



Revista  
Nacional de  
Direito e  
Jurisprudência

Diego Diniz Ribeiro  
OAB/SP - 201.684

ISSN 1517-1604

Revista Nacional  
de  
Direito  
e  
Jurisprudência

REPOSITÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA AUTORIZADO:  
TRF 3ª REGIÃO - REGISTRO N.º 10 DE 28.07.2000  
STF - REGISTRO N.º 32/01 DE 25.05.2001  
STJ - REGISTRO N.º 52 DE 02.05.2002

# Revista Nacional de Direito e Jurisprudência

DOCTRINA - LEGISLAÇÃO - JURISPRUDÊNCIA

*Diretor*

Isaias Graci Neto

*Coordenador*

Salvador Zeferino Del Lama

Os acórdãos publicados guardam fidelidade com os originais cedidos pelos Tribunais.

Os artigos assinados são de responsabilidade exclusiva dos autores que gozam da mais ampla liberdade de opinião e crítica.

É permitida a reprodução total ou parcial dos artigos desta revista, desde que citada a fonte.

Tiragem: 5000 exemplares • Área abrangida: território nacional

*Publicação e Distribuição*

NACIONAL DE DIREITO LIVRARIA EDITORA LTDA.

Rua Guarujá, 704 - Cep 14090-100

Fone (16) 624-5442 - Fax (16) 624-0603

Ribeirão Preto - SP

e-mail: [rndj@nacionaldedireito.com.br](mailto:rndj@nacionaldedireito.com.br)

---

## ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E SUA CLASSIFICAÇÃO CONSTITUCIONAL

DIEGO DINIZ RIBEIRO\*

### *1 – Classificação das espécies tributárias – introdução ao problema*

Etimologicamente, classificar consiste na tarefa de organizar em classe<sup>1</sup>. Percebe-se, portanto, que compete ao classificador analisar as mais variadas propriedades de um determinado objeto, identificando suas características e vindo a agrupá-lo em um determinado conceito.

Rotular coisas é algo que decorre da natureza humana e de sua capacidade intelectual. O ser humano, ao se deparar com um objeto, após conhecê-lo através dos sentidos, automaticamente cria sua realidade sobre o mesmo, formulando conceitos, estabelecendo classificações, sendo tudo isso fruto de seu trabalho intelectual.

É por isso, inclusive, que o festejado professor Roque Antônio Carrazza assevera que 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<sup>2</sup>.

Ocorre que, para que essa tarefa seja realizada torna-se indispensável que o classificador parta de um determinado critério previamente delimitado, eis que será esse seu “*divisor de águas*”. Só após definir o critério é que o classificador poderá realizar seu trabalho.

Tal critério, por sua vez, deve apresentar pertinência com o objeto a ser classificado, pois, do contrário, tal classificação não apresentaria sustentação lógica.

Sendo assim, para que se proceda a uma adequada classificação dos tributos é indispensável que o jurista se volte para o direito positivo, para o exame das normas jurídicas que o compõem, pois é a partir desta análise que devem ser extraídos os critérios necessários para a identificação das espécies impositivas.

Aliás, tal conclusão não enseja grande espanto, tendo em vista que, ao se fazer Ciência do Direito, mister se faz atentar-se para o seu objeto de estudo, qual seja, o direito posto, isto é, o conjunto de normas válidas em um determinado tempo e espaço.

---

\*Advogado em Ribeirão Preto. Representante da ANIMEI – Associação Nacional dos Inadimplentes, Mutuários Endividados Indevidamente. Cursando especialização em direito tributário promovida pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributário.

<sup>1</sup> HOUAISS, Antônio, VILLAR, Mauro de Salles, *Houaiss – dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 95.

Diante disso, cumpre agora, no transcorrer deste trabalho, identificar as diferenças e as semelhanças entre os tributos autorizados por nosso sistema positivo, com base no exame das normas constitucionais, de modo então a classificá-los adequadamente.

## **2 – Da natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais**

Antes, porém, de nos debruçarmos sobre tema aqui proposto, mister se faz dirimir qualquer dúvida acerca da natureza tributária apresentada tanto pelo empréstimo compulsório, quanto pelas contribuições.

Durante algum tempo muito se questionou se os empréstimos compulsórios e as contribuições de fato se subsumiam ao conceito de tributo, e, portanto, se poderiam ser considerados como tal, discussão essa já superada por nossa melhor doutrina e jurisprudência.

Inúmeros são os argumentos que puseram fim a esse debate, cabendo a nós analisá-los apenas de forma sucinta, tendo em vista a brevidade desse estudo em cotejo com a elasticidade do tema.

Sem mais delongas, o primeiro argumento a ser lembrado diz respeito à localização tópica desses tributos no texto constitucional. Ambos estão previstos na nossa Magna Lex dentro do Capítulo do “*Sistema Tributário Nacional*”, o que evidencia a natureza tributária dessas exações.

Ademais, corroborando a natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições, insta ressaltar que a Constituição Federal os submete às “*Limitações do Poder de Tributar*”, exceção feita ao empréstimo compulsório e apenas no que diz respeito ao princípio da anterioridade, sempre que tal exação apresentar como fundamento o inciso I do art. 148 da Carta Magna.

Ora, se tais figuras não se revestissem de natureza tributária, o legislador constituinte não as teria previsto dentro do Capítulo do “*Sistema Constitucional Tributário*”, nem tampouco as sujeitaria às “*Limitações ao Poder de Tributar*”.

De fato, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais estão, inegavelmente, submetidos ao regime jurídico dos tributos, pouco importando sua denominação para a precisa constatação da sua natureza jurídica.

Nesse esteio leciona o eminente professor Roque Antônio Carraza quando afirma que o que define uma entidade do mundo do Direito não é a denominação que recebe, mas o regime jurídico a que está submetida (grifo constante no original).

Fixada essa premissa, torna-se possível agora analisar, de forma mais detida, o tema aqui proposto, qual seja, a classificação das espécies tributárias.

## **3 – As diferentes classificações de espécies tributárias propostas pela doutrina**

A classificação das espécies tributárias é tema polêmico, dando margem para diferentes interpretações.

Esta divergência doutrinária e jurisprudencial, segundo os dizeres do douto tributarista Luciano Amaro, se dá pelo fato de que alguns autores escolhem uma única variável como elemento distintivo, enquanto outros optam por utilizar mais de uma variável<sup>3</sup> (grifo constante no original).

Em razão disso encontramos diferentes classificações, como a oferecida pelo festejado Pontes de Miranda, quando afirma que os tributos podem ser classificados em duas espécies, sendo elas: a) impostos; e b) taxas.

Para o renomado mestre o critério determinante dessa classificação se dá pela divisibilidade ou indivisibilidade dos serviços, ou seja, em função da possibilidade de distinguir as pessoas a quem o tributo aproveita<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 5ª ed, São Paulo: Saraiva, 2000, p. 66.

<sup>4</sup> PONTES DE MIRANDA. *Essências Constitucionais do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: 1959, p. 131.

Sendo assim, sempre que nos deparássemos com uma exação em que restasse impossível a divisão dos serviços prestados pelo Estado, estaríamos diante de um imposto. Em contrapartida, seria taxa todo tributo em que tal divisão pudesse ser precisamente feita.

Alfredo Augusto Becker também defende a classificação bi-partida das espécies tributárias, porém tendo por critério determinante a base de cálculo dos tributos.

Para o tributarista gaúcho se a b c refletisse custo de um serviço estatal o tributo estaria caracterizado como uma taxa; porém, se tal elemento do aspecto quantitativo não dimensionasse um serviço prestado pelo Estado, consistindo, portanto, em um fato lícito qualquer<sup>5</sup>, a exação seria classificada como imposto.

Aperfeiçoando tal classificação, o eterno mestre Geraldo Ataliba, também acompanhado pelo não menos respeitado prof. Roque Carraza e pelo douto tributarista Paulo de Barros Carvalho, consagrou a classificação de tributos em vinculados e não vinculados.

Para os adeptos dessa linha de pensamento, tributos vinculados são aqueles cujo aspecto material da hipótese tributária encontra-se intimamente ligado a uma atividade estatal, podendo tal atividade ser mediata (contribuições de melhoria) ou imediatamente (taxas) referida ao contribuinte.

Por seu turno, tributos não vinculados são aqueles cujo aspecto material da hipótese tributária não apresenta qualquer referência a uma atividade estatal, consoante ocorre com os impostos (auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, etc.).

Para o bom entendimento dessa tese, nada melhor e mais justo do que transcrevermos, ainda que sucintamente, a explicação ofertada pelo sempre saudoso Professor da PUC: ... são tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta) ... São tributos não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal<sup>6</sup>.

Percebe-se, portanto, que o festejado professor escolhe uma única variável como critério de classificação, qual seja, a vinculação ou não do aspecto material da hipótese de incidência a uma atividade estatal referida ao contribuinte, como elemento distintivo entre as espécies tributárias.

Os adeptos dessa corrente defendem que, tanto os empréstimos compulsórios quanto as contribuições em geral apresentam natureza tributária, porém, cabendo ao primeiro, dependendo do caso concreto, apresentar uma natureza de imposto, taxa ou de contribuição de melhoria, enquanto que ao segundo apenas uma natureza de imposto ou taxa.

Percebe-se, portanto, que inúmeras são as classificações dos tributos, de acordo com o número de variáveis a ser adotado pelo intérprete. Acreditamos, porém, que de todas classificações conhecidas existe uma ainda não abordada no presente trabalho, que melhor satisfaz essa questão das espécies tributárias, conforme veremos a seguir.

#### ***4 – A classificação quinqüipartida dos tributos e sua sustentação constitucional***

Primeiramente, cumpre mais uma vez ressaltar que classificar, segundo os dizeres do brilhante Roque Carraza, é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos<sup>7</sup>.

O nobre mestre afirma, ainda, que uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a norma jurídica<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972. pp. 345-6.

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 31.

<sup>7</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 451.

Para tanto, mister se faz atentar para o que dispõem as normas de estrutura que informam o sistema constitucional tributário e que, dentre suas tarefas, têm a incumbência de delimitar a competência tributária atribuída às diferentes pessoas políticas de direito público interno.

Por meio dessa análise poderemos distinguir diferentes exigências estabelecidas pelo constituinte para as distintas espécies tributárias, as quais servem para nortear a classificação pretendida.

Partindo dessa premissa e antes de adentrarmos com maior profundidade no tema, cumpre ressaltar que entendemos existirem cinco diferentes espécies tributárias, sendo elas: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios e e) contribuições em geral. Para tal conclusão utilizamos três distintas variáveis que propiciam esse agrupamento.

A primeira variável extraída das disposições constitucionais é a exigência da vinculação do aspecto material da hipótese tributária a uma determinada atividade estatal, seja ela mediata ou imediatamente referida ao contribuinte. Tal exigência é obrigatória nos casos das taxas e das contribuições de melhoria e decorre de disposição constitucional. Vejamos.

O constituinte de 1988, ao atribuir aos diferentes entes políticos competência para criar determinados impostos, elegeu certos fatos (auferir renda, circular mercadoria, ser proprietário de imóvel urbano, etc.) que, indubitavelmente, não se encontram atrelados a uma atividade estatal.

O mesmo não ocorreu quando, ao autorizar a instituição de taxas e contribuições de melhoria, atrelou essas exações, obrigatoriamente, ao exercício de uma atividade estatal, consoante se observa nos incisos II e III do art. 145 da Constituição Federal.

Tal constatação não decorre de simples coincidência ou por mero casuísmo no exercício da atividade legiferante. Pelo contrário, resulta da adoção de critério objetivo previamente estabelecido pelo constituinte nacional para a válida instituição das espécies tributárias sobreditas.

Percebe-se, portanto, que essa classificação de tributos em vinculados e não vinculados apresenta grande valia, não podendo ser descartada.

Ocorre que ela, por si só, não é suficiente para cumprir precisamente com a tarefa aqui proposta, qual seja, delinear as diferentes espécies tributárias em consonância com a Carta Republicana, uma vez que a Lei das Leis não parou por aí, estabelecendo outros critérios, para efeitos de identificação de tributos sujeitos a regime jurídicos diferenciados, os quais trataremos a seguir.

Dessa forma, a segunda variável necessária ou, melhor dizendo, indispensável, concerne à exigência estipulada pela Magna Lex de previsão legal quanto à destinação específica para o produto da arrecadação. A tal exigência sujeitam-se as taxas, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

No que diz respeito a essa segunda variável, mister se faz ressaltar que a sua exigência também se faz presente na Magna Lex, conforme veremos a seguir.

Como é sabido, a instituição de taxas tem por objetivo financiar determinadas atividades prestadas pelo Estado (exercício do poder de polícia e prestação de serviços públicos específicos e divisíveis) conforme delimitação constitucional.

Ora, se o constituinte criou um tributo com base em atividades estatais específicas, claro que o fez com o objetivo de que o produto de sua arrecadação servisse para financiar tais atividades.

Nesse diapasão encontramos importante lição do douto tributarista Márcio Severo Marques, quando afirma que: ... assegura o texto constitucional que a atividade administrativa imposta ao Estado (concernente aos serviços públicos e ao poder de polícia), possa ser devidamente implementada e custeada pelo produto de arrecadação das taxas, finalidade para qual autoriza sua instituição: custear a atividade estatal, referida ao contribuinte. Deveras, se se reconhece que há finalidade específica para o tributo, tal finalidade há de estar vinculada à destinação do produto de arrecadação<sup>9</sup> (grifo não constante no original).

Patente, pois, que a adoção dessa variável é fundamental para a classificação dos tributos, uma vez que, nos casos de taxas, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, sua inexistência compromete a validade da respectiva norma de tributação.

<sup>9</sup> MARQUES, Márcio Severo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 100.

Cabe analisar, a título de exemplo, o caso das taxas de serviço. Uma vez criada essa modalidade tributária, sua lei instituidora deverá prever, obrigatoriamente, que a receita com ela arrecadada deverá se reverter em prol do serviço que lhe deu origem, sob pena de ser considerada indevida.

Percebe-se, portanto, que tal variável não é mera acessoriedade dos mencionados tributos, mas condição indispensável para sua validade.

É bem verdade que tal posicionamento não é pacífico, sendo objeto de críticas, dentre as quais a que mais se destaca é a que afirma que a destinação a ser dada ao produto da arrecadação tributária pouco importa ao direito tributário, eis que é objeto do “ramo da Ciência do Direito” que estuda o direito financeiro.

Com a devida vênia, tal argumentação não é suficiente para afastar tal variável. Vejamos.

Primeiramente, insta reafirmar que o Direito como Ciência é uno e indivisível. Não há, portanto, motivo suficiente para coadunar com uma pretensa autonomia científica do Direito Tributário em relação ao Direito como um todo.

Até mesmo a conceituação do Direito Tributário como ramo autônomo tão-somente por questões didáticas é passível de críticas, tendo em vista que, ao se estudar o Direito Tributário, também se estuda o Direito Constitucional, Civil, Comercial, enfim, todo o Direito. Sendo assim, essa pretensa autonomia do Direito Tributário acaba por desnaturar todo o Direito como coisa única e indivisível que é.

Segundo ponto importante a se considerar é que tal variável não retira o caráter jurídico dessa classificação, uma vez que é a própria disposição constitucional, ou seja, a regra jurídica de competência, que acaba por tratá-la como indispensável para a configuração de algumas das figuras tributárias, sendo elas: a) o empréstimo compulsório; b) as taxas e c) as contribuições sociais.

Ora, como vimos pelos ensinamentos do professor Roque Carrazza, para uma precisa classificação jurídica torna-se indispensável levarmos em conta o elemento jurídico por excelência, isto é, a norma jurídica.

Nesse sentido, temos, no caso do empréstimo compulsório, o parágrafo único do art. 148, da Constituição Federal estipulando, de forma expressa e inequívoca, que a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Trata-se, portanto, a exigência de previsão legal de destinação específica, de regra jurídica constitucionalmente delineada, regra esta tida como indispensável para a válida instituição do tributo, o que a faz adequada para a identificação dessa espécie tributária.

E o mesmo se diga em relação às contribuições, cujo produto da arrecadação destina-se ao custeio da atuação do Estado, nos termos dos arts. 149, 149-A<sup>10</sup> e 195 da Constituição.

Outro ponto importante a se considerar no que diz respeito a essa segunda variável, é o fato de que não se pode confundir a previsão em lei da destinação dos valores arrecadados com os tributos e a sua efetiva aplicação pelo Estado.

Tal advertência é muito bem lembrada por Márcio Severo Marques que, citando o professor José Eduardo Soares de Melo, afirma que o que interessa distinguir é (a) a previsão constitucional do destino do tributo e (b) a sua efetiva utilização<sup>11</sup>.

Mais adiante, ainda citando José Eduardo Soares de Melo, esclarece o professor Márcio Severo Marques que lei ordinária que instituir a exação tributária deverá estabelecer o destino do produto, se este for previsto na Constituição, sob pena de desvirtuá-lo, tornando-o ilegítimo; a má aplicação do tributo

---

<sup>10</sup> A Emenda Constitucional 39 acrescentou o art. 149-A à Carta Republicana, tendo por fito instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal, o que fez nos seguintes termos: “Art.149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica”.



ingressado na burra do governo constitui ato administrativo nocivo, danoso, ilegal, caracterizando desvio de finalidade<sup>12</sup>.

Ademais, corroborando a importância dessa segunda variável, qual seja, previsão legal quanto à destinação específica para o produto da arrecadação, mister se faz atentar para o fato de que a Constituição Federal, em seu art. 167, inciso IV, veda, expressamente, a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, deixando claro, ainda que de forma negativa, que a sua previsão em lei instituidora de tributo é ponto fundamental para precisar a espécie tributária a qual pertence.

Por fim, a terceira variável a ser considerada diz respeito à determinação constitucional de prescrição legal da restituição dos valores arrecadados com o tributo ao contribuinte assim que decorrido um determinado período. Tal exigência é indispensável aos empréstimos compulsórios.

É sabido que a União, ao se valer da competência tributária que lhe foi atribuída pelo art. 148 e incisos da Constituição Federal deverá, obrigatoriamente, prever a forma de sua devolução. Esta exigência constitucional, aliás, é confirmada pelo parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional.

Cabem aqui os mesmos argumentos utilizados para embasar a segunda variável já mencionada; afinal, tal determinação, no caso de empréstimos compulsórios, é condição de validade da exação, sob pena de ser considerado indevido o tributo em razão de flagrante inconstitucionalidade.

Diante de tudo que fora aqui exposto podemos, resumidamente, afirmar que cinco são as espécies tributárias, assim agrupadas em razão de três diferentes variáveis, conforme se percebe no quadro desenhado pelo nobre tributarista Márcio Severo Marques<sup>13</sup> e que achamos oportuno transcrever:

Tributos identificados	1º critério: Exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte	2º critério: Exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação	3º critério: Exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período
Impostos	NÃO	NÃO	NÃO
Taxas	SIM	SIM	NÃO
Contribuições de melhoria	SIM	NÃO	NÃO
Contribuições	NÃO	SIM	NÃO
Empréstimos compulsórios	NÃO	SIM	SIM

Importante frisar que a escolha por uma ou outra teoria apresenta inúmeras repercussões práticas, não se limitando a discussões meramente acadêmicas.

Um exemplo prático sobre tudo o que fora aqui aventado pode ser ilustrado com o caso da CPMF. Suponhamos que tal tributo fosse instituído sem que houvesse previsão do aspecto destinação (financiar o sistema público de saúde). Nesse caso o tributo se encontraria eivado de flagrante inconstitucionalidade, não sendo passível de cobrança, como contribuição.

Outro exemplo pode ser dado em relação à variável restituição. Suponhamos que fosse criado um empréstimo compulsório e que não houvesse lei prevendo a forma de devolução dos valores com ele arrecadados. Nesse caso, restaria evidenciada, de forma cristalina, a inconstitucionalidade desse tributo.

Percebe-se, por conseguinte, a importância prática da adoção de critérios objetivos para a classificação das diferentes espécies tributárias, sendo que, para nós, diante do que restou positivado pela Constituição, não resta qualquer dúvida que a classificação de tributos em vinculados e não vinculados não é, por si só, suficiente para precisar e identificar, de forma satisfatória, as espécies autorizadas pelo texto Constitucional.

Tal critério é importante, mas não bastante, sendo indispensável levar-se também em conta as variáveis destinação e restituição para uma precisa classificação das espécies tributárias, o que nos leva a concluir que as contribuições em geral e os empréstimos compulsórios

<sup>12</sup> Op. cit. Loc. cit.

<sup>13</sup> MARQUES, MÁRCIO SEVERO. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad