

ORIGEM DO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS TRIBUTOS EM ESPÉCIE

PINTO, Ana Cláudia Smolny

OLIVEIRA, João Lucas Reis

Resumo: Para se chegar ao escopo da presente obra faz-se necessário um levantamento histórico do que é o tributo e como o mesmo surgiu ao longo da história, o Brasil é um país muito jovem frente a outras civilizações então obviamente o conceito de tributação deve ser olhado de um panorama externo, internacional até sua historicidade no Brasil.

Palavras-chave: Direito tributário; Tributos em espécie; Origem do tributo.

Abstract: In order to reach the scope of this work, it is necessary to carry out a historical survey of what tribute is and how it emerged throughout history, Brazil is a very young country compared to other civilizations, so obviously the concept of taxation must be looked at from an external, international panorama to its historicity in Brazil.

Keywords: Tax law; Taxes in kind; Origin of the tribute.

Introdução

Para se chegar ao escopo da presente obra faz-se necessário um levantamento histórico do que é o tributo e como o mesmo surgiu ao longo da história, o Brasil é um país muito jovem frente a outras civilizações então obviamente o conceito de tributação deve ser olhado de um panorama externo, internacional até sua historicidade no Brasil.

Como se sabe na era primitiva os homens eram nômades e se deslocavam constantemente de um local para o outro buscando abrigo, até que em determinado momento resolveu-se viver em sociedade, permanecer em um local fixo. A terra se tornou um bem de estimado valor e com isso vieram às

guerras entre os povos para a conquista cada vez maior de domínio e espaço. Os vencedores das guerras tinham o costume normalmente de prestar adoração aos seus deuses e aos seus chefes com oferendas e a isso davam o nome de tributos.

Surgimento do Tributo Na História

Viver em sociedade resultou a indispensabilidade de preservar a liberdade natural do homem, a necessidade de garantir a segurança e o bem-estar da vida em sociedade, o que traz a memória à ideia de contrato social de Rosseau. A organização social certamente teria um custo que teria de ser pago necessariamente por alguém por todos para que houvesse organização da sociedade e a organização política da vontade coletiva e aquele tributo que era dado de forma voluntaria aos deuses ou ao líder tribal passou a ser obrigatório.

Sendo assim o tributo tem origem primitiva e provavelmente caminhou com o desenvolvimento do homem, nas primeiras sociedades, a aparição dos primeiros chefes tribais e líderes guerreiros, a priori tem então a convicção de que a pioneira manifestação tributária tenha sido voluntaria e com a evolução passaram a serem obrigatórias aos líderes e chefes de guerrilha.

Estudos indicam ter sido voluntária à primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado, sob a forma de tributos. (FERREIRA,2017)

O mais antigo manuscrito encontrado sobre cobrança de tributos é uma placa de 2.350 A. C, que conforme Rodrigo Ferreira (2017, Jusbrasil) descreve “as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. Relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei.”

Dentre os egípcios é encontrada uma referência do segundo milênio A. C., de um agricultor que teve embaraços para pagar ao faraó os impostos sobre a colheita. Na Grécia por volta do século VII A. C, foi criado o tributo governado pelo Estado, na forma que é usado atualmente. O serviço escravo e os tributos ensejaram uma das maiores civilizações da antiguidade.

Roma ao conquistar a Grécia, descobriu sua política tributária e que não era necessário impor sua cultura e crença aos dominados o que sustentou os romanos no aumento de sua potência imperial com a instituição de tributos para a conquista de mais território. Instituíam-se cobranças pela importação de mercadorias (“portorium”) e consumo geral de qualquer bem (“macelum”). Os tributos das províncias e o pagamento dos cidadãos eram usados para manutenção do império.

Ocorre que em determinado momento houve a queda do império romano no início da idade média, de 476 a 1453 d.C. Houve divisão em vários pedaços de terra, os conhecidos feudos. Esvaiu-se o Estado e o feudo possuía um senhor feudal dos nobres. Assim os camponeses pagavam tributos ao senhor na maioria das vezes em forma de colheita, sempre com a ideia de proteção e quem não contribuía corria o risco de ser preso ou morto.

A Igreja Apostólica Romana possuía um grande poder e o senhorio feudal compenetrados pela religião, começaram a envolver-se nas cruzadas conhecidas como guerras santas, para retomada da Palestina, com intuito de dominar os territórios da terra santa e isso gerou mais contribuição de tributos.

Em 1215 ocorreu o primeiro registro de limitação legal ao poder monárquico na instituição de tributos na Inglaterra com a revolta dos nobres contra João Sem Terra que pretendia não devolver o trono a Ricardo Coração de Leão, o mesmo foi obrigado a assinar a Carta Magna em 15 de junho de 1215 tratando de direitos e deveres, sintetizando o poderio dos reis em criar tributo.

Ao longo da história esse poder de contribuição e taxa foi evoluindo, deuse o fim das cruzadas, os camponeses começaram a deslocar-se para as cidades, os europeus desenvolveram novas necessidades consumeristas, nasceram os comerciantes, indústrias e banqueiros. Na Idade Moderna um monopólio entre árabes e italianos dominavam o preço das especiarias valores elevados o que obrigou Portugal e Espanha a investirem em rotas alternativas de navegação, onde foram descobertas África, Ásia e as Américas, anos mais

tarde veio a Revolução Industrial, o Estado Absolutista, Revolução Francesa momento na história em que os Estados Unidos alcançaram a independência e tinha como um de seus motivos à carga de impostos muito alta instituída pela Inglaterra.

Nota-se que o tributo sempre fez parte da história do homem e hodiernamente é instituído em todos os países, com relevante valor para ações da pátria sendo instituído para educação, saúde, meio ambiente, previdência, moradia, energia, transporte e saneamento, teoricamente, sempre buscando um equilíbrio entre a necessidade e a possibilidade.

A Tributação no Brasil

Atualmente nossa Magna Carta assim como em outros Estados democráticos institui deveres e direitos aos contribuintes com relação aos tributos, toda via, faz se necessário rememorar com se deu historicamente a instituição e evolução dos tributos nos Brasil.

Portugal e Brasil se no levantamento histórico das primeiras contribuições de taxas no Brasil. Existia uma administração obrigatória de impostos nas regiões de domínio portuguesas. A primeira delas foi o ônus fiscal do pau-brasil.

Em meados de 1530 surgiu o primeiro imposto a ser cobrado no território colonial brasileiro, pertinente à exploração da única riqueza natural disponível na ocasião: o pau-brasil. Este imposto era pago diretamente à coroa portuguesa in natura, ou seja, na forma do produto explorado, o pau-brasil. O percentual tributado naquele momento era de 20% (vinte por cento) do material extraído. Os “rendeiros” ou “cobradores de rendas” eram os responsáveis por separar a parte que competia à coroa. Aos tais cobradores eram conferidos poderes absolutos, inclusive o de prender aqueles que atrasassem ou se recusassem a pagar os impostos fixados pela coroa (ALMEIDA, Antonio da Rocha. Dicionário de história do Brasil. 1969.)

Em 1530 foi criada uma carta chamada Floral que tinha como intuito designar os tributos que seriam destinados ao império português na qual instituíam alíquotas para comércio, ouro, produtos extrativistas e escravos. Assim sendo

certo código improvisado de tributação a colônia brasileira para enviar tributos aos colonizadores europeus.

No período de 1530 e 1550 passou a ser emitida a Carta de Foral, ou simplesmente Foral, um documento real utilizado pelo império português, com a finalidade de disciplinar as relações de dependência com a colônia brasileira, que traziam expressas as alíquotas a serem cobradas sobre produtos extrativistas, escravos e comércio. Uma espécie de versão primitiva do código tributário que trazia em seu bojo não apenas os tributos comuns, ordinários, mas outros de caráter excepcional ou urgente, basicamente aqueles relacionados com a proteção dos bens territoriais e econômicos da coroa, na forma de soldo para as tropas e a construção de fortalezas. (SARAIVA, 1999.)

Na cobrança de tributos os rendeiros tinham poder para prender contribuintes inadimplentes e não se pagava os mesmos com dinheiro, mas sim com produtos da terra.

Houve uma mudança de cobrar os impostos mudou quando o imperador português se mudou para o Brasil em 1807, pois o mesmo importou a forma de tributar originária de Portugal, houve inauguração de portos brasileiros para mercadejo com as nações aliadas, Dom João VI promoveu alterações na administração da colônia, entre elas a criação do Tesouro Nacional e conhecido Banco do Brasil, não se usou mais o redeiro.

Em 1822 houve a independência do Brasil e a separação das fontes tributaria discriminando a os impostos de competência exclusiva da União, Estados e Municípios e definição do poder do Estado em criar novos tributos, 1830 novas estrutura administrativa para a cobrança de tributos, 1831, o Tesouro Nacional foi reorganizado e criado as tesourarias provinciais, 1834 delinearam-se os limites de fundamentação do Direito Tributário Brasileiro e após isso se alterou, suprimiu-se e criou-se tributos modificando as competências.

Em 1934 houve uma inovação na distribuição de competências tributarias através do decreto nº 24.036 onde separou-se Tributos para a União, Estados e os Municípios.

Esse decreto e a nova Constituição de 1934 buscavam alterar os equívocos existentes na Carta de 1891, em especial, a distribuição de competências tributárias, o que levou à separação de Tributos da União, Tributos dos Estados e Tributos dos Municípios. Com a constituição de 1937 e concentração de poderes nas mãos do Presidente da República, somente ele, autoridade máxima do Estado, estava apto a sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei. (AMED, F.J.; NEGREIROS, 2000)

Já na Constituição de 1946 veio novamente uma reforma onde veio à existência de um sistema tributário independente para cada repartição da federação e a aceitação legal de uma classificação jurídica dos impostos. Os valores a serem cobrados na forma de impostos passaram a ser calculados com base nos custos e despesas do ano fiscal anterior, nessa época também nasceu o princípio da capacidade contributiva.

Por meio da Constituição de 1946 também consagrou-se o princípio da capacidade contributiva, como um dos pilares de sustentação do direito tributário. Os problemas conjunturais econômicos da época do pós-guerra e a sobrecarga dos custos e despesas para a manutenção dos aparatos da administração dos Estados levaram a um continuado aumento dos impostos, em número e valor.(ALMEIDA, Antônio da Rocha. Dicionário de história do Brasil. 1969)

A Constituição de 1965 deu poderes ao Presidente para remeter ao Congresso planejamentos como emendas à constituição e criação de projetos de lei. Foram criadas medidas emergenciais, melhoria na arrecadação de impostos e comissionamento de tributação. Tiveram depois mais duas emendas nº 18 de 1978 tratou do sistema tributário integrado e a nº 23 de 1984, teve o escopo de ampliar a receita tributária.

Finalmente na Constituição Federal de 1988, dispôs 3 propósitos fundamentais, “princípios gerais da tributação; das limitações ao poder do Estado de tributar; e da classificação e distribuição das competências tributárias”. (Claudio Borba, 2007).

A Constituição, sendo restritiva na atribuição de poderes de tributar ao Estado, oferece garantias à sociedade, ou seja, aos contribuintes, ao

não permitir a criação de impostos ou tributos sem que estes estejam definidos em lei, mantendo assim uma série de princípios já presentes em outras edições, como, por exemplo, os princípios da legalidade, igualdade tributária, da irretroatividade e anterioridade entre outros. (MARTINS, Ives Gandra da Silva, Sistema tributário na constituição de 1988. 1992)

A compreensão dessa ideia de tributo foi transcrita em nosso Art. 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º 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.

Hodiernamente os tributos são a principal fonte de recolhimento de receita do Estado e representam importância significativa para o desenvolvimento sustentável do país em sua administração. Com o desenvolvimento histórico apresentado fica cognoscível que os tributos foram evoluindo ao longo da história e sendo reinventados também seus significados para pátria, teoricamente nossa atual Constituição tem objetivo de fornecer garantia a sociedade na tributação mantendo princípios de legalidade.

Tributos em Espécies no Brasil

No Brasil existem formas de tributar que são conhecidas como espécies de tributos, essa estrutura é ampla e para alguns pode ser tida por complexa.

O Sistema Tributário Brasileiro é disciplinado pelo recolhimento de tributos sob finalidade de custear as ações do país e para isso existem espécies tributárias que são destinadas a cada ramo de interesse do Estado.

O art. 5 do código Tributário Nacional diz, “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. E nossa Constituição federal no art 145 dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I — Impostos;

- II — Taxas, 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;
- III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Em observação apartada seriam essas as três espécies tributárias, porém a doutrina entende que há mais 2 espécies tributárias a serem incluídas. A quarta espécie é elencada no próprio Código Tributário em seu art. 15:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

- I - Guerra externa, ou sua iminência;
- II - Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Os empréstimos compulsórios ainda aparecem também na Constituição no art. 148:

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.

Finalmente a quinta espécie tributária são as contribuições especiais elencada no Código Tributário Nacional no art. 217 e na Constituição quanto pela CF, art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das

categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Visto as disposições podemos concluir que a Carta Magna prevê cinco instituições tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

1. Impostos

As pessoas costumam denominar de imposto qualquer obrigação que venha do Estado, porém em termos mais específicos o imposto é uma das espécies tributárias.

O Código Tributário define como imposto: “Art 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Alexandre Macedo Tavares diz:

O imposto é a única espécie de tributo não-vinculado existente em nosso ordenamento jurídico.

Impede assinalar, em tempo, que a expressão não-vinculada com que é marcado imposto, em nada se confunde com a qualificação da atividade administrativa em vincula-la, empregada na definição legal de tributo. Dizer que o imposto é um tributo não-vinculado, significa que sua hipótese de incidência não se encontra ligada a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (=ausência de contraprestação estatal). Por sua vez, quando se fala em atividade administrativa vinculada (CTN, art, 3º , parte final) o que se quer ressaltar é que a cobrança de um tributo é sempre vinculada à lei (= impossibilidade de discricionaríssimo das autoridades administrativas nessa seara)

(TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. p .77)

Dessa forma, o imposto tem como característica o prognóstico de uma disposição desvinculada de qualquer ação do Estado como fato gerador. Amaro

diz “para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado” (Amaro, 2010).

O imposto pode ser direto ou indireto. O imposto direto se dá quando é assegurado pelo próprio indivíduo, o mesmo não tem possibilidade de modificar o encargo monetário da despesa fiscal uma amostra disso seria Imposto de Renda, IPVA, IPTU, ITBI e IR. Já o imposto indireto é quando o encargo econômico é transmitido ao usuário final, exemplo disso o ISS, ICMS, IPI.

O imposto indireto se encontra no dispositivo legal através do código Tributário em seu art. 166:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Os impostos também são classificados em federais, estaduais ou municipais, e podem ser igualmente vistos também pela finalidade como fiscal ou extrafiscal. Contam também com a segmentação entre pessoais e reais; seletivos e não seletivos; cumulativos ou não cumulativos.

2. Taxas

A segunda espécie tributária são as taxas e estão elencadas no art. 145, II da Constituição:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, 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;

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Geraldo Ataliba faz alguns comentários a título de exemplo sobre taxas:

A base de cálculo sobre serviços urbanos é complexa.

Seu principal elemento é a área do imóvel.

Isto é legítimo, perfeito objetivo e não contém a menor eiva de inconstitucionalidade.

A base de cálculo não se confunde com a dos impostos imobiliários. Área não é valor, valor não é área.

A área é uma das causas do valor. Sem mudar a área, um imóvel pode passar a valer mais ou menos; não há relação direta necessária entre área e valor.

Se a área não puder ser base de cálculo de taxa, porque ela é uma das causas do valor, não poderá nenhum outro fator de valor tê-lo, também. Vale dizer: desaparecerão as taxas reais que tenham imóveis, com ponto de referência, o que é um absurdo.

A constituição impõe que os serviços custeados por taxas sejam divisíveis. Ora se o serviço contempla imóvel, só é possível estabelecer o critério de divisão do seu custo levando em conta alguma característica do imóvel.

O sentido da proibição constitucional de existência de taxas com base de cálculo igual à dos impostos, não é preliminar as taxas reais, mas evitar superposição de taxa de imposto, o que no caso em estudo, não ocorreu.

A área é bom critério para a taxa de remoção de lixo, limpeza pública e conservação de calçamento, porque é lógico que um imóvel maior gera mais lixo, produz mais sujeira, abriga mais coisas e pessoas (produtores de lixo e de sujeira) do que um terreno pequeno.

Em consequência do desgaste do calçamento e da intensidade da produção de lixo, sujeira e detritos, o serviço público remunerado pela taxa é menor ou maior conforme o tamanho do terreno.

O mesmo raciocínio cabe quanto a área construída (edifícios de escritório ou apartamentos, especialmente).

Quanto a taxa de iluminação pública, é correto justo e lícito que também seja calculada pela área do terreno construída; deve predominar, na preocupação do legislador, o problema de justiça na repartição do seu custo. (ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 1992. p.109)

A taxa tem competência comum dos entes e seu funcionamento resultara da competência atribuída para a prestação do serviço ou exercício do poder de polícia.

Um ofício não sendo expresso pela Constituição a nenhum ente, passa a ser competência residual dos estados.

O Código Tributário Nacional antevê a taxa no art.77:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Avesso aos impostos, as taxas são tributos que possuem como ocorrência criadora uma atividade estatal característica, de modo direto ligado ao contribuidor, ou seja, são tributos vinculados a uma atividade estatal.

São divididas as taxas pelo próprio artigo em razão do poder de polícia e em razão da prestação de serviço público.

O poder de polícia é definido no artigo 78 do código tributário:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

A razão da instauração da taxa em razão do poder de polícia é a ação fiscalizatória do Estado frente ao indivíduo. “À taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará” (AMARO, 2010).

Diante disso o poder policial faz se exercer pela ação fiscalizatória de controle do Estado e se caracteriza por intermédio de autorizações, alvarás, licenças. Para que a taxa por esse poder seja recolhida o funcionamento tem de

ser assíduo. Sendo assim só pode ser objetivo de cobrança por intermédio de taxa o exercício de poder policial efetuado através de órgão competente; em estrita observância à lei aplicável e ao processo legal e nos casos de atividades administrativas vinculados.

Aliomar Baleeiro em seu livro *Direito Tributário Brasileiro* cita:

O poder de polícia é regularmente exercido quando a Administração dentro dos limites de sua competência, por exemplo, exerce censura sobre filmes, textos, diversões; controla pureza ou preço de alimentos; afere pesos e medidas; estabelece o zoneamento de atividades profissionais; restringe o abuso de ruídos e causas de incomodo; submete a inspeção de maquinas e veículos; exige licença para a abertura de estabelecimentos comerciais, industriais, profissionais, edificações, loteamento de terrenos etc. Não importa que o serviço seja de interesse geral, como a segurança pública: - Se um Banco, ou um Segurador de bancos contra assaltos e roubos, pede a permanência de um policial armado em seu recinto é legítima a cobrança de uma taxa de cobertura do custo respectivo desde que decretada em lei. Racional que os comerciantes e profissionais outros paguem o custo do exercício do poder de polícia exigido pelas atividades das quais usufruem proveitos. Aí estão exemplos de poder de polícia que assume caráter proteiforme. Mas em qualquer caso a condição de constitucionalidade resulta da competência da autoridade, que taca, e da conexão entre essa competência, no interesse da comunidade, e a atividade do contribuinte, que a provocou. (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. São Paulo. Saraiva 1991.)

A segunda taxa elencada no ordenamento jurídico é a taxa em razão da prestação de serviço público.

Além do art. 145, II da Constituição, o art. 77 do CTN cita “utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Sendo assim, da leitura destes dispositivos legais, sintetiza-se as exigências para a cobrança de taxas em razão da prestação de serviços públicos: Prestação de Serviço Público; O Serviço Público Deve Ser Específico e Divisível, O Serviço Público Deve Ser Efetivamente Prestado ou Posto à Disposição do Contribuinte. De outra forma,

não é praticável instituir e cobrar taxas em razão da prestação de serviço público.

Assim, para que possa exigir dessa espécie, há necessidade de o serviço público ser utilizado efetivamente pelo contribuinte, seja a que título for.

Note-se que esse tipo de serviço público haverá de ter dois requisitos cumulativos:

- Utilização efetiva: Quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Exemplos: obtendo um alvará, uma certidão, um porte de armas estou trafegando pela rodovia;

- Divisível: quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários. Exemplos: o cidadão que precisa de um alvará de uma certidão, de um porte de arma, de trafegar pela rodovia. (CASSONE, Vittorio. Direito Tributario. P. 114)

Sendo assim as taxas são tributárias, orçamentaria e financeiramente do estado-membros são cobradas de indivíduos que utilizam a serventia.

3. Contribuição de Melhoria

Outra espécie tributária é a contribuição de melhoria.

Elencada no artigo 81 do CTN diz:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Sendo assim a mesma é um tributo, que certamente como as taxas é vinculado, onde temos uma ocorrência geradora concernente a uma ação do estado específica referente ao contribuinte. O acontecimento gerador da contribuição de melhoria é ao feito de obra pública que haja valorização imobiliária, qual seja, a contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada se

o poder público fizer obra que tenha conseqüente valorização do imóvel do contribuinte. É um tributo de competência comum que pode instaurado através de quem fez a obra que ensejou a valorização imobiliária. O art. 1º, Decreto-lei nº 195 de 1967 aduz as regras para Contribuição de Melhoria. “Art 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.

Assim há duas condições para a cobrança da contribuição de melhoria: realização de obra pública e valorização do imóvel do contribuinte, sendo que a realização de obra pública não se trata de algo genérico realizado pelo Estado, mas apenas as do art. 2º do Decreto-lei nº 195/6739. Hugo de Brito Machado diz que a taxatividade das obras públicas não se aplica a “uma obra que não tenha sido ali indicada não ensejara a cobrança dessa espécie tributária” (MACHADO, 2005).

Sendo assim na realização de obra pública, deve se averiguar a valorização do imóvel que o contribuinte é proprietário decorrente da referida obra. Hugo de Brito Machado diz “não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte” (MACHADO, 2005).

Ainda nesse sentido Alexandre Macedo Tavares diz:

A realização de obra pública que não traga valorização do imóvel do contribuinte não comporta cobrança de contribuição de melhoria, assim como qualquer valorização imobiliária que não decorra de uma obra pública (v.g, realização de benfeitoria uteis, voluptuárias ou necessárias), não serve de suporte fático de cobrança dessa espécie tributaria. Eis a razão pela qual a contribuição de melhoria é considerada um tributo indireta e mediatamente vinculado a uma atuação estatal que, in casu, é a obra pública. (TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito Tributário. P. 77)

Enfim, o cálculo da contribuição de melhoria, é realizado dividindo-se a parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição pelo número de imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores

individuais de valorização (CTN, art. 82, § 2º). Já a valoração da contribuição a que será dada a cada contribuinte segundo art. 81 do Código tributário “ultrapassar o acréscimo verificado do valor do imóvel, nem o total das contribuições poderá ser superior ao custo total da obra.” (CTN, art. 81).

4. Empréstimo Compulsório

O Empréstimo Compulsório está conjecturado no art. 148 da Constituição Federal:

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.

Já Código Tributário cita o empréstimo compulsório no art. 15:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — Guerra externa, ou sua iminência;

II — Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Alexandre Macedo Tavares cita sobre empréstimo Compulsório:

O empréstimo compulsório só é exigível enquanto perdurar o pressuposto constitucional que ensejou sua cobrança. Desaparecendo sua causa determinante, sua exigibilidade não mais encontrará qualquer fundamento de validade. Diferentemente dos impostos, o empréstimo compulsório exsurge no sistema com um tributo indispensavelmente vinculado a uma despesa específica que lhe serve

de fundamento de validade. (TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de Direito Tributário. P. 81.)

O empréstimo compulsório é, portanto, uma instituição provisória de fundos do contribuidor ao Governo e seu recolhimento sujeita o Estado a reembolsar, futuramente, os valores recolhidos.

5. Contribuições Especiais

Finalmente, como última espécie há as contribuições especiais, ditas no art. 149 da Carta Magna de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Sendo assim, as contribuições especiais se evidenciam pelo propósito de sua instauração e não pelo destino do objeto de arrecadação.

Hugo de Brito Machado diz sobre as Contribuições Especiais:

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. (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. p.430.)

As contribuições são fontes do sistema de seguridade social, encarregadas pelos serviços prestados pelo Estado frente os direitos sociais indefinitos pela Constituição. As mesmas se dividem em Contribuições sociais, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas e seu estabelecimento é dado pela União.

As Hipóteses de Não Incidência

Aqui entramos em um ponto importante da pesquisa da referente monografia.

As Espécies tributárias surgiram para que fossem cobrados os tributos de maneira equilibrada e justa, e na mesma medida para que não fossem cobrados tributos dos quais não estivessem expressos em lei, criou-se também na legislação brasileira certas exceções das quais a lei deu a qualidade imunizadora não os dando obrigação de pagar certos tributos, o Direito Tributário deu a esses termos a concepção chamando de não incidência, isenção e imunidade tributária.

Sabag conceitua:

O exercício do poder de tributar (competência Tributária) não é absoluto. A Constituição federal restringe-o, ora no interesse do cidadão ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Entende-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição federal às entidades dotadas desse poder. (SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito. Direito tributário. São Paulo, 2007. p.20)

A não incidência se caracteriza pela regra de tributação no seguinte entendimento, existe uma norma que institui certa hipótese de incidência do tributo e aquilo que não estiver na definição dessa concebe a hipótese de não incidência, ou seja a não incidência surge na ausência de regras, lembrando que em alguns casos a lei pode ser expressa em dizer que um tributo não incide, a isso se dá o nome de incidência juridicamente qualificada.

Já a Isenção exclui a norma da incidência tributária. O escopo da isenção, conseqüentemente, se trará do fragmento que a lei extrai do que se caracterizariam hipóteses de incidências.

A Imunidade por sua vez se trata de uma restrição constitucional sobre o controle de tributar. É um impedimento da própria Constituição Federal frente a regra jurídica de tributação.

Segundo Carrazza:

[...] imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer a incompetência das entidades tributantes, para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações (CARRAZZA, Roque Antônio. 1998, p.418)

Eduardo Moraes Sabbag traz uma dica para identificar para distinção entre as referidas:

Observe a distinção:

Não-incidência: É a Ausência de subsunção do fato imponible ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não correspondente a descrição legal com perfeição; faltam elementos para a tipicidade.

Isenção: É um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo. Portanto, evita-se o lançamento.

Imunidade: É uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações. (SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito. Direito tributário. São Paulo, 2007. p.48)

Hugo de Brito Machado traz um resumo explicativo:

[...] a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu porte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas (MACHADO, Hugo de Brito, 2004, p.218)

Considerações Finais

Desde os tempos remotos, os tributos encontram-se presentes na vida social do indivíduo, presente desde a antiguidade. Configurou-se então um caráter compulsório aos tributos, onde o homem fora obrigado a abrir mão de parte de seus direitos de liberdade e propriedade com a finalidade de gerar arrecadação ao Estado ou aos líderes tribais. Diante disso, o Estado adquiriu a função de tributar, cobrar e fiscalizar impostos, aplicando sanções quanto as inobservâncias.

Todavia, houveram ao longo da história, detentores do poder de tributar que utilizaram de tal função para praticar abusos e arbitrariedades atentatórias aos direitos individuais, seja por puro dolo do Estado, ou por alegações de situações precárias na manutenção das funcionalidades estatais. Algumas sociedades foram alvo de tal atrocidade quando tudo nela inserido era objeto de tributação.

É necessário ao indivíduo, no momento que cumpre com suas obrigações tributárias, observar frutos de sua contribuição. Seria inviável uma sociedade possuir elevadas cargas tributárias, sem seus próprios cidadãos poderem usufruir dos valores pagos em forma de melhoria na prestação dos serviços públicos. Notícias como a má administração e o desvio de dinheiro, fazem o cidadão questionar-se para que serve sua contribuição, se não para a melhor manutenção da sociedade.

O poder estatal manifesta-se através do poder de tributar. Os poderes estatais enfatizam a soberania, a qual compõe requisito indispensável para a formação de um Estado. Contudo, o poder estatal não enseja uma relação de força do Estado sobre os indivíduos. A administração do Estado oriente-se pela indisponibilidade do interesse público, visando privilegiar o bem comum em detrimento dos interesses individuais. Diante disso, vê-se que alguns interesses particulares precisarão se sacrificados em prol do bem-estar social, como o particular sofrendo certas restrições em seu direito de propriedade visando a colaboração com a manutenção de sua coletividade. Nesse sentido, Eduardo Sabbag afirma que “o poder de tributar é, em verdade, um poder de Direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo”.

A satisfação de algumas necessidades sociais gera custos ao Estado, sendo indispensável a arrecadação tributária para auxiliar no desenvolvimento dos serviços públicos, como segurança, fomento, seguridade social básica, entre outros. Assim, Regina Helena Costa enfatiza:

A prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 1ª ed. 2ª tiragem, São Paulo: Saraiva, 2009)

Entende-se então que o poder de tributar é necessário no suprimento dos cofres públicos na obtenção de recursos suficientes à manutenção dos serviços públicos, satisfazendo os interesses coletivos, sendo função do Estado. Celso Antônio Bandeira de Mello afirma sobre o termo “função”, que “existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem”.

A constituição Federal traz em seu artigo 3º os objetivos da República Federativa do Brasil, e, por conseguinte a função social do tributo:

- I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II – Garantir o desenvolvimento nacional;
- III – Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – Promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ora, a justiça social é promovida com a arrecadação e aplicação de recursos no bem de todos, fazendo com que colham os benefícios advindos disso, como a solidariedade, que reduz as desigualdades. Também, o desenvolvimento nacional é promovido através da correta aplicação das receitas públicas.

Diante disso, tem-se que a efetiva participação individual, como o pagamento de tributos, produz a realização do bem comum, havendo comunhão

de esforços. O indivíduo tem o dever de pagar o tributo, e o Estado o dever de investir o que arrecada em benefícios à coletividade.

Vale ressaltar que há hoje no direito tributário princípios e dispositivos legais a fim de promover a efetiva função social do tributo em situações concretas do cidadão. Outra função essencial dos princípios, é a limitação ao poder de tributar, sendo indispensáveis no controle de abusos, protegendo os direitos individuais de atos atentatórios da Administração Pública.

Destaca-se o Princípio da Capacidade Contributiva, que está presente no artigo 145, § 1º da Constituição Federal

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para Eduardo Sabbag, o princípio da capacidade contributiva, profundamente ligado ao da igualdade, “longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário”(SABBAG, 2011)

O objetivo do princípio em comento tem a finalidade de diminuir a desigualdade de renda entre as classes sociais, fazendo com que os contribuintes com a mesma capacidade de pagar contribuam com o mesmo quantum, enquanto os contribuintes com capacidade desigual contribuam com parcelas desiguais.

Tal aplicação da participação individual equitativa promoverá a justiça tributária e com isso atingir-se-á a função social do tributo. Existe ainda, para a manutenção da vida do indivíduo e de seus dependentes, observando a dignidade da pessoa humana, o chamado “mínimo existencial”, protegido por tal princípio.

A título de considerações finais sobre esse princípio, Sacha Calmon leciona:

Ao dar poderes ao Fisco para investigar as pessoas e seus negócios, a Constituição optou pela verdade real, por isso que o princípio da capacidade contributiva rejeita as técnicas básicas de presunção, em razão mesmo de sua essência, fulcrada nas ideias de justiça e verdade. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.pag 96)

A capacidade contributiva preocupa-se com o mínimo vital, o qual não poderá ser objeto de exação tributária, já a vedação ao confisco impede a tributação de valores maiores do que os devidos, os quais atinjam as atividades do particular, de modo que estipule uma espécie de “teto tributário”, que o Estado não pode ultrapassar, porém ambos princípios defendem o particular nas relações tributárias.

Trazendo para casos concretos, o mínimo vital é difícil de ser caracterizado, e até mesmo em que ponto a tributação passa a ter caráter confiscatório, para tanto, o uso do princípio da proporcionalidade faz-se necessário.

Nesse sentido, Sabbag instrui que o aplicador da norma jurídica deve estar embasado em três pressupostos:

Primeiro, a adequação que consiste no equilíbrio entre o meio empregado na atuação estatal e o fim a ser atingido; segundo, a exigibilidade, devendo o meio escolhido ser o menos gravoso aos contribuintes; por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que o ato só é proporcional quando as vantagens a serem conquistadas superaram as desvantagens. (SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.)

Fora devidamente institucionalizado o princípio da solidariedade social, encontrando-se no artigo 3º, I, da Constituição Federal, afirmando Hugo de Brito Machado que:

O princípio da solidariedade constitui fundamento para a atuação do Estado, que há de promover a solidariedade social. E, para tanto, pode mesmo utilizar a tributação como mecanismo para a redistribuição de renda.(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.)

Ele ressalta ainda, que é inadmissível na aplicação deste princípio a inobservância do princípio da legalidade (artigo 150, I, C.F.) devendo sempre serem observados conjuntamente. Na proteção dos interesses individuais, o controle de tributar, a legalidade e a anterioridade possuem papel fundamental. Contudo, o Estado não pode, com o pretexto de promover a função social e promover a solidariedade, avançar os limites da liberdade do particular além do necessário, sendo sempre indispensável a observância dos limites da lei.

O próprio caráter compulsório do tributo (artigo 3º do Código Tributário Nacional) garante sua efetiva função social. Para que seja promovida a justiça tributária, é indispensável que ao ocorrer o fato gerador estejam todos indistintamente obrigados a pagar o tributo.

Se a contribuição fosse optativa, os que contribuíssem estariam sobrecarregados tendo de custear serviços públicos para toda a sociedade, enquanto os que optassem por não contribuir, estariam sendo privilegiados injustamente.

O instituto da progressividade incide alíquotas variadas, que aumentam na proporção da majoração da base de cálculo, apresentando-se como fiscal quando sua progressão se dá em virtude do aumento nos rendimentos do contribuinte, e extrafiscal quando vai além dos contornos da função arrecadatória prestando-se à modulação de condutas na preservação do interesse coletivo. O imposto de progressividade fiscal no atual ordenamento jurídico é IR (art. 153, III CF c/c art. 153 § 2º, I CF) e, na lista da extrafiscalidade figuram o ITR (art. 150, VI CF c/c art. 150 § 4º, I CF) e o IPTU (art. 156, I CF c/c art. 156 § 1º, I CF) e, implicitamente na Emenda Constitucional nº 42/2003 o IPVA.

Importante ressaltar que a extrafiscalidade é incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Explica Sacha Calmon Coêlho:

Exemplificamos com o ITR e o IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a improdutividade rural, e o segundo para coibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro. Nestes casos, a

consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demais. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.Pg. 89)

A seletividade também é uma nítida forma de extrafiscalidade na tributação, sendo sua regra a essencialidade das mercadorias, produtos e serviços, fazendo com que os produtos mais essenciais cheguem ao consumidor final com um preço mais acessível, pois o gravame tributário incidente sobre eles seja necessariamente menor, promovendo o bem-estar social.

Diante disso, é notório que a progressividade, a extrafiscalidade e a seletividade possuem objetivo comum da redução das desigualdades.

Não restam dúvidas que os institutos e princípios do Direito Tributário possuem a função de promover os tributos para atingir o bem-estar da sociedade, tais quais as imunidades tributárias que representam limitações ao poder de tributar; as isenções, que estimulam o desenvolvimento econômico, e assim por diante, concluindo que a finalidade de tal ramo do Direito é, se não, promover e levar a sociedade a um estado de justiça tributária.

Outrossim, problemáticas como a corrupção e o desvio das verbas públicas, formam a indignação do contribuinte, e faz com que o concurso do Poder Público e dos indivíduos sejam peça chave no resgado à função social do tributo.

Aos indivíduos cabe o papel de reconhecer o tributo como um direito individual, trazendo um caráter participativo na administração tributária, fiscalizando o papel do Estado e utilizando as leis e os princípios para a defesa de seus direitos e defesa de abusos estatais, gerando consciência fiscal e contribuintes satisfeitos com sua contribuição e o eventual retorno que isso traz.

Referências Bibliográficas

AMED, F.J.; NEGREIROS, Plinio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000. 21 BORBA, Cláudio. Direito tributário I: 2007

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 311.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, p. 433.

SILVA, Plácido de apud SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 339

HINRICHS, H.H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. 1972.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. Edição. Ed. São Paulo: Método.

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. 1999

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969

AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969.

AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. 1969.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**: 2007.

AMED, F.J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

CARRAZZA, R. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 1992.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. p .77

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992.
p.109

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva,2010, p. 55

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. P. 114

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. P. 81.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. p.430.

CARRAZZA, Roque Antônio. 1998, p.418

MACHADO, Hugo de Brito,2004, p.218

MARTINS, Ives Gandra da Silva 2003, p.10

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed. 2ª tiragem, São Paulo: Saraiva, 2009.

GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. **A função social do tributo: a**

necessidade de uma abordagem sociológica da tributação. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/37512>, acesso em 30/03/2013, às 16:12 hs.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo.** 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Potiguara Acácio. **Manual de Metodologia da Pesquisa.** Material da disciplina de Metodologia da Pesquisa, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – REDE LFG.

RODRIGUES, Deusmar José. **Direito Tributário.** 3ª ed. rev. atual. e ampl., Goiânia: Editora da PUC-GO, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.