

As Espécies Tributárias em face da Constituição Federal de 1988

The Tributary Species according to the Brazilian 1988 Constitution

MARIA EUNICE DE PAULA

Mestranda em Direitos Especiais – UFRGS

Professora de Direito Constitucional e Direito Tributário da ULBRA

RESUMO

O conceito constitucional de tributo, traduzido na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional, bem como as espécies estabelecidas na Constituição, funcionam como limitações materiais ao poder de tributar. A importância da determinação das espécies tributárias na Constituição é servirem de instrumentos de controle de constitucionalidade e legalidade da tributação, mediante a verificação de obediência ao regime jurídico específico.

Palavras-chave: Tributo, gênero, espécie, regime jurídico.

ABSTRACT

The constitutional concept of tribute, defined in 3rd article of the National Tribute Code, as well as the specimen established in the Constitution, work as material limitations to the power of taxing. Determination of the species' importance in the Constitution is to serve as instrument for the constitutional control and lawfulness of taxation, by means of the obedience to the specific juridical regime.

Key words: Tribute, kind, species, juridical regime.

Direito e Democracia	Canoas	vol.5, n.1	1º sem. 2004	p.147-168
----------------------	--------	------------	--------------	-----------

1. INTRODUÇÃO

Sendo a tributação uma expropriação do patrimônio do particular, decorre lógica a sua antinomia com a liberdade individual. Deve, portanto, atingir o menos possível o bem protegido pelo Estado – a liberdade, e alcançar o máximo de bem buscado - o bem comum. Daí que a competência tributária não pode ser ilimitada e é a Constituição Federal que a determina.

Ao atribuir a competência tributária, a Constituição estabelece a conotação de “tributo”, distribui parcelas do poder de tributar a cada esfera de governo, determina espécies diversas de tributos e impõe um regime jurídico próprio.

A questão é, pois, identificar quais as espécies de tributos que a Constituição estabeleceu e com que função. A análise deve partir do texto da Constituição e sua interpretação deve ser desenvolvida dentro do contexto de significado dos valores por ela adotados.¹

Para a verificação do sentido com que a Constituição tomou determinados valores ou utilizou determinadas expressões, as decisões do Supremo Tribunal Federal oferecem a interpretação do sistema, buscando na doutrina o substrato da sua composição. Mas nem sempre a posição é segura. O caso dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais terem ou não natureza jurídica tributária é exemplo irretocável disso.

2. GÊNERO E ESPÉCIE

O gênero é dado pelas qualidades particulares, imprimidas por um regime jurídico determinado. Ao gênero pertencem as espécies com características comuns, ou seja, as características comuns determinam que uma espécie pertence a determinado gênero, de sorte que a este pode ser reconduzida.

¹ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo : Dialética / Fortaleza Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 309.

2.1 Tributo, natureza jurídica e regime jurídico

A figura central do direito tributário é, sem dúvida, o tributo, tido como gênero que reúne espécies de características distintas entre si. Entre as regras constitucionais determinantes do regime jurídico tributário, anote-se a que fixa as funções da lei complementar em matéria de direito tributário, mais especificamente a função de definir o que seja tributo e suas espécies, afigura-se como uma limitação ao poder tributar. Em outras palavras, uma garantia do contribuinte. Mas a lei complementar não é livre para construir tais definições, devendo seguir os conceitos que decorrem da Constituição².

A importância da definição reside na pacificação da interpretação do conceito, de tal sorte que se pode afirmar que imprime uma certificação: ou a exação se enquadra nela, ou é inconstitucional a exigência, e, se se enquadra, significa dizer que tem natureza jurídica tributária, devendo submeter-se ao regime jurídico tributário. Assim, quando queremos saber se é aplicável a regra da proibição de confisco num caso concreto, devemos verificar se se trata de tributo ou de matéria penal. No primeiro caso é vedado o confisco (art. 150, V, CF), no segundo, é previsto confisco (art. 5º, XLVI, b, CF). A definição de tributo funciona como um ícone do regime jurídico tributário.

Ao gênero, *tributo*, são reconduzidas as espécies, porém, nem sempre o regime jurídico tributário se aplica integralmente, porque o próprio sistema cria subsistemas, ou seja, normas específicas a determinados institutos, que, quase sempre, melhor se coadunam com sua natureza jurídica também específica. Aliás, a justificativa das espécies é justamente a existência de vicissitudes tais que lhes dão características próprias, sem a perda daquelas do núcleo determinante ou ícone. Significa dizer que, quando a Constituição submete determinado instituto ao regime jurídico tributário, aos princípios tributários, ou limitações ao poder de tributar, integralmente ou não, é porque tem natureza jurídica tributária.

O art. 3º do Código Tributário Nacional define tributo como sendo *toda a 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.*

² ÁVILA, Humberto. As contribuições..., p. 315.

Com vistas nessa definição, é possível confundir tributo com outras obrigações compulsórias, *v.g.*, o pagamento de 13º salário ou de participação nos lucros, do aluguel, do seguro obrigatório de veículos? Não estaria faltando, na definição, a qualificação do sujeito ativo, ou da sua natureza de direito público, como exação estatal, ou de sua finalidade de financiamento dos fins estatais? MISABEL DERZI aponta que “os tributos têm finalidade pública, pois são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada”³, dando, assim, sentido à expressão final da definição legal. Poderíamos dizer que nem sempre há esta atividade vinculada, pois os tributos normalmente são pagos de forma espontânea, assim entendido o cumprimento da lei independentemente de ação fiscal, mas, a *cobrança*, conforme o enunciado, esta sim é sempre mediante atividade vinculada e é este o termo utilizado pelo Código – a cobrança, e não o pagamento.

RUBENS GOMES DE SOUZA define tributo como sendo a *receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio de finalidades que lhe são próprias*.⁴ Por essa definição talvez se pudesse dizer que os tributos poderiam confundir-se com sanção por ato ilícito. O custeio de finalidades próprias não chega a determinar a identidade tributária, face sua amplitude de sentido. É uma definição menos suficiente que àquela do art. 3º do Código Tributário, pois, em princípio, poderia ser confundida com sanção por ato ilícito.

LUCIANO AMARO tece comentários sobre a inadequação do conceito de tributo, propondo a seguinte definição: *tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*.⁵ Essa definição completaria a falta da qualificação do sujeito ativo, ou da sua (do tributo) natureza de direito público, como exação estatal, ou de sua finalidade de financiamento dos fins estatais. Entretanto, é possível concluir que tais elementos da definição são ínsitos do conceito de tributo na Constituição e no sistema: a regra de definição pode não estar só no artigo 3º do Código Tributário. Veja-se que nos artigos 119 e 7º, o Código define o sujeito

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003, p. 63.

⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 38 e 161.

⁵ AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. In *Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário*. São Paulo. Ano 15 – nº 55, 239-296, jan/mar, 1991, p. 242.

ativo da obrigação tributária e autoriza a atribuição de funções, ou seja, a capacidade ativa, revogável *ad nutum*, separando a competência tributária da capacidade tributária. Tais regras completam a construção da norma de definição de tributo e acodem questões da parafiscalidade.

Assim, a conclusão é de que, sobre ser redundante, a definição de tributo denota a natureza jurídica tributária e é de utilidade indiscutível na aplicação do direito, cumprindo sua função limitadora da competência e de instrumento de controle de constitucionalidade. Em outras palavras, determinada a natureza jurídica tributária de um instituto jurídico, certamente a ele é aplicável o regime jurídico tributário. Porém, o regime jurídico tributário não é composto de regras homogêneas para todos os tributos. Fundamenta-se em regras gerais e regras especiais, dependendo do instituto em questão, ou seja, se se trata de contribuição especial, de taxa, e assim por diante. É que, como afirma HUMBERTO ÁVILA, “não há correspondência biunívoca entre natureza e regime, de tal sorte que, onde houver determinada natureza jurídica, necessariamente deverá haver o mesmo regime jurídico”⁶, referindo-se à diversidade de regimes jurídico-tributários, por exemplo, dos impostos, “que não conduz a naturezas jurídicas discordantes”.⁷

Ocorre que a Constituição, a par de atribuir competência tributária, estabelece regimes jurídicos mais consentâneos com as finalidades pretendidas. Assim, temos um regime que poderia ser chamado de geral, composto pelas regras comuns às diversas espécies tributárias, e regimes especiais, onde há derrogação de determinadas regras gerais ou ficam estabelecidas regras especiais, como, por exemplo, a exceção da aplicação da regra da anterioridade para o imposto de importação e a regra de vigência especial para as contribuições sociais de que trata o artigo 195, regras de validação para a instituição de tributos de espécies diversas ou da mesma espécie, como as taxas e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

2.2 Espécie e função

Boa parte dos doutrinadores divide os tributos em duas⁸ ou três⁹ espé-

⁶ ÁVILA, Humberto. As contribuições..., p. 316.

⁷ Ibidem, p. cit.

⁸ Como Alfredo Augusto Becker.

⁹ Como Rubens Gomes de Souza e Paulo de Barros Carvalho.

cies: impostos e taxas ou impostos, taxas e contribuições de melhoria. Fundamentam-se, uns, na Constituição, outros no Código Tributário Nacional (art. 145, CF, art. 5º, CTN). Os que defendem a existência de apenas duas espécies propugnam que as contribuições de melhoria são também taxas e partem do exame da materialidade do fato gerador, ou hipótese de incidência, como denominado por Geraldo Ataliba.

E os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais? Também são classificados assim: ou como impostos ou como taxas. Essa, a princípio, seria a razão do CTN não defini-los.

A discussão nestas bases se dá ao pálio do art. 4º do CTN.¹⁰

É que o artigo 4º, diz Werther Botelho Spagnol¹¹, é fruto da teoria da glorificação do fato gerador, determinando como critério de identificação da natureza jurídica do tributo o seu fato gerador, o que é útil e necessário, mas insuficiente, principalmente com a conjugação dos incisos que determinam a *irrelevância, para identificá-los, da denominação legal e demais características formais adotadas pela lei*, e da *destinação legal do produto da sua arrecadação*. Por este critério, o gênero “tributo” comportaria apenas três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria, porque a hipótese de incidência do tributo determinaria a vinculação, ou não, de uma atividade estatal diretamente ligada ao contribuinte. Se há vinculação, é taxa ou contribuição de melhoria, senão, é imposto. Assim, o artigo 4º estaria a determinar as espécies do gênero, apontadas depois no artigo 5º. Dúvida já não haveria sobre se é tributo ou não, mas sim quanto ao tipo ou espécie.

Propõem-se uma interpretação diferente ao artigo 4º do CTN, para consagrar ali a natureza jurídica do gênero e não das espécies, ou seja, em última análise, o fato gerador determina a natureza jurídica do tributo, identificando sua compatibilidade com a definição (do art. 3º), de tal sorte que desimporta a denominação legal ou as demais características adotadas pela lei ou a destinação legal do produto da sua arrecadação. Estes elementos não têm suficiência para descaracterizar a natureza jurí-

¹⁰ Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

¹¹ SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 32.

dica tributária, mas, como adjetivos, podem ser importantes para a definição das espécies de tributos. ALFREDO AUGUSTO BECKER professa ser o gênero resultante do núcleo e as espécies “conferidas pelos elementos adjetivos”.¹²

Rubens Gomes de Souza diz que “o tributo é, essencialmente, uma figura unitária por sua função. Esta, em quaisquer de suas modalidades ou espécies que se queiram admitir, é sempre a mesma: servir ao governo como meio legal para obtenção compulsória de ‘receitas derivadas’”.¹³ Chega a prescindir de qualquer subdivisão, que qualifica como um “expediente prático de aplicação, ligado à atribuição das competências tributárias, especialmente ao que se chama, nos países federais (mas não necessariamente só neles) de ‘discriminação de rendas’”.¹⁴

Hodiernamente a classificação dos tributos também é feita em cinco espécies distintas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Hugo de Brito Machado¹⁵, Vittorio Cassone¹⁶ e Márcio Severo Marques¹⁷ são autores que se alinham nessa classificação.

Não obstante os critérios ligados ao art. 4º, CTN – de vinculação ou não do fato gerador a uma atividade estatal, têm utilidade como limitadores materiais ao poder de tributar, e é essa a sua função, impedindo, por exemplo, a instituição de imposto residual com roupa de taxa, o que contraria os arts. 154, I, e 157, II, da CF¹⁸, ou taxa com roupa de imposto, o que se verificou inúmeras vezes, *v.g.*, a instituição, pelos Municípios, da taxa de iluminação pública. Porque o critério material da taxa é um serviço público específico e divisível, fruído ou posto à disposição do contribuinte, a taxa de iluminação pública, por indivisível o serviço, taxa não é, mas imposto de iluminação pública, não previsto na Constituição¹⁹, que

¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Téoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998, p. 329.

¹³ SOUZA, Rubens Gomes de. Natureza jurídica da contribuição para o FGTS. In *Revista de Direito Público - Cadernos de Direito Tributário*, nº 17, p. 309.

¹⁴ *Ibidem*, p. cit.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10 ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 43 et seq.

¹⁶ CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 58.

¹⁷ MARQUES, Classificação..., p. 153 et. seq.

¹⁸ O art. 154, I, porque estabelece regime especial para a criação de imposto residual e o 157, II, porque diz pertencer aos Estados 20% da arrecadação com impostos residuais.

¹⁹ Bom, agora temos contribuição de iluminação pública"! Art. 149-A.

inclusive veda a vinculação da arrecadação dos impostos (167, IV, CF) e, portanto, fora da competência municipal. São numerosos os julgados neste sentido.

O problema, então, é justamente verificar se estes critérios, especialmente o da materialidade ou a base de cálculo, como preceitua Alfredo Augusto Becker²⁰, são suficientes para determinar ou indentificar todas as espécies tributárias que a Constituição Federal autorizou às diversas esferas a instituir, o que deságua em outra importante função quanto a verificação de suficiência, ou não, do controle de constitucionalidade das leis tributárias, enfim, do exercício da competência tributária.

Podemos, de pronto, constatar que as decisões do judiciário sobre a matéria, em especial do Supremo Tribunal Federal²¹, já não se atêm a apenas um critério de validação. Veja-se, por exemplo, o voto do Min. Maurício Corrêa, na decisão que, por maioria, interpretou o vocábulo utilizado *tributos* como se fosse *impostos*, diferenciando-os das *contribuições sociais* e considerou constitucional a exigência da COFINS, para empresas distribuidoras de derivados de petróleo, mineradoras, distribuidoras de energia elétrica e executoras de serviços de telecomunicações, em face da redação original do artigo 155, § 3º, da CF, *verbis*: “o que me resultou compreendido é que as contribuições sociais se constituem em modalidade *tributária autônoma* destinada ao financiamento de atividades estatais (...). Portanto, se assim é lícito defini-las, é a Cofins contribuição social que tem como destinação específica o financiamento da seguridade social, distinguindo-se umbilicalmente dos impostos, que não são vinculados”.²²

²⁰ BECKER, *Teoria Geral...*, p. 373.

²¹ Recurso Extraordinário nº 227.832-1, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, DJU 28.6.2002. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 88, p. 146-176, jan. 2003.

²² No já citado RE 227.832-1, o Min. Maurício Corrêa referiu-se ao RE 146.733-9, rel. Min. Moreira Alves, DJU 6.11.92 – sobre a CSSL, lei 7.689/88, que fixou jurisprudência quanto à sua natureza tributária e no RE 148.331-8, rel. Min. Celso de Mello, DJU 18.12.92, *verbis*: “a qualificação jurídica da exação instituída pela Lei 7.689/88 nela permite identificar espécie tributária que, embora não se reduzindo a dimensão conceitual do imposto, traduz típica contribuição social, constitucionalmente vinculada ao financiamento da seguridade social”. Também colacionou o art. 217 do CTN, que retempera a exclusão de outras incidências, inclusive quanto o art. 74, § 2º, ‘excluindo da exclusão’ as contribuições.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A constituição Federal de 1988 é denominada de *Constituição Cidadã*, isto porque integra um movimento de concretização de direitos, ou seja, pretende direitos não meramente formais, mas substanciais, movimento este característico da passagem do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito. Nesse diapasão propugna princípios de solidariedade e de justiça social que embebem todo o sistema jurídico nacional. Por evidente, a tributação surge como importante instrumento de realização destes fins. Lógico que a tributação é e sempre foi instrumento do Estado para o atingimento de seus fins e que os fins são e sempre foram de interesse público, coletivo, como uma razão mesma do Estado. Mas havia o império do direito formal em detrimento do direito substancial, problema ainda não resolvido integralmente, posta, por exemplo, a dicotomia entre o direito financeiro e o direito tributário ainda imperante. Há uma impossibilidade na reunião destes dois ramos do direito, pois a validade da lei tributária passaria a depender de fatos futuros, pertencentes ao mundo do “ser”, ou seja, o efetivo emprego do recurso nos fins indicados na lei, que condicionariam a sua validade, o que não é jurídico. Porém, a legislação também avançou na seara do direito financeiro, em especial da responsabilidade fiscal. O certo é que a Constituição de 1988 utilizou a tributação como instrumento fiscal e grandemente como instrumento de extrafiscalidade, distribuindo a competência de acordo com a área a ser financiada ou fins a serem atingidos em **a)** financiamento geral e **b)** financiamentos específicos e especiais, o que influi nos critérios clássicos de validação constitucional dos tributos. Assim, conformou uma série de princípios e regras de direito tributário, que atribuem e limitam competências, determinam fins a serem atingidos e os meios a serem utilizados para tanto, formando o sistema tributário.

3.1 Tributos autorizados na constituição de 1988

Embora o sistema tributário nacional tenha tratamento constitucional concentrado no título VI, Capítulo I da Constituição (arts. 145 e ss), já no artigo 7º surgem vários direitos sociais que apontam para a necessidade de promoção mediante a instituição de obrigações de direito privado, como o direito ao décimo terceiro salário, a participação nos lucros; ou

mediante a intervenção ou interposição estatal, mais especificamente, a canalização de receitas públicas dirigidas aos cofres públicos ou a fins públicos. Trata-se, p. ex., do direito ao seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário e do direito a fundo de garantia por tempo de serviço (art. 7º, II e III). A divisão entre quais estejam aptos ao financiamento direto pela iniciativa privada e quais estariam a necessitar de intervenção ou concretização pelo poder público é questão que refoge os objetivos deste estudo. Interessa apontar que, de pronto, inexistindo outra regra constitucional em contrário, a nova ordem recepciona a legislação preexistente, evitando solução de continuidade.

Desta forma, o seguro-desemprego vai encontrar, no artigo 239 da Constituição, a determinação de seu financiamento por receitas provenientes do PIS/PASEP, contribuições preexistentes, cuja legislação e bases mantém, redirecionando o produto da arrecadação. Já o FGTS, à míngua de outro dispositivo constitucional específico, é hipótese de recepção integral da legislação preexistente. No artigo 8º, IV parte final e VI, fica instituída a contribuição sindical, recepcionada, de igual sorte, a legislação pretérita.

Assim também o capítulo da ordem econômica, da ordem social e do ato das disposições constitucionais transitórias, todos contêm dispositivos de natureza tributária. Quais, então, os tributos que a Constituição autorizou fossem instituídos? ²³

Além dos tributos estabelecidos no capítulo próprio²⁴, considerando a complementação entre determinados dispositivos, como quanto a Cide (art. 149 e art. 177, § 4º) e quanto as contribuições sociais (arts. 149, 195, *a* até *e*, § 4º e 8º, art. 249, art. 40)²⁵, anunciam espécies de tributos: o art. 7º, III - fundo de garantia por tempo de serviço, o art. 8º, IV, parte final - contribuição sindical; o art. 201, § 10 - contribuição destinada a cobertura do

²³ Esta consolidação utiliza àquela apontada pelo Prof. Humberto Ávila no artigo já citado, *As contribuições...*, p. 319, agregando as demais espécies tributárias e algumas contribuições, como o FGTS.

²⁴ Art. 148, empréstimos compulsórios, art. 149, contribuições sociais, interventivas e corporativas, art. 153 e 154, impostos da União, privativos, de competência residual e extraordinária, art. 155, impostos dos Estados e Distrito Federal, art. 156, impostos dos Municípios.

²⁵ Art. 195. Contribuições sociais incidentes sobre a) a folha de pagamentos, b) a receita ou o faturamento, c) o lucro, d) o salário de contribuição dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, e) a receita de concursos e prognósticos; art. 195, § 4º e 249 - contribuições sociais residuais; art. 195, § 8º - contribuição social sobre o resultado da comercialização da produção rural, art. 40 - contribuição previdenciária dos servidores públicos federais.

risco de acidente do trabalho, o art. 212, § 5º - contribuição social do salário-educação, o art. 239, contribuição ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a financiar o seguro-desemprego (art. 7º, II) e abono anual, o art. 239, § 4º - contribuição adicional a financiamento do seguro-desemprego da empresa com índice de rotatividade da força de trabalho superior ao índice médio da rotatividade do setor, o art. 240 - contribuições para entidades de serviço social e formação profissional; no ADCT, o art. 10, § 2º autoriza contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais, o art. 62, contribuição para o SENAR, nos moldes do SENAI e do SENAC, o art. 72, III e V autoriza alíquota superior da CSSL e PIS para as instituições financeiras, e o art. 74, a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira.

Esta variedade de tributos poderá ser agrupada somente nas categorias clássicas de impostos, taxas e contribuições de melhoria? Significa dizer, o sistema tributário nacional se fundamenta apenas no critério da materialidade da hipótese de incidência? É ela suficiente para o controle de constitucionalidade de todos os tributos autorizados pela Constituição?

3.2 Espécies de tributos na constituição e critérios constitucionais de validação

A resposta será negativa, não só quanto ao controle da constitucionalidade como da legalidade do tributo e suas vicissitudes. A análise, como já referido, deve partir do texto constitucional.

A Constituição de 1988, a par de manter o critério clássico da materialidade, introduz um novo critério, um *elemento do tipo*, que é a finalidade para a qual é outorgada a competência para a instituição de determinado tributo, ou seja, a competência é condicionada a que a lei expresse a finalidade da instituição daquele tributo, a destinação que, pelo menos em tese, será dada ao produto da sua arrecadação. Assim, a Constituição ora proíbe a vinculação de receitas de determinados tributos (art. 167, IV), ora impõe como fundamento para a sua criação (art. 239, p. ex.).

Estas disposições têm uma função no sistema: extremar espécies de tributos que se harmonizem com os fins estabelecidos pela Constituição e com a atribuição de competência. Exemplo disso, na prática, a decisão

judicial que autorizou a compensação de contribuições da mesma espécie ou subespécies da mesma contribuição, recolhidas por homologação, independentemente de prévio acerto com a administração, nos termos do art. 170, do CTN e do art. 66, § 1º da lei nº 8.383/91. Embora o ranço da dicotomia entre *tributos* e *contribuições*, o ponto central do julgado considera justamente a obediência ao critério da espécie, subjacente como uma limitação imposta em virtude de suas diversas funções, ou finalidades, *verbis*: “não se pode compensar uma contribuição social de seguridade (Finsocial, Cofins, contribuição sobre o lucro) com uma contribuição social integrativa (PIS), dada a sua distinta finalidade. Mas, não, criar ‘códigos’ para abrigar contribuições da mesma espécie, - como são o Finsocial, a Cofins e contribuição sobre o lucro – distinguindo-as exatamente em função do que a lei considerou relevante para permitir a compensação ou a restituição, qual seja, a sua natureza jurídica”.²⁶

Da análise da Constituição emergem cinco espécies de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, cada qual com critérios de validação próprios.

3.2.1 Impostos e seus critérios de validação

A CF atribui competência para instituição de impostos a todas as esferas de governo e, de plano, estabelece que devem, na medida do possível, ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, I, § 1º). Isto porque, destina-se, o produto de sua arrecadação, a financiar os fins gerais do Estado, ou serviços públicos gerais, ou seja, aqueles prestados sem usuários determinados (*uti universi*)²⁷, que devem ter por base, por isso mesmo, o critério de justiça distributiva.

A atribuição de competência para instituir impostos não é genérica, mas sim discriminada. Ao nominar os impostos dos arts. 153, 155 e 156, o constituinte apontou o núcleo, o aspecto material da hipótese de incidência, delimitando e, por consequência, limitando, uma competência

²⁶ Ap. Civ. 1999.02.01.062.332-5-RJ. 1ª T, TRF 2ª Região, rel. Des. Carreira Alvim, j. em 18.4.2000. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, nº 37, p. 312, mar./abr., 2001.

²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 300.

material, ou seja, ao deferir à União a competência para instituir imposto, v.g., sobre a renda, ou sobre produtos industrializados, suprimiu igual competência às demais esferas de governo.

Nem no exercício da competência residual deferida somente à União é possível instituir outros impostos com base na mesma materialidade da hipótese de incidência dos impostos discriminados no artigo 153. Em princípio seria um expediente até desnecessário, pois tais impostos discriminados poderiam ser majorados, ou terem adicionais, evitando, assim, o exercício da competência residual, que é mais complicado. Exige lei complementar, o imposto deve ser não-cumulativo. Mas ocorre que a limitação da escolha da hipótese de incidência estende-se àquelas dos impostos dos Estados e dos Municípios, pois a definição da materialidade do imposto também e sobremaneira, impede o trânsito da competência entre as esferas de governo e também entre as espécies tributárias, exceto quanto os empréstimos compulsórios e algumas contribuições. A materialidade tomada pela Constituição, depois pela lei complementar e pela lei ordinária, é signo de capacidade contributiva e a base de cálculo do imposto deve manter correlação lógica e razoável, traduzindo o signo em realidade na obrigação tributária a ser suportada pelo contribuinte. Pela correlação lógica e razoável entre a materialidade e a base de cálculo, impende-se a verificação do princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da proibição de confisco²⁸, bem como o critério de verificação do sujeito passivo da obrigação tributária, que é a conexão (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência, devendo o exegeta identificar a conexão em vista do fato imponible.²⁹

A materialidade como critério de validação de imposto discriminado na Constituição limita a competência, a uma, identificando uma espécie e, a duas, limitando o campo de incidência. Muitos são os pleitos judiciais onde é discutida a incidência tributária, como por exemplo, o ISS sobre *franchising*. Decisão da 1ª Turma do STJ no sentido de desqualificar o contrato de *franchising* como de prestação de serviços porque representa uma cessão de direitos onde eventuais serviços são atividade-meio e não atividade-fim, sendo que só estas últimas podem ser alcançadas pelo ISS. O argumento

²⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 42- 43.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência*. 5 ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 77-78.

³⁰ Recurso Especial nº 222246-MG, 1ª T. STJ, j. 13.6.2000, rel. Min. José Delgado, DJU 4.9.2000. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, nº 38, p. 281-289, mai./jun., 2001.

jurídico é de que a materialidade da hipótese de incidência não pode decorrer de ficção legal, pena de sacrificar “todos os princípios e garantias jurídicos. Não haveria necessidade de um sistema tributário discriminando, por exemplo, a competência municipal quando fosse dado à lei considerar como ‘serviço’ aquilo que na realidade (jurídica) não o é”.³⁰ Semelhantes fundamentos na decisão do Tribunal Pleno do STF³¹, pela inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” contida no item 79 da lista anexa ao Decreto-lei 406-68. A Lei Complementar 116, de 2002, excluiu a locação de bens móveis da lista de incidência, no entanto, manteve a franquia como “serviço” sujeito ao ISS.

3.2.2 *Taxas e seus critérios de validação*

As taxas são previstas e definidas, no art. 145, II da CF como tributos a serem instituídos e cobrados *em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*, não podendo ter base de cálculo própria de impostos.

Da definição constitucional se verifica que as taxas são tributos vinculados a determinados fins: contraprestacionar uma atividade estatal que o contribuinte deu causa, *v.g.*, exercendo uma atividade considerada de risco ou interesse social que exija a fiscalização por parte do poder público (poder de polícia: vigilância sanitária, licença para construção, etc.), ou serviço público específico, determinado, *v.g.*, a prestação jurisdicional, que pode ser quantificada individualmente pelo respectivo uso efetivo, ou mesmo pelo uso potencial de um serviço público específico e divisível, que ocorre quando o poder público estabelece, cria, constrói estruturas de serviços cujo uso não é obrigatório mas o pagamento sim³², posto que ficam disponíveis ao contribuinte para quando e se quiser utilizar tais serviços, *v.g.*, os serviços de água, esgoto e corpo de bombeiros. A especificidade do serviço público não é suficiente para ensejar a cobrança de taxa, devendo ser divisível, ou seja, passível de verificação do *quantum* utilizado pelo contribuinte. Daí a impropriedade de instituir taxa

³¹ Recurso Extraordinário nº 116.121-3-SP, redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000. DJU 25.5.2001. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo : Revista dos Tribunais, nº 39, p. 255-271, jul./ago., 2001.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. rev. e atual por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro : Forense, 1994, p. 353.

para fazer frente a gastos públicos que não sejam suscetíveis de divisibilidade em unidades autônomas. A taxa de iluminação pública é exemplo cabal disto. O Tribunal Pleno do TJRS julgou inconstitucional lei que instituiu taxa de iluminação pública, “porquanto violados os princípios da divisibilidade e especificidade que caracterizam a taxa”³³ afigurando-se um imposto vinculado, o que é vedado pela Constituição, conforme art. 167, IV.

Porque há serviços públicos que, embora prestados à coletividade são usufruídos *uti singuli*, e porque mensuráveis, devem ser remunerados por taxas³⁴. Porque a materialidade da hipótese de incidência é uma atividade estatal determinada, específica, que é utilizada ou posta à disposição do contribuinte, não podem as taxas ter base de cálculo própria de impostos, pois estariam invadindo a competência determinada constitucionalmente, já que a base de cálculo é a expressão de grandeza da materialidade da hipótese de incidência que identifica a espécie “imposto”. Nesse sentido a decisão do STF de que “a escolha do valor do monte-mor como base de cálculo da taxa judiciária encontra óbice no artigo 145, § 2º da Constituição Federal, visto que o monte-mor que contenha bens imóveis³⁵ é também base de cálculo do imposto de transmissão *causa mortis* e *inter vivos* (CTN, artigo 33)”³⁶. Quanto a previsão legal da destinação do produto da arrecadação, o STF decidiu que a “vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo”³⁷, “ofensa ao princípio da igualdade”³⁸.

3.2.3 Contribuições de melhoria e seus critérios de validação

A contribuição de melhoria, cuja competência é chamada de comum, porque todas as esferas de governo foram com ela contempladas pelo art.

³³ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 591092374, TJRS, Tribunal Pleno, rel. Des. Décio Antônio Erpen, j. 24.8.92. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>> Acesso em 2 de junho de 2003.

³⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo...*, p. 300.

³⁵ Antes da Constituição de 1988 o imposto de transmissão *causa mortis* incidia somente sobre a transmissão de bens imóveis.

³⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2040, Paraná, Tribunal Pleno, rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 15.12.1999, DJU 25.02.2000. Disponível em: <<http://geministf.gov.br>> Acesso em: 3 de junho de 2003.

³⁷ Idem.

³⁸ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1145 - Paraíba. STF, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j.

145, III, da CF ³⁹, como é claro, de comum tem o nome, pois cada qual recebe a competência para instituir contribuição de melhoria pelas obras que realiza nos seus limites territoriais. Alguns autores concluem que a contribuição de melhoria, malgrado o *nomen juris*, tem natureza jurídica de taxa, pois teria por fato gerador a remuneração de uma atividade estatal, não exatamente um serviço, mas uma obra pública. De fato, é comum a existência de taxas de conservação de vias públicas, que ora são remuneradas por pedágio, ora por taxas de calçamento acolhidas como legítimas (súmula STF 129), considerando contribuição de melhoria apenas o tributo que obedece as “normas complexas do decreto-lei 195, de 1967”.⁴⁰

Ocorre que a Constituição Federal não estabeleceu diretamente a atividade estatal como hipótese de incidência da contribuição de melhoria, mas sim a melhoria, a valorização que decorre da obra pública e não a própria obra pública, ou seja, uma referibilidade indireta com a obra pública, diferentemente da taxa, cuja referibilidade é direta,⁴¹ entretanto decorra do serviço prestado e não diretamente da obra. Tanto o aspecto material é a melhoria que o fato da obra, por si só, pode não causar valorização e aí não se fala em tributação de melhoria porque melhoria não houve, pode, inclusive, que haja pioria, fundamentando indenização aos proprietários prejudicados.

A conclusão é que, se a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária causada por obra pública, longe está de compartilhar a mesma natureza jurídica da taxa, configurando-se numa terceira espécie de tributo cujo critério financeiro é o reconhecimento de que, apesar de benefícios gerais, a obra pública traz especiais vantagens para determinadas pessoas e que este círculo especial de pessoas é que deve devolver à comunidade o benefício da valorização imobiliária que receberam (...) por razões de justiça e isonomia.⁴² Não há vinculação da receita da contribuição de melhoria com a obra, ou seja, para cobrir os gastos com a obra,⁴³ nem correlação do preço desta com a base de cálculo.

³⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁴⁰ Recurso Extraordinário nº 75769, MG, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j 21.9.1973. Disponível em: <<http://gemini.stf.gov.br>> Acesso em: 3 de junho de 2003.

⁴¹ MARQUES, Mário Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 182-183.

⁴² ATALIBA, *Hipótese...*, p. 152-155.

⁴³ MARQUES, *Classificação...*, p. 185.

lo da contribuição, razão pela qual alguns autores consideram que o complicado procedimento estabelecido pela lei complementar 195 é descabido, além de extrapolar a função das normas gerais em direito tributário, limitando a competência tributária de forma inconstitucional.

3.2.4 *Empréstimos compulsórios e seus critérios de validação*

Os empréstimos compulsórios⁴⁴ fazem parte do elenco de tributos de competência exclusiva, privativa da União. Na literatura tributária majoritária os empréstimos compulsórios são classificados como impostos (impostos de escopo) ou taxas, dependendo do caso concreto.

Ocorre que os impostos são receitas não vinculadas e definitivas, enquanto os empréstimos compulsórios são vinculados a uma finalidade constitucional e trazem, no próprio nome, a qualidade de empréstimo, ou seja, que a quantia arrecadada deve ser devolvida em certo tempo. Quando a Constituição prevê tais exações apenas nas situações que indica, quais sejam, para *atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*, vinculando os recursos a despesa que fundamentou sua instituição, verifica-se que de imposto não se trata, muito embora o legislador complementar possa colher como hipótese de incidência um fato que independa de atividade estatal, ou seja, a materialidade de um imposto discriminado na Constituição, a vinculação da receita à causa de sua instituição deve fazer parte da hipótese de incidência, ou empréstimo compulsório não haverá. Também não é possível reconduzir à figura das taxas, porque as causas que fundamentam sua instituição, na Constituição de 1988, não são vinculadas ao contribuinte. Trata-se de espécie distinta de imposto, de taxa e também, por óbvio, de contribuição de melhoria. Mesmo que se considerasse que a hipótese de incidência fosse a despesa ou o investimento público, não se confundiria com a hipótese de incidência da contribuição de melhoria, que é a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

⁴⁴ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Deste modo, o critério de validação pela hipótese de incidência procede ao se considerar como integrante dela a finalidade, a afetação da receita, e prazo de devolução. Assim teríamos uma hipótese de incidência com sete aspectos ou elementos: pessoal, material, espacial, temporal, quantitativo, finalidade e prazo de devolução.

3.2.5 Contribuições especiais e seus critérios de validação

As contribuições especiais são assim denominadas para diferenciarem-se das contribuições de melhoria as quais, grosso modo, também podem ser chamadas de especiais, já que o critério de identificação destas espécies é a afetação a determinado grupo de pessoas – ligadas ao benefício especial ou especial detrimento ao Estado⁴⁵. Elas formam um elenco de tributos que alguns doutrinadores clássicos também reconduzem ou à figura do imposto ou à da taxa. São várias tais contribuições. O artigo 149⁴⁶ nomina três subespécies: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Os pontos comuns das contribuições especiais de que trata o art. 149, são: a) de competência exclusiva da União, ressalvada a contribuição que os Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir e cobrar de seus servidores para financiar sistema próprio de previdência e assistência social (149, § 1º); b) o legislador federal, na maioria dos casos, atribui a capacidade tributária⁴⁷ a pessoas jurídicas de direito público ou privado, normalmente autarquias, instituídas para o exercício de atividades com finalidade pública ou de interesse público ou exercendo atividade de interesse público, uma espécie de *longa manus* do Estado, para as quais são canalizadas tais receitas públicas derivadas, sendo os institutos de previdência o exemplo mais categórico desta atribuição de funções e, c) característica terceira, e mais importante, são tributos que a Constituição Federal manda vincular a determinadas finalidades, de tal sorte que o requisito integra a hipótese de incidência.

⁴⁵ ATALIBA, *Hipótese...*, 152-153.

⁴⁶ A Emenda Constitucional nº 39 acrescentou o parágrafo segundo ao art. 149, e estabeleceu uma série de qualificações para as contribuições interventivas no setor econômico, e o art. 149-A, autorizando os Municípios e o Distrito Federal a instituir contribuição de iluminação pública, esta com conotação inteiramente diversa das demais contribuições.

⁴⁷ Atribui as funções de que trata o art. 7º do CTN.

cia tributária. Os institutos de previdência são o exemplo mais categórico desta espécie tributária.

Cada uma dessas contribuições tem finalidade específica. Vale dizer, a Constituição Federal atribui competência para instituir a contribuição vinculando a arrecadação ao financiamento de determinadas finalidades. A Constituição quer, com isto, garantir o custeio e a promoção de determinados fins, que, consoante análise das contribuições autorizadas, abrigam valores protegidos pelo ordenamento (solidariedade social, dignidade da pessoa humana, etc).

Por estas mesmas razões, têm regime jurídico próprio, que se qualifica por alteração de uma ou de algumas das regras do regime geral. Estas contribuições previstas no artigo 149, especialmente as contribuições sociais, (assim como os empréstimos compulsórios), *estão a salvo da proibição da duplicidade da base de cálculo (...) inteligência dos artigos 145, § 2º, 149, 154, I e 155, inciso II e § 3º;*⁴⁸ *não se aplicando a segunda parte do art. 154, I.*⁴⁹ *A vedação do art. 154, I da CF não atinge esta contribuição (salário-educação), somente impostos, não se tratando de outra fonte para a seguridade social, quando a Constituição define a finalidade: financiamento do ensino fundamental e o sujeito passivo da contribuição, as empresas, não resta dúvida de sua constitucionalidade.*⁵⁰

A conclusão é que o critério de validação das contribuições especiais está exclusivamente direcionado à finalidade da arrecadação, ou seja, de que a lei que institui a contribuição determine a finalidade dos recursos arrecadados, fazendo parte da hipótese de incidência, de tal sorte que, faltando este aspecto ou elemento, incorre incidência e se afigura inconstitucional a exigência.

Vê-se, assim, que a contribuição para o custeio dos serviços de iluminação Pública, autorizada pela Emenda Constitucional nº 39, art. 149-A, representa uma equivocada “solução” do Poder Constituinte derivado para o problema da inconstitucionalidade da “taxa de iluminação públi-

⁴⁸ Tratando do AFRMM, contribuição interventiva: RE 186.862, PR, rel. Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1995, DJU 17.11.1995. Disponível em: <<http://gemini.stf.gov.br>> Acesso em: 3 de junho de 2003.

⁴⁹ Tratando da contribuição social criada pela lei complementar 84/96: RE 223.085,Paraná. STF, 1ª T, rel. Min. Moreira Alves, j. 27.10.1998, DJU 12.02.1999, in <http://gemini.stf.gov.br/>

⁵⁰ Ação Direta de Constitucionalidade nº 3. STF, Tribunal Pleno, rel. Min. Nelson Jobim, j. 1.12.1999, DJU 09.05.2003. Disponível em: <<http://gemini.stf.gov.br>> Acesso em: 3 de junho de 2003.

ca”, que os Municípios insistentemente instituíaem e cobravam. A referida contribuição refoge dos critérios de especificação das contribuições, voltados para o especial benefício e especial gasto, configurando-se como um imposto com destino especial. Além disto, a possibilidade de alargamento da competência tributária parece inexistir, pois, quando o Constituinte originário quis, atribuiu competência residual, o que se sabe, não foi em favor dos Municípios!

4 CONCLUSÃO

A Constituição Federal determina a conotação de tributo como gênero e estabelece distintas espécies. Às características do gênero são acrescentadas outras, que justamente extremam as espécies entre si, mas as reconduzem ao gênero. Assim, o fato do artigo 145 dispor que compete às diversas esferas de governo instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, não significa que apenas estas espécies tributárias foram previstas. Mais correto é concluir que se encontram designadas separadamente de outras, porque atribuídas de forma comum à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

As demais espécies tributárias, a par de serem de competência exclusiva e especial da União, têm vicissitudes que implicam em regras especiais, que o constituinte tratou de modo geral nos artigos 148 e 149 e mais especificamente nos dispositivos constitucionais atinentes ao ordenamento da matéria pertinente aos fins buscados pelo Estado, a cujo financiamento justamente se vinculam tais tributos.

As espécies tributárias se afiguram como técnica de tributação, limitando a competência tributária entre as diversas esferas de governo e internamente a cada uma delas, vedando o trânsito de uma para outra espécie, postos os critérios de validação e, em última instância, concretizando o princípio da segurança jurídica.

A identificação das espécies de tributos, além de determinar o campo de ação de cada esfera de governo, identifica o regime jurídico a que se sujeitam, isto porque a Constituição não estabeleceu um regime único. Pode-se afirmar que há um regime geral e regimes especiais que dele variam por suprimir ou acrescentar regras específicas em função dos objetivos a serem atingidos pelo Estado através da tributação. Em conclusão, a

importância da determinação das espécies tributárias na Constituição deve-se a servirem de instrumentos de controle de constitucionalidade e legalidade da tributação, mediante a verificação de obediência ao regime jurídico específico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito tributário: Cadernos de direito tributário*, São Paulo, nº. 55. p. 239-296, Ano 15, jan/mar., 1991.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo : Dialética / Fortaleza Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 308-327.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro* atualizado por Flavio Bauer Novelli. 10. ed; Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- _____. *Direito tributário brasileiro* atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. Constituição, 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988*/ obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MARQUES, Mário Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro* atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. 22. ed. São Paulo: Malheiros.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1996.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Natureza jurídica da contribuição para o FGTS. In *Revista de Direito Público: Cadernos de Direito Tributário*, nº 17, p. 305-321.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.