

ALGUMAS PALAVRAS SOBRE A CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

SOME WORDS ABOUT THE CLASSIFICATION OF TAX SPECIES

CARLOS RENATO CUNHA

Doutor e Mestre em Direito do Estado - Direito Tributário pela UFPR.

Especialista em Direito Tributário pelo IBET.

Professor da Graduação da PUC-PR, *campus* Londrina.

Pós-Graduação *lato sensu* em Direito.

Procurador do Município de Londrina. Advogado.

carlos@cko.adv.br

Resumo: O artigo visa analisar, sob uma nova óptica, o amplamente debatido tema das espécies tributárias.

Abstract: This article aims to analyze, from a new perspective, the widely debated subject of tax species.

Palavras-chaves: Direito Tributário; classificação; espécies tributárias.

Keywords: Tax Law; classification; tax species.

Sumário: 1. Introdução - 2. Sobre o ato de classificar - 3. Estrutura, função e classificação das espécies tributárias - 4. O estado da arte em nossa doutrina - 5. Proposta classificatória de tipo estrutural - 6. Conclusão - 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O tema da classificação dos tributos em espécie tem sido o causador de profunda celeuma doutrinária, há bastante tempo.¹

Há propostas para todos os gostos e o número de espécies pode variar muito, conforme o autor, ainda que sejam prevaletentes duas propostas: a chamada *tripartite*, que entende existirem três espécies, e a *pentapartida*, que considera que nosso ordenamento jurídico atual possui cinco espécies.²

Apesar do amplo debate, consideramos que o tema ainda possui espaço para interessantes reflexões teóricas, razão pela qual consideramos convir, sobre ele, dizer algumas palavras.

É o que faremos no presente artigo em que, após tratarmos de alguns pontos sobre o próprio ato de classificar, identificaremos a vertente teórica que fundamenta os debates em nossa dogmática a respeito da matéria, passando a apresentar a nossa visão a respeito do tema.

¹ Por todos: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 123-136.

² Um detalhado resumo das opiniões doutrinárias a respeito pode ser vista na obra de AMARO. Cf. AMARO, LUCIANO. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 64-67

2. SOBRE O ATO DE CLASSIFICAR

A ligação entre o ato de classificar, o ato de definir ou conceituar, a Lógica, a Matemática e a linguagem é intensa. Intensa ao ponto de que, em determinados casos, fronteiras não são mais visíveis.

Classificação é a “[...] operação de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos”.³ Classificamos o tempo todo, tudo, das atividades mais simples às mais elaboradas. Como afirma Hospers, como as coisas sempre são diferentes em algo por mais semelhantes que o sejam, “*podemos utilizar las características en que difieren para ponerlas en clases diferentes*”.⁴ Ao escolher um critério de classificação qualquer separamos o que estamos a classificar em conjuntos – e aí tem-se a ligação com a *teoria dos conjuntos*, de tanta relevância na matemática e na Lógica. Um “conjunto” é uma coleção de elementos, que podem, inclusive, ser outros conjuntos.⁵ Na Lógica, conjunto é também chamado de “classe”, que “é uma coleção de entidades que tem alguma propriedade comum” e “a classe cujos membros se dividem em subclasses” é o que se chama de “gênero”, sendo as subclasses “*as espécies*”.⁶ A divisão entre gênero e espécie é, na Lógica, relativa: o que é espécie em relação a determinado gênero pode ser um gênero em relação a outras espécies e assim por diante.⁷

Isso posto, é perceptível que há toda uma discussão no âmbito de parcela da dogmática tributária sobre o ato de “classificar”, em especial pelo tormentoso tema das espécies tributárias.⁸ Decorrencia disso, há vozes que defendem a existência

³ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 147.

⁴ HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. 2. ed. Trad. Julio César Armero San José. Madri: Alianza Universidad, 1984, p. 65.

⁵ MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: UNESP, 2001, p. 40.

⁶ COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 128; MORTARI, Cezar A. *Introdução...*, *Op. Cit.*, p. 40.

⁷ COPI, Irving. *Introdução...*, *Op. Cit.*, p. 128.

⁸ Sobre a discussão acerca dos critérios de classificação das espécies tributárias, exemplificativamente: AMARO, Luciano. *Direito...*, *Op. Cit.*, p. 56-92; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, *Op. Cit.*, p. 123-136; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 76-77; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 60-74; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do Art. 116, Parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 597-601; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 617; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 98-119, passim; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 217 e seq.; MARQUES, Márcio Severo. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, ano 19, n. 72, p. 238-248. abr. jun. 1995, p. 245; FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 59; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2013, p. 92; SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353-358, *Passim*; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158-160; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 139-141; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 74-76; SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. *Classificação e espécies tributárias: a necessidade de um 4º critério classificatório*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 23, n. 125, nov./dez. 2015, p. 91-93; MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Classificação dos tributos: uma visão analítica*. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Tributação e processo*. IV

de um único método correto de classificação, que exigiria a eleição de um critério único de distinção entre os elementos – no caso, um elemento intrínseco, da coisa classificada.⁹ Isso nos parece um pouco exagerado pois mesmo os lógicos afirmam que “a conotação convencional de um termo não tem que ser, necessariamente, uma característica intrínseca das coisas por ele denotadas”, podendo referir-se “igualmente à origem dessas coisas, às relações que têm com outras coisas ou os usos que lhes são dados”.¹⁰

Afirma Carrazza:

Em exposição abreviada, classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos.

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. [...]

[...] as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador). Naturalmente, as coisas não se apresentam classificadas no mundo em que vivemos; elas são classificadas pelo homem, de acordo com critérios por ele eleitos. [...]¹¹

Ademais, não há classificações certas ou erradas em si.¹² Na Ciência do Direito, pode-se dizer que uma classificação é ou não adequada à identificação de regimes jurídicos diversos:

Na elaboração de qualquer classificação devem ser escolhidos critérios suficientes à extração de conseqüências jurídicas distintas. Isto é, o problema da classificação não consiste em ser útil, ou não, e sim em ser adequada à identificação de regimes diferenciados a partir de critérios escolhidos.¹³

Luciano Amaro, com clareza, afirma:

O problema não é sobre qual seja o “verdadeiro” critério técnico ou jurídico. É claro que, se o direito positivo ditar um critério, esse será o critério jurídico (positivo), o que não nos impedirá de examinar se ele é útil, técnico, adequado etc. Já vimos que o Art. 4º do Código Tributário Nacional quis dar um critério (e proibir outros), e demonstramos que esse preceito é insuficiente para distinguir todas as diferentes figuras previstas na Constituição.¹⁴

Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2007, p. 629-635; VALADÃO, Alexander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 246-247 e p. 254-256.

⁹ Exemplificativamente: “A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i. (hipótese de incidência) descrita pelo legislador”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, *Op. Cit.*, p. 123.

¹⁰ COPI, Irving M. *Introdução...*, *Op. Cit.*, p. 131.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso...*, *Op. Cit.*, p. 471.

¹² GRECO, Marco Aurélio, *Contribuições...*, *Op. Cit.*, p. 88.

¹³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

¹⁴ AMARO, Luciano, *Direito tributário...*, *Op. Cit.*, p. 68.

Apesar de ser já um pouco clichê, cremos que convém recordar a afirmação de Carrió, pedindo ao leitor que julgue a classificação que faremos com base em sua utilidade analítica, não mais que isso.¹⁵ Como bem aponta o mestre Paulo de Barros Carvalho, há que se olhar as classificações da Ciência do Direito com ares de relativismo.¹⁶

3. ESTRUTURA, FUNÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Parece indubitável que a maior parte das preocupações da dogmática tributária brasileira, tradicionalmente, referem-se a uma análise sintático-semântica do Direito Tributário, o que nos parece dar-se por uma influência kelseniana e da lógica de Lourival Vilanova. Trata-se de um recorte estrutural ou formal, que epistemologicamente é legítimo, relevante e que configura um instrumento importantíssimo para a compreensão de certa dimensão do jurídico. E, pode-se afirmar, trouxe grandes contribuições à Ciência Jurídica nacional e à compreensão do Direito Tributário.

É nesse tipo de análise que também se coloca a discussão sobre as espécies tributárias na dogmática brasileira, com foco na análise da estrutura normativa. Talvez faça falta um olhar de cunho mais pragmático – no sentido linguístico, de dimensão semiótica. Na pragmática localizamos a *análise funcionalista* do Direito que Bobbio passou a preconizar, em complementação a uma análise meramente estrutural: “para que o direito serve?”, ao lado de “como o direito é feito?”, onde ele localiza a relevância da função promocional do direito contemporâneo.¹⁷

O tema das espécies tributárias, fonte de eterna celeuma doutrinária, ganha novas possibilidades numa análise desse tipo. As classificações teleológicas dos tributos foram mais comuns no passado, com reflexos até os dias atuais. Para tanto, basta recordar a própria divisão dos capítulos do Título III, do Código Tributário Nacional – CTN, ou a vetusta identificação de “impostos sobre o consumo” e “impostos reais”, por exemplo. O último gênero, comumente contraposta aos chamados “impostos pessoais” – e aqui recordamos a classificação de Ruy Barbosa Nogueira, por todos

¹⁵ “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles [o bien, pueden ser desorientadoras]; 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”. Cf. CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 99. Aprofundando o tema da utilidade das classificações – inclusive sobre se esse seria um bom critério avaliativo para elas no direito, veja-se: COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018, *Passim*.

¹⁶ “Cai a talho lembrar, também, que as classificações, por mais elaboradas que se apresentem, são expedientes do nosso espírito para caminhar em direção aos objetos da experiência, com o propósito de ordená-los e prepara-los para o conhecimento, motivo pelo qual, ao serem submetidas a uma análise mais rigorosa, acabam cedendo às evidências do mundo fenomênico, mostrando, à carne viva, suas fraquezas e deficiências. É o que recomenda Fábio Nusdeo, enfaticamente, ao ferir o assunto das classificações dos bens econômicos. Impõe-se, porém, desde logo, uma advertência válida não apenas para esta, mas para qualquer outra classificação. Tal advertência diz respeito ao relativismo com que elas, as classificações, devem ser encaradas por parte daqueles a quem são apresentadas”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 44-45.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Verstani. Barueri: Manole, 2007, p. 53 e p. 73.

–, até hoje tem reflexos profundos na jurisprudência, apesar de, como bem recorda Valterlei Costa ao citar o ensinamento de Kelsen, “tudo no direito é pessoal”.¹⁸

Hodiernamente, contudo, e um pouco de forma indireta, a preocupação com o uso do tributo, sua finalidade, voltou a protagonizar o enredo das espécies tributárias. Após a CF/88 e a inclusão expressa das “contribuições” e do empréstimo compulsório no Sistema Tributário Nacional, houve uma gradativa migração da doutrina para uma classificação que levasse em consideração, também, aspectos alheios ao critério material da hipótese tributária – de nítida natureza sintático-semântica – como critério distintivo. O interessante é que o apego doutrinário a uma análise com predomínio do aspecto estrutural levou grande parte dos autores a buscar o critério da destinação da arrecadação dentro do aspecto formal-normativo, seja numa classificação internormativa de mesmo nível hierárquico, seja na classificação por meio das normas de competência tributária.¹⁹

Quiçá, uma resposta mais adequada fosse encontrada ao se abraçar, sem receios, uma classificação de cunho finalístico, intensamente ligada à destinação potencial das receitas tributárias – para o orçamento geral do Estado ou para despesas ou órgãos específicos. A CF/88 parece ter instituído diferentes sub-regimes jurídico-tributários levando em consideração a finalidade dos tributos por ela previstos, e um esforço de aprofundamento nesse tipo de estudo pode chegar a resultados profícuos sem a necessidade de a resposta ser encontrável, exclusivamente, na análise estrutural de normas tributárias.

4. O ESTADO DA ARTE EM NOSSA DOCTRINA

Como mencionamos no início deste artigo, a doutrina brasileira debruça-se sobre a questão da classificação dos tributos de forma a separar-se em duas grandes vertentes, principalmente: os adeptos da teoria tripartite e da teoria pentapartida de espécies tributárias.²⁰ Não podemos olvidar outras propostas classificatórias, como, exemplificativamente, a de Becker, que crê em apenas duas espécies tributárias;

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 162-163; COSTA, Valterlei Aparecido da. Tributos em notas. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). *Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...* São Paulo: Noeses, 2017. p. 1199-1200; KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 145.

¹⁹ Sobre as classificações intra e internormativa, veja-se: GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 98-111; SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Direito tributário...Op. Cit.*, p. 158-160. Como exemplos de autores de realizam uma classificação internormativa, por meio da regra de competência tributária, veja-se: MARQUES, Márcio Severo. *Classificação...Op. Cit.*, p. 217 e ss; GRECO, Marco Aurélio, *Contribuições... Op. Cit.*, p. 139-141; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições...Op. Cit.*, p. 74-76; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição... Op. Cit.*, p. 111-119; SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Direito tributário...Op. Cit.*, p. 158-160; SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. *Classificação...Op. Cit.*, p. 91-93. Já, autores que realizam uma classificação intranormativa, com diferentes soluções: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese... Op. Cit.*, p. 123-136; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... Op. Cit.*, p. 34-42; MOUSSALLEM, Tàrek Moysés. *Classificação...Op. Cit.*, p. 629-635; VALADÃO, Alexander Roberto Alves, *O mínimo...Op. Cit.*, p. 246-247 e 254-256.

²⁰ Há também vertentes de classificação que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de clássicas, que “[...] vêm carregadas de fortes conotações extrajurídicas, principalmente econômicas.” Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... Op. Cit.*, p. 34-35.

Luís Eduardo Schoueri, em seis espécies; Werner Nabiça Coelho, em oito; e a de Ricardo Lobo Torres, Târek Moysés Moussalem e Luciano Amaro, que defendem a existência de quatro, ainda que sob diferentes olhares.²¹ Outrossim, como afirma o próprio Moussalem, demonstrando a dificuldade na própria conceituação de espécie:

Por fim, à pergunta: “Quantas são as espécies tributárias?” é equivocada porquanto a própria palavra “espécie” goza de relatividade num ponto da série, ora se dirigindo às primeira classes coordenadas, ora às segundas, ora às terceiras.²²

De qualquer modo, a teoria tripartite ou tricotômica é abraçada por renomados juristas, entre os quais Ataliba, Amílcar Falcão, Barros Carvalho, Navarro Coêlho, Carrazza, Guilherme Soares Diniz, dentre outros.²³ Estes, levando em consideração estritos fundamentos jurídicos, partem da premissa da utilização de apenas um critério classificatório: se o fato descrito no antecedente da norma tributária primária é uma atuação estatal ou não.²⁴ Assevera Ataliba:

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.²⁵

Para essa teoria classificatória, seriam espécies tributárias apenas os impostos (tributos não-vinculados), as taxas e as contribuições de melhoria (tributos vinculados). Assim, as contribuições previstas nos Arts. 149 e 195 da Constituição Federal, tal como os empréstimos compulsórios, ou são impostos ou taxas:

[...] os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não-vinculados – impostos. As outras contribuições, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 402; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155-203. *Passim*; COELHO, Werner Nabiça. Classificação dos tipos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, n. 54, ano 12, jan. fev. 2004, p. 106; RICARDO LOBO TORRES, *Curso...* Op. Cit., p. 371; MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Classificação...* Op. Cit., p. 629-635; AMARO, Luciano, *Direito tributário...* Op. Cit., p. 81; AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 55, ano 15, jan. mar. 1991, p. 287-291. BARROS CARVALHO faz menção à existência de quatro correntes: a bipartida, a tripartida, a quadripartida e a quinquipartida. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 380.

²² MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Classificação...* Op. Cit., p. 635.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...* Op. Cit., p. 134; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador...* Op. Cit., p. 76-77; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* Op. Cit., p. 35; *Id. Teoria da norma...* Op. Cit., p. 180-187; *Id. Direito tributário, linguagem...* Op. Cit., p. 379; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo...* Op. Cit., p. 118; CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso...* Op. Cit., p. 585; DINIZ, Guilherme Soares. Classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, n. 82, ano 16, set. out. 2008, p. 131.

²⁴ “A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i. (hipótese de incidência) descrita pelo legislador.” Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...* Op. Cit., p. 123.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...* Op. Cit., p. 131.

impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas.²⁶

Já a teoria pentapartida das espécies tributárias, adotada, por exemplo, por Hugo De Brito Machado, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Canado, Regina Helena Costa, Tácio Lacerda Gama, Márcio Severo Marques, Octavio Campos Fischer, Roberto Wagner Lima Nogueira, Fabiana Del Padre Tomé e Eduardo Sabbag, entre outros, utiliza, em breve síntese, três critérios para obter uma classificação dos tributos: a) a vinculação ou não do fato previsto no antecedente normativo a uma atuação estatal; b) previsão legal de destinação específica; e c) previsão legal de restituição do valor arrecadado.²⁷

São estes três critérios, que, a nosso ver, devem ser considerados para a classificação constitucional dos tributos, porque (i) podem ser inferidos pela análise das próprias normas de estrutura que outorgam, informam e delimitam o exercício das respectivas competências impositivas, tal como estabelecidas pelo texto constitucional, e (ii) foram utilizados para efeito de diferenciar os regimes jurídicos (princípios e regras) aplicáveis sobre as diversas espécies tributárias autorizadas pela Constituição, assim identificadas.²⁸

Tácio Lacerda Gama promove classificação um pouco diversa, e, ao que nos parece, mais apropriada.²⁹ Afirma que há possibilidade de realizar uma classificação apenas intranormativa, isto é, com base exclusivamente na norma tributária primária. Por meio desse tipo de classificação, chega-se aos tributos vinculados e não-vinculados. Mas a utilização apenas desta classificação é inadequada ao sistema jurídico pátrio, em vista das peculiaridades dos empréstimos compulsórios e contribuições:

Tendo em vista a existência de regimes jurídicos diversos, pergunta-se: o uso de critérios puramente intranormativos contempla de forma apropriada os regimes de contribuições e dos empréstimos compulsórios? A resposta é negativa.

[...]

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... Op. Cit.*, p. 35-36. COELHO entende tratar-se ou de impostos finalísticos, ou de contribuições especiais retributivas. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo...* *Op. Cit.*, p. 118-120, 129.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. rev. atualiz. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário...* *Op. Cit.*, p. 617; COSTA, Regina Helena. *Curso...* *Op. Cit.*, p. 109; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição...* *Op. Cit.*, p. 98-116, *Passim*; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação...* *Op. Cit.*, p. 223; *Id. Os tributos...* *Op. Cit.*, p. 245; FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição...* *Op. Cit.*, p. 59; NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Sistema tributário nacional *In*: PEIXOTO, Marcelo M. DINIZ, Marcelo de L. Castro. (Coords). *Curso de direito tributário da APET*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 43; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições...* *Op. Cit.*, p. 92; SABBAG, Eduardo. *Manual...* *Op. Cit.*, p. 353-358, *Passim*. Sobre o tema, veja-se o artigo de RODRIGO PAULA, que propõe a inclusão, na própria estrutura da RMIT, de dois outros critérios: o “finalístico” e o da “receita tributária”. Cf. PAULA, Rodrigo Francisco de. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, n. 46, ano 10, p. 195-217, set./out. 2002, p. 207.

²⁸ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação...* *Op. Cit.*, p. 223.

²⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição...* *Op. Cit.*, p. 98-116, *Passim*.

Não há como conciliar a natureza de imposto com a finalidade específica do produto da arrecadação desses tributos. É clara a previsão constitucional do Artigo 167, IV, da Constituição Federal [...].

Com efeito, ou se entende que as contribuições são impostos que não podem ter destinação específica, ou que não são impostos, por serem instituídas para custear despesa, órgão ou fundo específico. Tendo em vista a unidade do sistema constitucional, não é possível ignorar as proposições jurídicas que dispõem sobre a tributação, pelo simples fato de estarem situadas no tópico relativo à atividade financeira. Ou bem se admite a unidade do sistema de direito positivo, ou bem ela é completamente negada.³⁰

O referido autor passa então a utilizar outra classificação, internormativa, que leva em consideração a norma de competência para instituição do tributo. Reunindo três subclassificações, afirma ele que

[...] haverá (i) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (ii) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (iii) o grupo dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado lapso de tempo.³¹

Encontra, então, cinco espécies tributárias distintas, ao separar as contribuições e empréstimos compulsórios dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Como se verá, entendemos aqui que a razão se encontra com esta última vertente, mas, como bem aponta o citado autor:

A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação.³²

Sobre as classificações intranormativa e internormativa, Barros Carvalho, de forma um pouco mais branda quanto à visão tripartite, assevera:

Nada impede e tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas, quer dizer, as normas com outras normas, em vínculos de coordenação e subordinação, o que nos levará a identificar, com boa margem de visibilidade, as contribuições, que não a de melhoria, no seu espectro mais amplo. Trata-se, porém, de outro critério e, portanto, de classificação diversa, igualmente susceptível de ser acolhida. Aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única classificação, a pretexto de torná-la mais abrangente. [...] ³³

³⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição...Op.Cit.*, p. 105-106.

³¹ *Ibidem*, p. 108-109.

³² *Ibidem*, p. 108.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem...*, *Op. Cit.*, p. 381. Em sentido contrário, afirmando a impossibilidade lógica de uma classificação cujas diferenças não resultem da definição do dividido, veja-se: MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Classificação...Op. Cit.*, p. 623.

Consideramos estar com inteira razão o autor. Dessa forma, o fato de se utilizar três critérios não significa que todos eles sejam de uma mesma classificação. Utiliza-se um depois do outro, em sucessivas classificações e subclassificações, encontrando-se classes, gêneros, espécies, subespécies etc.

Aliás, o próprio Ataliba utiliza uma subclassificação para separar em subespécies os tributos vinculados, pois, segundo ele,

O exame de 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.³⁴

Partindo desses dizeres, e citando Rubens Gomes de Souza, Ataliba separa os tributos vinculados em: a) os diretamente relativos ao contribuinte (taxas), e b) os indiretamente relativos ao contribuinte (contribuições de melhoria).³⁵

De qualquer modo, para os adeptos de ambas as teorias sob análise, há tributos que são vinculados a uma atuação estatal e há tributos que não o são. A Constituição Federal, ao outorgar competências tributárias, fornece elementos para direcionar o legislador infraconstitucional nesse sentido.

5. PROPOSTA CLASSIFICATÓRIA DE TIPO ESTRUTURAL

Expostas tais ideias, convém aclarar nosso posicionamento pessoal, esclarecendo-se que adotaremos a metodologia tradicional de nossa dogmática, buscaremos realizar uma classificação de cunho estrutural.

Nesse recorte, pendemos – com algumas ressalvas – para a adoção da teoria pentapartida, formada pelas seguintes espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Parece-nos que, a divisão do gênero “tributo” em apenas três espécies, não corresponde à realidade constitucional atual.

Cada uma dessas espécies deve obediência a normas estruturais – que se aplicam de forma genérica – mas possui notas individuais de regime jurídico, mormente no que se refere à repartição de competência constitucional.

A Constituição Federal outorga essa competência para legislar sobre assuntos tributários às entidades da Federação, distribuindo à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal diferentes tributos, conforme se denota dos Artigos. 147 a 149-A; 153 a 156 e 195.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...Op. Cit.*, p. 133.

³⁵ *Ibidem*, p. 134.

O legislador constitucional dispôs acerca de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. A cada uma dessas designações diversas outorgou diferentes regimes jurídicos.

A distribuição de competências tributárias na Constituição Federal é diversa em relação a cada uma das espécies ou subespécies tributárias.³⁶ No que se refere às taxas e contribuições de melhoria, da espécie de tributos vinculados, a pessoa política competente para instituição é, obviamente, a competente para a prestação do serviço, para o exercício da atividade de polícia, ou para a execução da obra pública.³⁷ Os empréstimos compulsórios são de competência da União, conforme o Art. 148 da Carta Magna, e, nesse caso, temos “[...] o motivo condicionando o exercício da competência.”³⁸

No que tange aos impostos, complexa é a estrutura de outorga de competência constitucional. O legislador constitucional dividiu os campos de tributação entre as pessoas políticas constitucionais levando-se em consideração os critérios materiais da hipótese. Assim, a cada critério material corresponde um único imposto, que cabe a uma determinada pessoa política instituir. “Auferir renda” é hipótese de competência da União; a “circulação de mercadorias”, do Estado-membro; a “propriedade de imóvel urbano”, do Município; e assim por diante. Por fim, nos termos do Art. 154, I, à União resta a competência residual para tributação de critérios não previstos na Constituição. Quanto aos impostos, essa distribuição é rígida, não podendo o legislador infraconstitucional modificá-la sem a eiva de inconstitucionalidade.

Mas, quando se fala das contribuições, a distribuição é diversa. Todas as pessoas políticas podem instituir contribuições, mas não para custear qualquer gasto público. Como recorda PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, nesse caso “[...] se previu a finalidade, e não a materialidade do tributo” como critério de distribuição.³⁹ Tanto a União, quanto os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal podem instituir contribuição para custear os benefícios do sistema de previdência em relação a seus servidores, como dispõe o § 1º do Artigo 149 da CR/88. Todavia, somente à União cabe legislar quanto à instituição de contribuições que visem custear intervenção no domínio econômico, as demais contribuições para a seguridade social e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como se infere do “caput” do Artigo 149. E o Art. 149-A outorga aos Municípios e ao Distrito Federal competência para criação de contribuição que custeie a iluminação pública. Quanto às contribuições, portanto, a distribuição

³⁶ “O constituinte traçou os arquétipos de tais figuras tributárias, embora tivesse variado a técnica de validação da norma impositiva. Assim, em relação aos impostos, taxas e contribuição de melhoria, a Carta mencionou a materialidade (pressuposto de fato) possível do tributo. No que se refere aos demais tributos, o Texto Maior indicou a finalidade possível, e não o critério material da hipótese de incidência.” Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 92, mai. 2003, p. 45.

³⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. CONGRESSO DO IBET, II. *Direito Tributário e Segurança Jurídica*. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 842.

³⁸ *Ibidem*, p. 843

³⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Normas de competência e o controle de validade...*, op. cit., p. 842.

de competência é focada no objetivo de custeio, não no critério material. Isso não impede que a própria Constituição disponha acerca de limitações à liberdade do legislador infraconstitucional para escolher critérios materiais da hipótese, o que ocorre, por exemplo, nas contribuições sociais previstas no Artigo 195 da Carta Maior, onde, expressamente, o legislador previu as materialidades possíveis para instituição de referida espécie tributária.

Pois bem. Para chegar às cinco mencionadas espécies, utilizaremos três critérios para as classificações sucessivas, todas advindas de análise da mesma norma: a de competência tributária. Utilizaremos, para fins de sistematização da classificação, a nomenclatura da taxonomia das espécies utilizada pela Biologia.⁴⁰

O primeiro critério, advindo da análise da norma jurídica tributária primária possível da norma de competência constitucional, é a existência ou não de vinculação do fato jurídico ali previsto a uma atuação estatal. Há tributos que são vinculados a uma atuação estatal e há tributos que não o são. A Constituição Federal, ao outorgar competências tributárias, fornece elementos para direcionar o legislador infraconstitucional nesse sentido. Em seu Artigo 145, II, afirma que os entes competentes poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia e pela prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis ao contribuinte. No inciso III do mesmo Artigo, afirma que as obras públicas podem ensejar a instituição de contribuição de melhoria. Já quando se refere aos impostos, às contribuições e aos empréstimos compulsórios, a Constituição não faz menção a uma atuação estatal que deverá ser prevista no antecedente normativo. Muitas vezes, pelo contrário, faz vinculação da hipótese a um bem ou atuação do contribuinte, como “renda”, “propriedade imóvel urbana”, “transmissão *causa mortis*”, “folha de salário” etc.⁴¹

Da ordem “tributo”, extraímos duas famílias: tributos vinculados e não-vinculados.⁴²

Continuando este labor classificatório, verificamos a possibilidade de utilizar, como critério, a existência ou não de previsão de destinação para o produto arrecadado com o tributo. Luciano Amaro, sobre o tema, aduz:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.⁴³

⁴⁰ Em ordem crescente de complexidade, os seres vivos são organizados pela Taxonomia em espécie > gênero > família > ordem > classe > filo > reino. Cf. WIKIPEDIA. *Classificação Científica*, [online].

⁴¹ E, no caso dos impostos, a Constituição sempre o faz.

⁴² Recordamos que os tributos podem ser considerados uma “ordem” dentro da “classe” “pagamentos efetuados por particulares ao Estado”, em que se incluem, v.g., as multas, e assim por diante.

⁴³ AMARO, Luciano. *Direito tributário...*, op. cit., p. 77. Veja-se também; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições...op. cit.*, p. 91-92; Id. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições, In: CONGRESSO DO IBET, V. *Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 301-316.

A Carta Maior veda expressamente a vinculação do produto arrecadado com os impostos, nos termos do Artigo 167, inciso IV. Por seu turno, prevê que as taxas poderão ser cobradas em razão do exercício de atividade de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis em seu Artigo 145, II, pelo que vincula os valores arrecadados para custear este fim, já que devem ser divisíveis. No que se refere às contribuições de melhoria, afirma que serão decorrentes de obras públicas, mas não vinculam de qualquer forma a arrecadação para este fim.⁴⁴ Já as contribuições e os empréstimos compulsórios devem possuir sempre uma previsão de finalidade do produto arrecadado. O parágrafo único do Art. 148 assim o determina expressamente em relação aos empréstimos compulsórios. Por sua vez, os Artigos 149, 149-A, 195, entre outros, determinam sempre a necessidade de uma previsão de destinação específica para a arrecadação das contribuições.

Contudo, há que se deixar claro que o que é necessário é a previsão da destinação do produto arrecadado na lei instituidora do tributo, por força da norma de competência constitucional. Agora, se efetivamente os valores serão utilizados com a finalidade prevista é irrelevante para o Direito Tributário. E a incorreta utilização finalística não modifica a natureza do tributo, ainda que venha a causar possível sanções em outros campos do direito. Nesse sentido, Maria Lúcia Luz Leiria:

Não há, no entanto, que se confundir finalidade da contribuição, o que caracteriza a sua natureza e autoriza a sua cobrança, com a destinação no plano fático. As contribuições sociais, portanto, caracterizam-se não pela destinação do produto da respectiva cobrança, mas sim pela finalidade para a qual foram instituídas. Desinteressa, portanto, se a destinação fática dos recursos transita pelos cofres da União e sim a finalidade ou destinação do produto arrecadado. [...] ⁴⁵

Amaro também é enfático:

Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.⁴⁶

⁴⁴ O Código Tributário Nacional o faz, em seu Art. 81 e seguintes, mas a presente análise limita-se às normas de competência constitucionais. Na realidade, como o CTN determina a existência de valorização dos imóveis, parece-nos que é pressuposto lógico, e cronológico, que a obra já se encontre finalizada. Desse modo, apesar de a “causa” da contribuição ser o custo da obra, os valores arrecadados não estão vinculados a eles, do ponto de vista financeiro, ainda que seu montante seja o limite do valor a ser arrecadado: o total arrecadado entrará nos Cofres Públicos com outras finalidades, visto que os gastos com a obra já se realizaram em momento anterior.

⁴⁵ LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 88, jan. 2003, p. 61.

⁴⁶ AMARO, Luciano, *Direito tributário...*, op. cit., p. 79.

Então, das duas famílias de tributo, chega-se a quatro gêneros: (1) tributos vinculados com previsão de destinação; (2) tributos vinculados sem previsão de destinação; (3) tributos não-vinculados com previsão de destinação; e (4) tributos não-vinculados sem previsão de destinação.

Por fim, utilizando-se um último critério, também exigência da norma estrutural constitucional de competência tributária, deve-se verificar se há previsão de devolução do valor arrecadado após determinado lapso temporal. A Constituição Federal só determina a existência dessa previsão no caso dos empréstimos compulsórios, em vista da denominação cujo limite semântico vincula o legislador infraconstitucional. E sobre ela afirma Amaro:

Também a restituibilidade do empréstimo compulsório integra o conceito desse tributo. É claro que a não-restituição implica descumprimento da obrigação do Estado, o que não torna ilegítima a cobrança. Mas a criação do empréstimo compulsório só é válida se a lei que o instituir observar a referida característica desse tributo (restituibilidade), além de atender aos demais pressupostos que legitimam a espécie.⁴⁷

Graficamente, temos o seguinte:⁴⁸

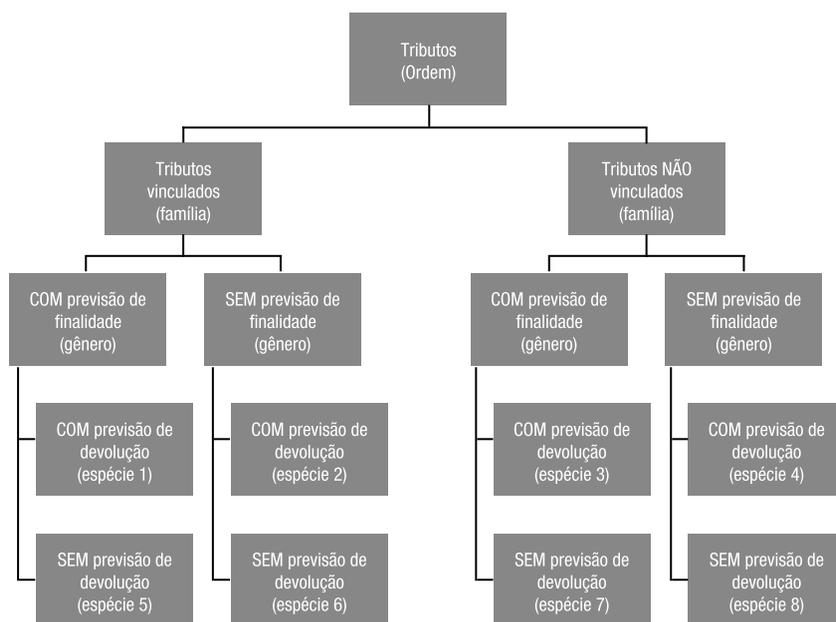


Ilustração 1 - Taxonomia Tributária

⁴⁷ *Ibidem*, p. 79.

⁴⁸ Apesar de algumas diferenças na conclusão, um gráfico classificatório utilizando o diagrama de VENN, muito próximo à nossa proposta pode ser visto no artigo de MOUSSALEM: Cf. MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Classificação...op. cit.*, p. 632.

Os quatro gêneros, com a inclusão do critério “sem previsão de devolução”, dão ensejo à possibilidade lógica de até oito espécies tributárias, pela combinação dos critérios. No entanto, no caso das espécies 1, 2 e 4, temos conjuntos vazios. Inexiste, em nosso ordenamento atual, tributos que se enquadrem em tais espécies, possíveis apenas logicamente.

Assim, com a inclusão de mais este critério, soma-se mais uma espécie: (5) tributos não-vinculados com previsão de destinação e com previsão de devolução.

O que foi aqui realizado não passa de uma classificação científica, que utiliza arbitrariamente elementos do objeto de estudo para dividi-lo em grupos, quais sejam, os critérios do consequente da norma de competência tributária que serve de fundamento de validade ao tributo. Não se trata de algo que se encontre ínsito no objeto de estudo, pois, como recorda Amaro, a “[...] *Constituição não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las.*”⁴⁹

Pode-se colocar em dúvida a relevância da classificação dos tributos em espécies. Entendemos que se trata, apenas, de um instrumental de análise. Por exemplo, são conhecidas as decisões em que o STF entendeu que as contribuições são uma espécie tributária diferente dos impostos, como, exemplificativamente, no Recurso Extraordinário-RE Nº 146.733, em que acabou por entender pela existência de cinco espécies tributárias, e no RE n. 138.284, por quatro espécies.⁵⁰ Pois bem. A questão da divisão em espécies, em que pese ter sido fundamento da decisão, não se encontra na estrutura da norma individual e concreta expedida pelo STF. Continua sendo uma análise metalinguística, nesse caso, do julgador, e que não adentra na estrutura da norma individual e concreta por ele expedida. O ponto relevante é: o STF entende que, em tais casos, para os tributos com nome de “contribuições” é inaplicável determinado regime jurídico dos tributos com o nome de “impostos”.

6. CONCLUSÃO

Após uma reflexão sobre o estado da arte de nossa doutrina acerca do tema da classificação de espécies tributárias, assim como de outras possibilidades classificatórias de cunho funcional, apresentamos uma proposta que se amolda, numa análise estrutural, à teoria pentapartida de espécies tributárias.

Para tanto, analisamos as normas de competência tributária, realizando três sucessivas classificações com seus respectivos critérios: a vinculação ou não do fato gerador, a existência de previsão de destinação específica dos valores arrecadados e a existência de previsão de devolução dos valores arrecadados.

⁴⁹ AMARO, Luciano, *Direito tributário...*, op. cit., p. 28. Em sentido contrário: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, op. cit., p. 124.

⁵⁰ Para uma detalhada análise de tais decisões, veja-se: MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Classificação...* op. cit., p. 625-629; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 146.733 (RE 146.733)*, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, Publicado no DJ de 06/11/1992, p. 20110; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 138.284 (RE 138.284)*, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, Publicado no DJ de 28/08/1992, p. 13456.

7. REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AMARO, Luciano. *Conceito e classificação dos tributos*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n. 55, ano 15, jan. mar. 1991, p. 287-291.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Verstani. Barueri: Manole, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 146.733 (RE 146.733)*, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, Publicado no DJ de 06/11/1992, p. 20110.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 138.284 (RE 138.284)*, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, Publicado no DJ de 28/08/1992, p. 13456.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do Art. 116, Parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Werner Nabiça. *Classificação dos tipos tributários*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 54, ano 12, jan. fev. 2004, p. 101-107.

COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. *A utilidade como critério de classificação do direito e no direito*. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018.

_____. *Tributos em notas*. In: VALLE, Maurício Dalri Timm do; VALADÃO, Alexander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz (coord.). *Ensaio em homenagem ao Professor José Roberto Vieira: ao mestre e amigo com carinho...* São Paulo: Noeses, 2017. p. 1183-1214.

DINIZ, Guilherme Soares. *Classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 82, ano 16, set. out. 2008, p. 106-164.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. 2. ed. Trad. Julio César Armero San José. Madri: Alianza Universidad, 1984.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. *Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, n. 88, jan. 2003, p. 60-65.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. rev. atualiz. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. *Os tributos no sistema constitucional brasileiro*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, ano 19, n. 72, p. 238-248. abr. jun. 1995.

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

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *Tributação e Processo*. IV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários São Paulo: Noeses, 2007, p. 629-635.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Sistema tributário nacional In: PEIXOTO, Marcelo M. DINIZ, Marcelo de L. Castro. (Coords). *Curso de direito tributário da APET*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 12-122.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

PAULA, Rodrigo Francisco de. *Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 46, ano 10, p. 195-217, set./out. 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Cláusulas pétreas tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 92, mai. 2003, p. 40-46.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária*. CONGRESSO DO IBET, II. *Direito Tributário e Segurança Jurídica*. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 839-854.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 608-625.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. *Classificação e espécies tributárias: a necessidade de um 4º critério classificatório*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 23, n. 125, p. 73-94, nov./dez. 2015. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/biblioteca/conteudo-revistas-juridicas/revista-tributaria-e-financas-publicas/2015-v-23-n-125-nov-dez>. Acesso em: 2 mar. 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 2. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições*. CONGRESSO DO IBET, V. Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 301-316.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

WIKIPEDIA. *Classificação científica*. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Classifica%C3%A7%C3%A3o_cient%C3%ADfica. Acesso em: 19 ago. 2019.
