no segundo caso – tributos (2) não vinculados – tem-se um fato outro qualquer, não consistente numa atuação do poder público, mas, via de regra, num fato ligado a uma pessoa qualquer, um fato que se desenvolve na esfera jurídica do sujeito que vai ser o contribuinte. É um fato jurídico produzido (provocado) pelo particular, ou que nela repercute.

52.19 Estes dados, que permitem o imediato, seguro e fácil reconhecimento das espécies de tributo, estão imediatamente à disposição do jurista: estão no texto legal, dispensando – e até mesmo repugnando – qualquer investigação ou preocupação pré ou metajurídica, que pretenda ir às suas causas, motivos ou fundamentos. Por outro lado, repelem qualquer indagação quanto ao ulterior destino que venha o poder público dar aos dinheiros obtidos.

52.20 O exame das particularidades do aspecto material da h.i. também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos). Conforme peculiaridades secundárias ou acessórias, dentro destas espécies engendram-se subespécies.

52.21 O que permite este discernimento é precisamente o exame do aspecto material da hipótese de incidência, que enseja, assim, uma classificação puramente jurídica dos tributos, com base exclusivamente no dado jurídico fundamental, por excelência, que é a lei (que traça a h.i.).

52.21.1 Esta classificação puramente jurídica decorre como consequência natural das lições de A.D. Giannini e do próprio tratamento normativo que às espécies tributárias dispensou o código tributário nacional, que se deve à cultura privilegiada e inteligência peregrina de Rubens Gomes de Sousa.

52.22 Esta formulação é acolhida pelo professor Souto Maior Borges, do Recife, pelo professor Hector Villegas, de Córdoba, Argentina, e adotada, inclusive, por Rubens Gomes de Sousa (v. "Cadernos de Direito Tributário", in *RDP*, v. 17), que escreveu: "Nesta linha de pensamento enquadra-se a opinião, que adoto, de Geraldo Ataliba (*RDP* 9/43), de que os tributos podem ser "vinculados" ou "não vinculados" em função da natureza do seu fato gerador, nome que se dá à situação material ou jurídica definida em lei como necessária e suficiente para gerar a obrigação de pagá-los (Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.1966, art. 114).

"Assim, invertendo a ordem:

"a) o tributo é "não vinculado" quando o seu fato gerador independa de qualquer atividade específica do governo tributante em relação ao contribuinte: é o caso dos impostos (CTN, art. 16); ao contrário:

"b) o tributo é "vinculado" quando o seu fato gerador seja uma atividade específica do governo tributante, a qual, por sua vez, pode ser (1) diretamente relativa ao contribuinte, como exercício do poder de polícia ou a prestação ou disponibilidade de um serviço; é o caso das taxas (CTN, art. 77); ou pode ser (2) apenas indiretamente relativa ao contribuinte: é o caso das contribuições (CTN, arts. 81 e 217)" (parecer, in *RDP* 17/309, "Cadernos de Direito Tributário").

52.23 O art. 16 do CTN diz que "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação" (aspecto material da h.i.) "independente de qualquer atividade estatal..."

52.24 Já está a definição legal de imposto (tributo não vinculado) formulada em termos negativos. É imposto o tributo que, por exclusão, não seja vinculado; isto é: aquele cuja consistência tem por h. i. uma situação independente de qualquer atividade estatal. Como o conceito de tributo, assim como de suas espécies, é constitucional (está claramente implícito na Constituição), não devia a lei formulá-lo.

52.24.1 Não incumbe ao legislador formular definições. Isto cabe à doutrina. É perigosa toda definição legislativa de conceitos constitucionais-

mente pressupostos. O legislador não é mais lúcido que a doutrina. Por acaso, por sorte, o conceito do art. 16 do CTN é correto.

52.24.2 Se fosse errado, não poderia prevalecer contra a Constituição. Muitos conceitos do CTN são errados e, pois, inconstitucionais. Não obrigam. Não são norma. O legislador não tem autoridade para ampliar ou restringir os conceitos constitucionais.

52.25 Para A. Becker o aspecto material da h. i. é a chave do discernimento entre as espécies tributárias: "Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere gênero jurídico ao tributo" (ob. cit., p. 298).

52.26 Ao estabelecer a distinção entre o imposto e a taxa, Giannini, no seu clássico *Conceitos Fundamentais do Direito Tributário*, escreve: "O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hipótese de incidência)"; isto é: "o imposto se prende a uma situação de fato ... enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga a uma atuação do poder público relacionada com o obrigado" (ob. cit., p. 103).

52.27 Esse mestre, aliás, já escrevera: "A distinção jurídica (entre imposto e taxa), ainda que coincida no resultado com a financeira, não pode utilizar senão parcial e imperfeitamente os elementos materiais da ciência financeira. Efetivamente, a conexão entre a taxa e os serviços ditos divisíveis se torna juridicamente relevante, não enquanto o seu produto se destine ou sirva para cobrir o custo daqueles serviços, mas só enquanto a taxa constitui uma prestação devida pela atuação de uma atividade da pessoa pública que diz respeito particularmente ao obrigado o que ocorre com os serviços considerados divisíveis, pela ordenação administrativa dessa pessoa. Enquanto a obrigação de imposto não tem outro fundamento que a justifique senão a sujeição do contribuinte ao poder financeiro da pessoa pública, a obrigação relativa à taxa tem seu pressuposto necessário no fato de ser ou dever ser desenvolvido (atuado) um serviço público que concerne pessoalmente ao obrigado" (*J. Concetti*..., p. 98).

52.28 A Amílcar Falcão não escapou também essa peculiaridade; escreveu quanto às taxas, que "... o seu fato gerador há de ser alguma ocorrência diretamente ligada à utilização, disposição ou requisição do serviço ou atividade determinada do estado. Pelo contrário, o fato gerador do imposto há de ser alguma ocorrência da vida comum, não ligada diretamente a qualquer atividade específica recebida ou fruída, mas simplesmente reveladora da capacidade contributiva" (*Introdução ao Direito Tributário*, Ed. Financieiras, Rio de Janeiro, 1959, p. 152).

52.29 Hector Villegas reconhece a taxa pelo seu caráter de tributo vinculado: "Em terceiro lugar, a caracterização proposta conceitua como hipótese de incidência a atividade que o Estado desempenha e que está vinculada à pessoa obrigada ao pagamento. A atuação estatal vinculante é talvez o elemento caracterizador mais importante para saber se, ao enfrentarmos um determinado tributo, estamos realmente diante de uma taxa" ("Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa", in *RDP* 17/324).

Capítulo II

TRIBUTOS NÃO VINCULADOS

53. *Imposto, tributo não vinculado.* 54. *Critério de exclusão para reconhecimento do imposto.* 55. *"Nomen iuris".* 56. *Impostos reais e pessoais.* 57. *Impostos diretos e indiretos.* 58. *Os impostos em espécie.*

53. *Imposto, tributo não vinculado*

53.1 Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte.

53.2 Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo. Jarach insiste em sublinhar tal característica desse fato, colocando-a como essencial (*Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Cima, Buenos Aires, p. 187). Amílcar Falcão faz empenho em sublinhar seu cunho econômico. Afirma que o fato nela descrito sempre é "índice ou indicio de aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui" (*Fato gerador...*, 2ª ed., cit., p. 64; e o reitera a pp. 66 e 69).

53.3 Por imperativos constitucionais expressos (art. 5º, caput e I e art. 145, § 1º), no imposto, há uma presunção de que o fato descrito pela sua h.i. seja um fato de conteúdo econômico (Cleber Giardino).

Faz empenho Jarach, em enfatizar fundamentos que eliminem qualquer arbítrio do legislador (*Curso Superior...*, cit., pp. 187 e ss.). Mostra ser inexistível qualquer imposto que tome como h.i. um fato sem nenhum conteúdo econômico.