

Espécies tributárias: os efeitos dos entendimentos diversos acerca do perfil das contribuições à luz do Sistema Tributário Nacional

Raquel Costa Delgado¹
Veyzon Campos Muniz²

Resumo

O presente artigo se ocupa do exame das espécies tributárias a partir da análise crítica dos tratamentos doutrinários e jurisprudenciais dados às contribuições especiais, com atenção a suas subespécies (quais sejam as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico, as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e as de iluminação pública). A investigação empreendida desvela o perfil das contribuições e o papel que ocupam no ordenamento tributário brasileiro, dentro da perspectiva das prescrições e limitações ao poder de tributar e instituir tributos, debruçando-se sobre a natureza jurídica e as regras que regem (ou deveriam reger) sua criação, nos termos do Sistema Constitucional Tributário. Propugna-se, inicialmente, a relevância, urgência e aplicabilidade prática do debate acerca das espécies tributárias; fazendo, subsequentemente, o cotejo dos posicionamentos das teorias de classificação tributárias, no que tange à determinação da natureza e regime jurídicos das contribuições especiais, sempre sob a égide do texto constitucional. Posteriormente, foram examinados os entendimentos jurisprudenciais exarados sobre a matéria, com ênfase na dicção dada pelo Supremo Tribunal Federal. Os instrumentos metodológicos empregados foram, preponderantemente, os métodos de abordagem: dedutivo (ao serem utilizadas premissas constitucionais para então se alcançar os efeitos decorrentes da tributação das contribuições especiais) e dialético (no paralelo desenvolvido entre doutrina e jurisprudência, teoria e prática). Apresenta-se, por conseguinte, como considerações finais dessa pesquisa a conclusão de que as contribuições especiais enquadram-se no rol expresso, constitucionalmente posto, de espécies tributárias. Porém, em linhas gerais, ao contrário das demais espécies, entende-se que as contribuições permitem ao instituidor vasta gama de opções em sua criação dada à imprecisão de sua natureza e campo de incidência; o que gera casos de imposições desproporcionais e dá causa a um quadro de insegurança jurídica ao sujeito passivo da relação tributária, no que se refere, sensivelmente, a efetividade da atuação do Poder Público: fazendário, legiferante e jurisdicional.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário; espécies tributárias; contribuições especiais; perfil e efeitos jurídicos.

¹ Graduanda em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

² Membro do Grupo de Pesquisa Constituição e Sociedade, bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Abstract

This article deals with the examination of tax species from the critical analysis of the doctrinal and jurisprudential treatment given to the special contributions, with attention to its subspecies (namely social security contributions, the intervention in the economic domain, the interest of professional or economic categories, and street lighting). The research undertaken reveals the profile of the contributions and the role they occupy in the Ranking Brazilian Tax, from the perspective of the requirements and limitations on the power to tax and impose taxes, and will focus on the legal and the rules that govern (or should govern) his created under Constitutional Tax System. Advocates, initially, the importance, urgency and practical applicability of the debate about tax species; making, subsequently, comparing the positions of the theories of tax classification, when it comes to determining the nature and legal regime of the special contributions, always under the aegis of the constitutional text. After, we examined the jurisprudential understandings formally recorded on the subject, with emphasis on diction given by the Brazilian Supreme Court. The methodological instruments used were, mainly, the methodological approaches: deductive (the constitutional premises to be used then to achieve the effects of the taxation of special contributions) and dialectical (in parallel developed between doctrine and jurisprudence, theory and practice). It appears therefore as the final considerations of this research the conclusion that the special contributions fit into the roster expressed constitutionally stand, tax species. However, in general, unlike other species, it's understood that contributions allow the settler wide range of options at their creation because of the vagueness of its nature and scope of incidence, which leads to cases of disproportionate taxes and gives cause to a framework of legal uncertainty regarding the taxpayer's tax, in the case, significantly, the effectiveness of the performance of Public Power: exchequer, legislating and judiciaries.

Keywords: Constitutional Tax Law; tax species; special contributions; legal profile and legal effects.

1. Considerações iniciais

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão³ (França, 26 de agosto de 1789) é, indubitavelmente, um grande marco à consolidação da consciência jurídica que construiu a ideia que se tem atualmente de Estado Democrático de Direito. Ela, para além de expressar positivamente os ideais da Revolução Francesa, propugnou uma atuação do Poder Público com mais diligência. E, assim, em seu Art. 13 dispôs que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

A evolução da concepção de tributação chega à contemporaneidade expressa pelo dito Direito Constitucional Tributário, ou seja, na experiência brasileira, uma análise da regulamentação das relações tributárias sob a égide da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), quando institui o Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, entende-se de primeira importância a reflexão acerca do fenômeno da tributação – tido como um instrumento da sociedade pelo qual se garante, de um lado, a concretização à necessidade social da abstração estatal e, de outro, a viabilidade do bem comum (a ser posto em prática pela máquina pública); bem como, sob aspecto prático, propugna-se que o Direito Tributário, para além de um ramo teórico do Direito Público cujo objeto de estudo é o tributo⁴, é uma fonte substancial ao cidadão de conhecimento técnico a ser aplicado em sua vida cotidiana na medida em que passa a desvelar os efeitos sofridos como sujeito passivo da relação tributária.

Por essa perspectiva, juntamente com a imprecisão técnica com que o Poder Legislativo se utiliza ao legisferar em matéria tributária, emerge no ordenamento jurídico um problema prático de classificação das espécies tributárias, apresentando-se diversos posicionamentos doutrinários que visam a sua qualificação (sendo que muitos deles padecem de critérios imprecisos). Torna-se necessário o exame das espécies tributárias a partir da análise crítica dos tratamentos doutrinários (e jurisprudenciais) haja vista que para

³ Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf - Consultado em 19/06/2010.

⁴ Nos termos do conceito legal previsto no Art. 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

cada espécie de tributo regulado pelo Sistema Tributário Nacional, tem-se um diferente regime jurídico adotado pela Constituição Federal para regulá-lo e existem diferentes princípios para sistematizá-los.

À necessidade do debate acerca das problemáticas qualificações das espécies tributárias, o estudo sobre as contribuições especiais torna-se de primeira importância.

Hugo de Brito Machado refere sobre o assunto que

No plano do Direito positivo brasileiro vigente, ou, por outras palavras e mais precisamente, em face da Constituição Federal de 1988, o conceito de contribuição social ganhou um elemento importante para sua formulação, e de notável relevo no pertinente à definição de limites do Poder de Tributar. [...] Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social. É indubitosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria, conforme veremos adiante. Desprovida de interesse prático, portanto, restou a polêmica em torno da questão de saber se as contribuições sociais são, ou não, tributo⁵.

Com respeito ao observado, passamos a verificação dos argumentos teóricos proponentes de classificação às espécies tributárias, com atenção à determinação da natureza e regime jurídicos das contribuições especiais, sempre sob a égide do texto constitucional.

2. Apontamentos sobre as correntes teóricas de classificação das espécies tributárias

A classificação das espécies tributárias é, indubitavelmente, um tema controverso na doutrina. Entretanto, para fins de melhor compreensão, é possível agrupar as correntes teóricas que se ocuparam do assunto em quatro grandes grupos.

2.1. Teoria bipartite, bipartida ou dualista

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 389.

Em linhas gerais, entende que existem duas espécies tributárias: os tributos vinculados e não vinculados, consoante ao magistério de Geraldo Ataliba⁶ – no qual o tributo nasce ou como uma contraprestação cobrada pelo Estado ou não (situação em que o contribuinte paga o tributo porque é obrigado a fazê-lo), assim, reconhecendo-se o fato gerador distingue-se uma espécie tributária da outra.

Nessa corrente temos⁷: Alfredo Augusto Becker que distingue como espécies impostos e taxas, a partir de sua base de cálculo; e Pontes de Miranda que distingue impostos e taxas, em função da possibilidade de distinção das pessoas a quem o tributo aproveita.

2.2. Teoria tripartite, tripartida ou tricotômica

Originalmente, segue Geraldo Ataliba entendendo que a principal distinção das espécies tributárias, em atenção ao texto do Código Tributário Nacional de 1966⁸, reside no aspecto de o fato gerador do tributo ter relação ou não com alguma atividade estatal específica: havendo relação, o tributo é vinculado (taxas e contribuições de melhoria); inexistindo a relação, trata-se de tributo não vinculado (impostos).

Nessa corrente temos⁹: Rubens Gomes de Souza para os quais impostos, taxas e contribuições são os gêneros de tributos; e Roque Carrazza¹⁰ que entende tributos como impostos, taxas e contribuição de melhoria (aceitando que as outras espécies se enquadrem numa dessas três); e Paulo de Barros Carvalho¹¹ que não nega a natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, porém aduz que não são espécies

⁶ SABBAG, Eduardo de Moares. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. São Paulo: Premier Máxima. 2009. p. 89.

⁷ Sobre o assunto: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina da jurisprudência**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 42 [e] SABBAG. Idem, ibidem. pp. 113 e 304.

⁸ O Art. 5º do Código Tributário Nacional prevê que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

⁹ Sobre o assunto: PAULSEN. Idem, ibidem. p. 42.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 364.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 1995. pp. 42/43.

autônomas. Ainda temos José Afonso da Silva¹² que ensina serem espécies tributárias impostos, taxas, contribuições, considerando os empréstimos compulsórios espécies de contrato público.

2.3. Teoria quadripartite, quadripartida, ou tetrapartite

De um lado, entende como espécies tributárias impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições especiais (excluem os empréstimos compulsórios); de outro, aceita impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições (como gênero do qual seriam espécies as contribuições de melhoria e as contribuições especiais).

Nessa corrente temos¹³: Arnaldo Borges, adepto da primeira linha; Fábio Fanuchi, adepto da segunda linha; e Luciano Amaro¹⁴ que entende como espécies impostos, taxas, contribuições (sociais, econômicas e corporativas, todas com destinações específicas) e empréstimo compulsório (que não considera como receita).

2.4. Teoria qüinqüipartite, quinária ou pentapartite

Surgida com o advento da Constituição Federal de 1988, considera que existem características relevantes nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais, suficientes para distingui-los dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, destacando que observância à finalidade, isto é, a previsão legal de arrecadação dos recursos a objetivos previstos no texto constitucional.

Nessa corrente temos¹⁵: Fábio Leopoldo de Oliveira, Ives Gandra da Soares Martins e Hugo de Brito Machado.

¹² SILVA, José Alfonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 689/690.

¹³ Sobre o assunto: VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **Tributo e Espécies Tributárias**. Disponível em: http://www.clicaula.com.br/download.php?arq=siteprodutos_98_1282074580.pdf - Consultado em 16/06/2010.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.80.

¹⁵ Sobre o assunto: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 42.

É importante atentar que essa corrente, ao evitar a confusão com as demais espécies, permite maior controle da proliferação dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

3. Determinando o perfil das contribuições especiais

Como podemos observar a partir da análise das correntes doutrinárias, as contribuições especiais sempre estiveram rodeadas de divergência pelas teorias que as aceitavam como tributo ou não. Todavia, a Constituição Federal de 1988 ao definir a competência para instituição das contribuições no capítulo próprio do Sistema Tributário Nacional pareceu não afastar o caráter tributário¹⁶.

A dúvida, entretanto, permaneceu acerca de qual espécie de tributo estariam enquadradas as contribuições.

Adotando como pressuposto a *teoria pentapartite*, têm-se as contribuições especiais como espécie distinta e autônoma de tributo, sendo, por conseguinte, cinco as espécies tributárias que compõem o Sistema Tributário Nacional, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

As contribuições em comento não podem ser consideradas impostos, vez que para eles basta que ocorra o fato gerador ao passo que no caso delas haverá o nascimento da obrigação tributária somente quando verificados o benefício e o fato descrito na norma concomitantemente¹⁷. Nem tampouco podem ser consideradas taxas por não remunerar serviços cobrados ou disponibilizados aos contribuintes. Também não podendo ser consideradas contribuição de melhoria por não se relacionarem à valorização de um imóvel devido uma obra pública¹⁸.

Defende-se que o disposto no art. 4º, I e II do Código Tributário Nacional de 1966 não se aplica aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais uma vez que não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

¹⁶ Eduardo Sabbag atenta à imprecisão técnica constante do Art. 150, §6º da Constituição Federal de 1989 ao referir a equivocada distinção “tributo ou contribuição”. (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 487/488).

¹⁷ Sobre o assunto: DIAS MARTINS, Hamilton. In: SILVA, Ives Gandra da. (coord). **Curso de Direito Tributário**. 7.ed., São Paulo: Saraiva, 2000. p. 503).

¹⁸ SABBAG. Idem, ibidem. p. 489.

Luciano Amaro ensina que “as contribuições se distinguem uma das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam”¹⁹. Assim, as contribuições são diferentes dos impostos por possuírem destinação específica. Para Eduardo Sabbag “o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte”²⁰.

Caracterizam ainda por subordinarem-se aos seguintes princípios constitucionais:

Princípio da legalidade tributária: em regra, as contribuições devem ser instituídas por lei ordinária excetuando-se a contribuição residual da seguridade social que incide sobre uma base impositiva nova, sendo instituída por lei complementar. Observando-se que à CIDE-Combustíveis não é aplicável ao que tange à redução e ao restabelecimento de alíquotas (Art. 177, § 4º, I, “b”, CF/1988).

Princípio da anterioridade tributária: todas as contribuições devem respeitar este princípio (Art. 150, III, “b” e “c”, CF/1988), ressalvando-se a CIDE-Combustíveis no que tange à anterioridade anual quanto à redução e ao restabelecimento de alíquotas (Art. 174, § 4º, I, “b”, CF/1988) e as contribuições da seguridade social que devem respeitar um período de noventa dias (Art. 195 §6º, CF/1988).

Princípio da capacidade contributiva: apesar de no Art. 145, § 1º, CF/1988 estar previsto este princípio para os impostos, este dispositivo que na Constituição Federal de 1946 previu este comando para tributos, também se aplica a outros tributos tendo o Supremo Tribunal Federal (STF) o entendimento de que também é aplicável às taxas.

Princípio da vedação ao confisco: este princípio está presente nas contribuições no que concerne à desproporção entre a exação e atuação do Estado.

É bastante interessante atentar que o custeio das contribuições especiais possui uma característica de relevante importância que é a *referibilidade*, ou seja, seu custeio se dá dentre os integrantes de determinado grupo, isso quer dizer que a atividade deve se relacionar a ele não pressupondo necessariamente um benefício.

4. Espécies de contribuições especiais

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.56.

²⁰ SABBAG. Idem, ibidem. p. 490/2.

De início, é importante entender que nomenclatura contribuições especiais é mais apropriada à espécie tributária uma vez que, de um lado, presta para diferenciá-las das contribuições de melhoria e, de outro, dá caráter autônomo a sua qualificação. Sobre assunto são pertinentes as palavras de Leandro Paulsen:

Não é correto atribuir à espécie tributária a denominação de “contribuições parafiscais”, tampouco de “contribuições sociais”. Isso porque a expressão *contribuições parafiscais*, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se *parafiscais* porque não eram destinadas ao orçamento do ente público. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não ser parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva. De outro lado, também a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, não são contribuições sociais. Assim, tem-se como gênero a designação “contribuições especiais” e, como espécie, ao lado das contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública, as contribuições sociais²¹.

Vencido esse aspecto formal, passamos a análise das subespécies tributárias cujo perfil tem repercussão direta aos efeitos de sua tributação.

4.1. Contribuições sociais

São relevantes por ter um volume grande de arrecadação. Seu fato gerador é a atuação indireta do poder público²². São contribuições sociais segundo o STF: as contribuições sociais gerais²³, social-previdenciárias e outras contribuições.

²¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 47.

²² Sobre o assunto: HARADA, Kioshi. **Direito financeiro e tributário**. 7.ed., São Paulo: Atlas, 2001. p. 259.

²³ Exatamente nesse sentido, cabe analisar o Recurso Extraordinário nº 138.284-8 (RE 138.284-8/CE), julgado em 1º de junho de 1992, em Plenário, pelo Supremo Tribunal Federal.

4.1.1. Contribuições sociais gerais

Em outubro de 2002, o Supremo Tribunal Federal julgou a medida cautelar da ADI 2.556-2/DF reconhecendo a natureza tributária para certas contribuições denominando-as de contribuições sociais gerais. Entenderam que as contribuições previstas na Lei Complementar nº 110/2001 teriam a terminologia de contribuições sociais gerais sendo uma subespécie e afastando-lhes a aplicação do Art. 195, CF/1988.

Assim, as contribuições sociais não estariam restritas àquelas delimitadas na constituição, dando legitimidade àquelas não estipuladas pelo legislador constituinte. Tem-se, portanto, que até o advento da Lei Complementar nº 110/2001 não existia nenhuma contribuição que não tivesse delimitação quanto a sua afetação prevista constitucionalmente. São aquelas dirigidas a finalidades sociais diferentes daquelas voltadas à seguridade social. São de competência da União e são regidas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no Art. 149, CF/1988.

São instituídas por lei ordinária e obedecem ao princípio da anterioridade comum estando sujeitas de forma integral ao regime constitucional tributário sem exceções. Servem para custear a atuação do Estado em outros campos sociais diferentes daqueles previstos no Art. 195, CF/1988. Podem incidir somente sobre uma única base econômica por contribuinte, para cada objetivo determinado²⁴. São elas:

a) *Contribuição ao salário-educação*: prevista no Art. 212, § 5º, CF/1988, foi criada para financiar o ensino fundamental público, como prestação subsidiária da empresa ao dever do Estado previsto constitucionalmente. Seria uma fonte adicional de financiamento. A Súmula STF nº 732 refere que é constitucional a cobrança de contribuição do salário-educação. É recolhida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

b) *Contribuições do sistema "S" ou contribuições de terceiros*: prevista no Art. 240, CF/1988, exclui os valores arrecadados do financiamento da seguridade social, destinando-se tais recursos às entidades do sistema "S". Estas entidades destinam-se à prestação de serviços sociais visando à formação profissionalizante, como por exemplo: SENAI, SESC, SEBRAE e SENAC. A base de cálculo será atrelada à folha de pagamento do segurado sendo que a alíquota varia conforme o ramo de atuação da empresa podendo

²⁴ Sobre o assunto: SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 512/513.

chegar a 5,8%. Eduardo Sabbag²⁵ defende o entendimento de que se trata de contribuições de interesse das categorias profissionais enquanto que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é de que se trata de contribuição social geral.

4.1.2. Contribuições social-previdenciárias (ou de seguridade social)²⁶

A seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta conforme Art. 195 da Constituição Federal de 1988, assim, tem-se o chamado princípio da solidariedade. Temos quatro fontes de custeio da seguridade social inseridas no referido dispositivo:

[1ª] Empregador, empresa e entidade a ela equiparada.

As contribuições incidirão sobre: (a) folha de pagamentos e rendimento do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço; (b) receita ou faturamento; (c) lucro.

a) *Contribuição social patronal sobre a folha de pagamento.* Irá custear o Regime Geral de Previdência. O seu fato gerador será a folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer pessoa. Tem como sujeitos passivos os empregadores, empresas e equiparados.

b) *Contribuição PIS/PASEP.* PIS: destina-se a promover a integração do empregado nas empresas; PASEP: destina-se a formar o patrimônio do servidor público. Custeiam a seguridade social e servem para financiar o programa de seguro-desemprego e abono salarial consoante Art. 239, § 3º, CF/1988. Assim, o empregado que recebe até dois salários mínimos mensalmente receberão um salário mínimo anual desde que seu empregador contribua para o PIS/PASEP. Fatos geradores: (1) obtenção de faturamento mensal sendo sujeito passivo as pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas; (2) pagamento de salários sendo sujeito passivo as entidades sem fins lucrativos que sejam empregadoras; (3) a arrecadação de receitas ou transferências correntes e de receitas de capital sendo sujeito passivo as pessoas jurídicas de direito público interno.

²⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. p. 514.

²⁶ Adotamos a classificação proposta pelo magistério de Eduardo Sabbag, atentando à sua precisão didática. (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 525/528).

c.1) *Contribuição sobre o lucro líquido (CSLL)*. Possui como fato gerador o lucro auferido. Sua instituição se deu através da Lei nº 7.689/1988. As normas de apuração e pagamento são as mesmas aplicadas ao IRPJ. Tem como sujeitos passivos as pessoas jurídicas ou equiparadas.

c.2) *Contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS)*. Surgiu para substituir o FINSOCIAL sendo instituída pela Lei Complementar nº 70/1991. Tem como sujeitos passivos as pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas. Possui como fato gerador o auferimento de faturamento mensal que corresponde à receita bruta.

[2ª] Trabalhador e demais segurados da previdência social.

Refere-se às *contribuições dos trabalhadores avulsos e segurados empregados e, inclusive, aos empregados domésticos*. A responsabilidade pela retenção é da empresa que deverá repassá-la ao Fisco, sob pena de crime de apropriação indébita (Art. 168-A do Código Penal Brasileiro), não sendo aplicada ao empregado doméstico. O fato gerador é a remuneração paga ou creditada pelos serviços prestados, tendo como base de cálculo o salário de contribuição. Tem como sujeito passivo o trabalhador.

[3ª] “Receita de loterias”.

Contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos. Todo e qualquer concurso de sorteio, loterias e apostas em qualquer âmbito da administração direta, que sejam promovidos por órgão tanto do poder público quanto por sociedades. O fato gerador é o auferimento de receita de concursos de prognósticos. Tem como sujeito passivo as entidades que realizam os concursos de prognósticos.

[4ª] Importador.

Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a ele se equiparar. Devido à extensão das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico sobre a importação de produtos e serviços estrangeiros, resolveu-se criar contribuições sociais ou previdenciárias que também se estendesse e, assim, surgiram contribuições *COFINS-Importação* e *PIS/PASEP-Importação*. O fato gerador é a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior, como contraprestação por serviço prestado. Sujeitos passivos: o importador, sendo pessoa física ou jurídica, que importe bens ou contrate serviços de residentes ou domiciliados no exterior e o beneficiário do serviço quando o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

4.1.3. Outras contribuições sociais

São aquelas que podem ser instituídas na competência residual da União, consoante Art. 195, § 4º, CF/1988²⁷. Assim, deverão ser instituídas pela União através de lei complementar, obedecendo ao princípio da não cumulatividade. O seu fato gerador ou a sua base de cálculo não poderão ser iguais aos de outras contribuições. Infere-se, portanto, que poderá haver uma contribuição com o mesmo fato gerador ou base de cálculo igual ao de um imposto uma vez que a vedação é somente em relação às contribuições.

4.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs)

São as ditas CIDEs, de competência exclusiva da União. Isso porque o Brasil é um país que tende a adotar medidas que lhe assegure o comando da economia através da atuação estatal. Algumas atividades sofrem esta intervenção de modo que se possa controlar e fiscalizar e também promover a melhoria de determinado setor da economia. Assim, possuem caráter extrafiscal uma vez que não servem apenas para arrecadar recursos para os cofres públicos. Geralmente quem efetua esta intervenção é uma pessoa jurídica de direito privado que, atuando como ente *parafiscal*, regula determinada área na qual está ligada.

Temos como exemplos dessa contribuição:

CIDE-Combustíveis: Instituída pela Lei nº 10.336/2001, sendo de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural, assim como os seus derivados, e álcool etílico combustível. Através da Emenda Constitucional nº 42/2003 possibilitou-se a sua incidência também sobre a importação de produtos estrangeiros e serviços. A destinação do produto da arrecadação está disciplinada no Art. 1º, § 1º, incisos I a III, da referida Lei: financiamento de projetos ambientais, programa de infra-estrutura de transportes e pagamento de subsídio a preços ou transporte de combustíveis. Apesar de a Constituição Federal de 1988 não ter

²⁷ O Art. 195, CF/1988 dispõe que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, podendo, consoante ao § 4º, a lei “instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I”.

especificado as hipóteses de incidências os seus Arts. 149, § 2º, II e 177, § 4º dispõem que: “incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços e que a alíquota do tributo poderá ser diferenciada em razão da natureza do produto”. Os contribuintes da CIDE-Combustíveis são: o produtor, o formulador e importador, pessoa física ou jurídica, que efetivarem operações de importação e de comercialização no mercado interno. A sua base de cálculo será a unidade de medida legal para os produtos importados e comercializados e as alíquotas são específicas, sendo que o contribuinte pode deduzir o valor da exação dos montantes do PIS e COFINS, devidos na comercialização no mercado interno. A Emenda Constitucional nº 44/2004 estabeleceu a repartição da receita da CIDE-Combustíveis pela União com Estados e Distrito Federal no percentual de 29% sendo que os municípios receberão 25% dos Estados e Distrito Federal.

CIDE-Royalties: Instituída pela Lei nº 10.168/2000 e também é de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil e possui a finalidade de atender o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação pra o fim de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o incentivo da pesquisa. A sua alíquota é de 10%, tendo como sujeitos passivos estão discriminados no Art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

4.3. Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

São de competência exclusiva da União. A União através de lei disciplina a atuação dessas entidades, conferindo-lhes capacidade para arrecadar as contribuições legalmente instituídas²⁸.

Temos como exemplos dessa contribuição²⁹:

a) *Contribuição-anuidade*: sua finalidade é prover de recursos os órgãos controladores e fiscalizadores das profissões. Estes órgãos se posicionam como sujeitos ativos de contribuição profissional ou corporativa.

b) *Contribuição sindical*: Possui caráter tributário estando, portando sujeito às normas gerais de direito tributário tornando-se obrigatória a todos os trabalhadores celetistas integrantes da carreira. Assim, conforme o disposto no Art. 580, I, da Consolidação

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.55.

²⁹ Nesse sentido: SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. p. 496.

das Leis do Trabalho (CLT), os referidos trabalhadores deverão contribuir com o valor equivalente a um dia de trabalho.

4.4. Contribuição para o serviço de iluminação pública (COSIP)

A Emenda Constitucional nº 39/2002 acrescentou ao Art. 149 da Constituição Federal de 1988 a letra “A”, atribuindo aos municípios competência para instituir a contribuição pra o custeio do serviço de iluminação pública. Assim, tem-se como fato gerador a prestação do serviço de iluminação pública.

O Art. 149-A, CF/1988 remete ao Art. 150, I e III referindo, assim, que tal contribuição deverá observar aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, sendo que esta se refere ao disposto no Art. 150, III, “b” e “c”, CF/1988³⁰ e não ao disposto no Art. 195, § 6º. Não há impedimento que a contribuição incida sobre o mesmo fato gerador e base de cálculo de imposto.

Apesar de ter havido durante muito tempo controvérsia acerca da sua natureza jurídica, pois por vezes entendia-se que era taxa e outras que era imposto, o STF em 2003 através da Súmula nº 670 posicionou-se no sentido de que o serviço de iluminação pública não poderia ser remunerado mediante taxa, pois não possui especificidade e divisibilidade para a exação. Entretanto, há na doutrina quem sustente que se trata de um imposto disfarçado de contribuição. Eduardo Sabbag refere tratar-se de contribuição *sui generis*, “sem que se confunda tal contribuição com as três outras, previstas no caput do art. 149, da CF/1988: contribuições sociais, corporativas ou interventivas”³¹.

5. A dicção da matéria pelo Supremo Tribunal Federal

Determinados natureza e regime jurídicos conferidos às contribuições especiais, incumbe-nos verificar os entendimentos jurisprudenciais exarados sobre a matéria a fim de se perfectibilizar o perfil que lhe são dadas.

³⁰ O Art. 150, CF/1988 aduz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [e] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010. p. 536.

Entendendo-se o Sistema Tributário Nacional como a organização e estruturação lógica dos institutos jurídicos, regras e princípios constitucionais tributários com a finalidade de facilitar sua compreensão e a aplicação prática; passamos a dicção dada pelo Supremo Tribunal Federal.

Contudo, primeiramente é importante atentar que

As contribuições passaram a ser consideradas tributos por força da EC nº 01/69, que estabeleceu, ao lado da competência da União para instituir impostos, sua competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse das categorias profissionais, conforme se vê no art. 21, § 2º, I, CF/67 com a redação da EC nº 01/69, situado dentro do Capítulo V – Do Sistema Tributário Nacional. Com a EC nº 08/77, porém, embora a previsão da competência da União para instituir contribuições tenha permanecido dentro do capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, houve o acréscimo do inciso X ao art. 43, que cuidava da competência legislativa da União, passando a constar, separadamente, a competência legislativa para dispor sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas (inciso I) e para dispor sobre contribuições sociais (inciso X). Tal foi suficiente para que o STF entendesse que o Constituinte havia entendido não serem, as contribuições, tributos. A Constituição de 1988, por fim, deu-lhes tratamento dentro do Sistema Tributário Nacional e, escoimando qualquer dúvida, estabeleceu que lhes seriam aplicadas limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as normas gerais em matéria tributária (art. 149 com remissão ao art. 146, III)³².

Já no pós-1988, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de que as contribuições são tributos autônomos perante as demais espécies tributárias, entendendo que, preponderantemente, o seu fato gerador se mostra irrelevante à sua qualificação, prevalecendo, nesse particular, sua finalidade constitucional tributária posta.

Porém, quanto ao pressuposto teórico que seguiria foi titubeante.

De um lado, ao inclinou-se à adoção da *teoria pentapartite*, como nos termos da relatoria do Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP (Plenário, julgamento em 29/06/1992):

A par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais,

³² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 138.

inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

De outro, como quando ao julgar o Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, sob relatoria do Ministro Carlos Veloso, em Plenário de 01/07/1992, pendeu à *teoria tetrapartite*, nos seguintes termos:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, II); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais; c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III); c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º); c.2.1.3. sociais gerais: o FGTS, o salário-educação (CF, art. 212, § 5º); contribuições para o SESI, SENAI, SENAC (CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

Atualmente, o posicionamento majoritário do Supremo é pela constatação da natureza tributária autônoma e de regime jurídico próprio às contribuições especiais, filiando-se a primeira corrente teórica, como se vê no teor das seguintes ementas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. LIVROS. 1. A imunidade tributária prevista na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE-AgR 342.336/RS, Relator Ministro Eros Grau, 2ª Turma, STF, j. 20/03/2007)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 5º, II, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA REFLEXA. SÚMULA 636. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO COM BASE NA ALÍNEA C DO ART. 102, III, DA CF. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NATUREZA. TRIBUTO. AGRAVO IMPROVIDO. [...] V - Esta Corte entende que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária. [...] (AI-AgR 658.576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, STF, j. 27/11/2007)

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 5º, II, DA CONSTITUIÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO. [...] IV - Contribuições previdenciárias possuem natureza tributária. [...] (AI-

AgR 679.355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, STF, j. 27/11/2007)

6. Considerações finais

Ao utilizarmos as premissas dadas pelo texto constitucional na presente análise, e se proceder ao estabelecimento dos efeitos decorrentes da tributação das contribuições especiais, desenvolve-se uma perspectiva crítica no cotejo entre os entendimentos doutrinários e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É indubitável, nesse prisma, que as contribuições especiais enquadram-se no rol expresso na Constituição Federal de espécies tributárias. Atentando-se, por conseguinte, que a identificação das referidas contribuições como tributos é fator que fortalece a segurança jurídica ao sujeito passivo da relação tributária, sendo asseguradas, assim, ao cidadão-contribuinte todas as garantias relativas à sua cobrança e às limitações ao poder de tributar, igualmente às demais espécies tributárias.

Todavia, merece atenção a efetividade da atuação do Poder Público no que tange aos efeitos jurídicos da tributação das contribuições especiais.

A imprecisão de uma natureza jurídica unívoca e um campo de incidência amplo, dada a sua vasta gama de subespécies, acarretam, no particular das ações do Poder Executivo, em diligências como Administração Pública Fazendária, a abertura de espaço para flagrantes manobras políticas atinentes a manutenção de uma conduta de aumento de carga tributária.

O Poder Legislativo que em relação às demais espécies tributárias atua com maior prudência ao legisferar quando se trata das contribuições especiais parece sentir-se dotado de uma vasta gama de opções em sua instituição. Contrário a essa postura manifestou o Supremo Tribunal Federal:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no

exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado. (ADI 2.551-MC-QO, Relator Ministro Celso de Mello, Plenário, STF, j. 02/04/03)

Entretanto, o mesmo Poder Judiciário que aparentemente se mostra protetivo assume uma postura sensivelmente pró-Fisco ignorando casos de imposições desproporcionais gerados pela instituição de contribuições especiais, o que se comprova pelo seguinte excerto: "O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido da dispensabilidade de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais"³³.

Por conseguinte, reafirma-se a necessidade da análise dos entendimentos diversos relativos às espécies tributárias uma vez que a consciência crítica é o principal instrumento para o cidadão na garantia de uma relação tributária equitativa e justa.

Concluindo-se que o perfil conferido atualmente às contribuições especiais é, de um lado, abrigado pelas prescrições do Sistema Constitucional Tributário (o que proporciona garantias fundamentais ao cidadão-contribuinte) e, de outro, pode-se dizer, insatisfatório eis que o posicionamento do Poder Público, como um todo (fazendário, legiferante e jurisdicional), dá causa a um quadro de insegurança jurídica ao sujeito passivo da relação tributária.

*"In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes."*³⁴

³³ AI 739.715-AgR, Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, STF, j. 26/05/09.

³⁴ Frase popularmente atribuída a Benjamin Franklin (1706-90), constante do artigo **Of Death and Taxes**. Disponível em: <http://lexprimus.com/Publications/Of%20Death%20and%20Taxes.pdf> - Consultado em 19/06/2010. Tradução livre: "Nesse mundo nada pode ser dado como certo, à exceção da morte e dos tributos".

7. Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Código Penal Brasileiro**. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Decreto-Lei 5.452, de 1º de maio de 1943. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Lei 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. *Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm - Consultado em 19/06/2010.

_____. **Lei Complementar 70**, de 30 de dezembro de 1991. *Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm - Consultado em 19/06/2010.

_____. **Lei 10.168**, de 29 de dezembro de 2000. *Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10168.htm - Consultado em 19/06/2010.

_____. **Lei 10.336**, de 19 de dezembro de 2001. *Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm - Consultado em 19/06/2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DIAS MARTINS, Hamilton. In: SILVA, Ives Gandra da. (coord). **Curso de Direito**

Tributário. 7.ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, de 26 de agosto de 1979. Disponível em: http://pfdc.pgr.mpf.gov.br/atuacao-e-conteudos-deapoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf - Consultado em 19/06/2010.

GOLDWIN, Tom-Laywer. **Of Death and Taxes** (artigo). Disponível em: <http://lexprimus.com/Publications/Of%20Death%20and%20Taxes.pdf> - Consultado em 19/06/2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2.ed. 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

POLANCZYK, Magda Azario Kannan. *A tipologia dos tributos no sistema tributário nacional*. **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT**. Porto Alegre: FESDT, 2010, pp. 111/124.

SABBAG, Eduardo de Moares. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. São Paulo: Premier Máxima. 2009.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Alfonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **Tributo e Espécies Tributárias**. Disponível em: http://www.clicaula.com.br/download.php?arq=siteprodutos_98_1282074580.pdf - Consultado em 16/06/2010.