

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: TAXAS

Vinicius Roberto Prioli de SOUZA¹
Luciana Laura Tereza Oliveira CATANA²

RESUMO: Na antiguidade, tinha-se o tributo no sentido etimológico da palavra. Era utilizado para dividir o custo de manutenção do aparelho estatal. Distribuía os custos, o financiamento das tribos. Assim, foi a origem do tributo, até fazer evoluir esse conceito para o Estado Democrático de Direito que se tem hoje, o qual é uma expropriação do bem do particular, mas de uma forma legal, ou seja, prescrita em lei. Atualmente, tem-se uma receita tributária para custear os gastos públicos, a qual deve ser veiculada por lei. Antigamente, os dominadores expropriavam os bens dos particulares, para fazer daquilo uma receita, um aparato, mas através da dominação propriamente dita. Modernamente tem-se o tributo, com institutos democráticos. O conceito legal de tributo pode ser encontrado no art. 3º, do Código Tributário Nacional. Segundo este artigo, o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não consta sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Conclui-se, a partir desta definição, que tributo é obrigação ex lege, decorrente de lei, em moeda, o qual não constitui-se em sanção por ato ilícito e que tem por sujeito ativo, credor, normalmente, uma pessoa política e por sujeito passivo, o devedor, qualquer pessoa, apontada na lei da entidade tributante, cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Palavras-chave: Taxas. Tributos. Prestação Pecuniária. Obrigação. Sujeito.

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP. Bacharel em Direito pelas Faculdades “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Autor de artigos científicos publicados em Revistas, Livros, Periódicos, Anais de Congressos, entre outros. E-mail: vinicius_demolay@yahoo.com.br

² Bacharel em Direito pelas Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Autora de artigos científicos publicados em Revistas, Livros, Periódicos, Anais de Congressos, entre outros. E-mail: lucianacatana@bol.com.br

INTRODUÇÃO

A obrigação tributária possui alguns elementos essenciais, tais como a pecuniariedade. A princípio, a mesma só se resolve mediante pagamento em dinheiro. A extinção desta se dará em dinheiro. Pode-se dizer que a obrigação tributária sempre será uma prestação pecuniária.

Outro elemento essencial é a compulsoriedade. A obrigação tributária não é voluntária, pois decorre do império da lei, o contribuinte é obrigado a pagar. Se a obrigação não for compulsória, ou seja, se ela for facultativa, não será de natureza tributária. A obrigação não pode ainda ser sancionatória de ato ilícito, *v.g.* multa de trânsito não tem natureza tributária, pois se trata de uma punição, uma sanção de um ato ilícito.

Ainda, o tributo não pode ser instituído mediante decreto, ou por qualquer portaria, pois o mesmo somente poderá ser instituído por lei ordinária. Em alguns atos são exigidos mediante lei complementar.

E por fim, o agente público que tem o dever de cobrar o tributo estando vinculado a esta função. Logo, ele não pode, diante do fato gerador, deixar de cobrar o tributo, tão pouco poderá cobrar acima ou abaixo de seu valor. Não é discricionário, *v.g.* o contribuinte ao praticar o fato gerador do imposto de renda, recebendo R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Se a alíquota for de 27,5% (vinte e sete e meio por cento), o agente público terá que lançar o valor de R\$ 27.500,00 (vinte e sete mil e quinhentos reais).

Uma obrigação tributária tem que se encaixar em todas essas características, *v.g.* a cobrança de uma determinada obrigação, que se dá mediante decreto, mas tem todas as características de tributo, mas não é tributo, porque está sendo cobrado mediante decreto. Se a cobrança for legítima, poderá ser um preço público, mas jamais será um tributo. Se uma obrigação não for de natureza tributária, esta estará subordinada ao instituto do Direito Civil, e não ao instituto de Direito Tributário.

Uma cobrança pode ser instituída perfeitamente por um decreto, desde que não seja um tributo. Uma questão altamente discutida, diz respeito à conta de água, que pode ser ou não tributo. Se ela possuir natureza tributária, o aumento da conta de água tem que se dar mediante uma lei, que pode estar regulando a atualização monetária. Mas esta atualização não precisa de lei para tanto.

Contudo, se for um aumento maior que a atualização monetária, se o poder concedente estipular qualquer aumento maior, deverá haver uma lei antecedendo, e cobrar a partir do próximo ano. Atualização monetária não.

Há várias teorias que definem quais são as espécies tributárias existentes no Direito Tributário Brasileiro, a saber: a) *Teoria Bipartite*: para essa teoria somente seriam tributos, os impostos (arts. 145, I, da CF e 16, do CTN) e as taxas (arts. 145, II, da CF e 77, do CTN); b) *Teoria Tripartite* (arts. 5º, do CTN e 145, da CF): os tributos seriam os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, previstos nos artigos 145, III, da CF e 81 do CTN, sendo que os demais teriam a natureza de parafiscais. Entretanto, a Constituição Brasileira, nos artigos 145/162, prevê a figura do empréstimo compulsório, sendo, portanto, considerado tributo.

Ademais, o art. 149, da Constituição Brasileira, prevê a figura das contribuições especiais que possuem natureza tributária; c) *Teoria Quadripartite*: além dos tributos previstos na teoria tripartite, também seria tributo o empréstimo compulsório (art. 148, da CF); d) *Teoria Quintapartite*: para essa teoria os tributos seriam os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e por fim, as contribuições especiais (art. 149, da CF).

Não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (natureza específica do tributo), conforme diz o artigo 4º do Código Tributário Nacional, dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

E estes regimes exigem-se sobre princípios constitucionais impostergáveis pela administração e pelo próprio legislador. Daí a absoluta necessidade de sua estrita observância. De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação, que engendra direitos públicos subjetivos dos contribuintes, que não podem ser, pelo legislador e pelo administrador, ignorados, diminuídos, modificados, alterados, comprimidos ou deformados. (ATALIBA, 1997, p. 109-111)

De acordo com a maior parte da doutrina, a corrente mais aceita é a da *Teoria Quintapartide*, segundo a qual há 5 (cinco) espécies de obrigações tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, e por fim, contribuição especial.

DISCUSSÃO TEÓRICA DO TEMA

Dentre as espécies tributárias, o presente trabalho tratará especificamente de taxas. As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: no exercício regular do poder de polícia; ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (art. 145, II, da CF e art. 77, do CTN)

A taxa diferencia-se do imposto, pois quando paga-se uma taxa, em contrapartida tem-se a prestação de um serviço público, *v.g.* pagar uma taxa para retirar passaporte, ou ainda, pagar taxa para estabelecer uma danceteria, restaurante, lanchonete, curtume, entre outros.

Paga-se uma taxa e em contrapartida recebe-se um alvará de funcionamento. Paga-se uma taxa de coleta de lixo domiciliar e em contrapartida tem-se a prestação de um serviço de coleta de lixo. O serviço domiciliar de coleta de lixo é financiado com a receita das taxas, pois é possível fazer a divisão do serviço de coleta de lixo.

Os estudiosos do Direito Financeiro dizem o seguinte: a receita com impostos financia os serviços públicos indivisíveis, enquanto as taxas financiam serviços públicos divisíveis.

Quando o serviço público for divisível para cada contribuinte, será cobrado por meio de um taxa. Quando o serviço público não for divisível, *v.g.* o serviço de segurança pública, higiene, saúde pública, deverá ser financiado com a receita de impostos. Neste mesmo sentido:

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade específica, relativa ao contribuinte. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser: (a) o exercício do poder de polícia, ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte. (MACHADO, 1996, p. 322)

A principal característica da taxa é a presença de uma atividade estatal, divisível, destinada a um indivíduo ou para um grupo de indivíduos determináveis.

Tributo cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir:
a) No exercício do poder regular de polícia;
b) Na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (art. 145, II, da CF e art. 77, do CTN). (AMARO, 1999, p. 30)

O fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. A taxa possui um caráter contraprestacional, pois existe nela um benefício ou vantagem para o contribuinte.

Se as atividades gerais do Estado devem ser financiadas com os impostos, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável, podem ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem.

O imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis, enquanto que a taxa refere-se ao modo de financiamento próprio dos serviços divisíveis.

A Constituição Federal claramente adota esse critério, ao atrelar as taxas ao exercício do poder de polícia e à execução de serviço público divisível, permitindo estremá-las dos impostos, não vinculados a nenhuma atuação estatal divisível.

Esta característica da taxa, vinculação a uma atuação estatal divisível e referível ao contribuinte, serve para evitar que ela se confunda com o imposto, mas não se presta para separar dessa figura as demais exações tributárias, o que demandará outros critérios distintivos.

Cabe quando os serviços recebidos pelo contribuinte resultem de função específica do Estado, ato de autoridade, que por sua natureza repugna ao desempenho do particular e não pode ser objeto de concessão a este. (DERZI, 1999, p. 545)

Contribuinte de taxa será a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada, ou à disposição de quem seja colocada a atuação do Estado traduzida em um serviço público divisível.

O art. 78, do CTN define como poder de polícia a 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 tranqüilidade ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Isto é, o poder conferido ao Poder Público para regular os exercícios dos interesses individuais.

O poder de polícia é toda atividade, preventiva ou repressiva, exercida pela Administração com o propósito de disciplinar o exercício dos direitos individuais, de molde a compatibilizá-lo com o exercício de outros direitos dessa natureza, ou até mesmo com igual direito de outras pessoas. (BASTOS, 1997, p. 147)

O legislador foi exaustivo na conceituação, exatamente porque se não houver a base legal, não haverá o tributo. Então para que se tenha a base legal da cobrança do tributo tem que ter a previsão legal de tudo o que se pode cobrar no exercício do poder de polícia. Então, trata-se de um conceito bastante denso.

No Estado de Direito o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando assim, a ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição, de autor e de sujeito de direito. (CARRAZA, 2003, p. 215)

Sendo assim, o poder de polícia é um ato de administração, na tentativa de regular, disciplinar as atividades individuais (lazer, transportes, segurança, higiene, entre outros) em prol do coletivo, para isso haverá uma remuneração que se dará mediante taxa.

É a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. Esse interesse público diz respeito aos mais variados setores da sociedade, tais como segurança, moral, saúde, meio ambiente, defesa do consumidor, patrimônio cultural, propriedade [...].(DI PIETRO, 2002, p. 39)

Poder de polícia trata-se do poder para sancionar, regular, disciplinar o exercício dos interesses individuais. Exemplificando: a atividade econômica é livre, sendo que a Constituição Federal inclusive determina que não pode haver cerceamento de atividade econômica.

Deste modo, se uma pessoa quiser se estabelecer com uma atividade econômica lícita - *v.g.* montar uma danceteria - ela não poderá ser cerceada, porém o interesse coletivo prepondera sobre o interesse individual, em determinado momento terá que sopesar estes interesses, e para que haja o exercício do interesse individual, ele terá que ser regulado, disciplinado, regrado. Este regramento é o que se chama de poder de polícia, que se dá através de fiscalização, controle efetivo sobre as atividades de saúde, transporte, lazer, entre outras.

Para que possam disciplinar estas atividades, deverá haver o exercício regular do poder de polícia e cobrar uma taxa por isso, pois o empreendedor que irá se beneficiar (obter lucro), não tem porquê onerar toda a coletividade por este poder de polícia. Esse poder, o qual será exercido sobre a atividade, deverá ser cobrado do proprietário.

Já as taxas de serviço têm por fato gerador uma atuação estatal consistente na execução de um serviço público, específico e divisível, efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte (art. 145, II, da CF).

Assim, como as taxas de serviço só se justificam pelo exercício regular do poder de polícia na esfera de competência própria, só é legítima esta taxa, se este último se insere no âmbito de competência do ente político tributante.

As principais características da taxa de serviços públicos são a sua divisibilidade e a sua especificidade de serviços prestados ou posto à disposição do contribuinte. Divisibilidade é uma das características da essência da taxa, ou seja, que ela seja divisível entre os contribuintes.

Contribuinte da taxa será, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível.(AMARO, 2003, p. 32)

No caso dos serviços que ensejam a cobrança de taxa, sua necessária divisibilidade pressupõe que o Estado os destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas, para a eles vincular a cobrança de taxas. A partir do momento em que o Estado se aparelha para executar o serviço, está atendida a exigência de especificação. Se o serviço for indivisível - embora específico - descabe taxá-lo; no entanto, se for divisível, a taxa pode ser instituída. Logo, o que importa é a divisibilidade e não a especificidade do serviço.

Ao prever as taxas de serviço, o CTN levou em consideração a alternativa dada pela Constituição de se tributar tanto à fruição efetiva como a fruição de serviços. A fruição efetiva é a utilização não compulsória, prevista no art. 79, I, a, do CTN.

Já a fruição de potenciação são os serviços de utilização compulsória colocados à disposição, previsto no art. 79, I, b, do CTN. A razão para a sua instituição está na viabilidade econômica, na sua eficiência, e por fim, na justiça fiscal.

A razão de ser da taxa do uso potencial está em que há atividades para cuja execução o Estado se aparelha, mas que podem não estar à disposição de todos os indivíduos da comunidade. É o que ocorre, por exemplo, no caso do serviço de coleta de esgoto.

Existem três correntes doutrinárias, as quais tentam explicar a natureza da taxa de serviço compulsório: a) para a primeira corrente, trata-se de um serviço compulsório de fato, pois é impossível o cidadão deixar de fruir o serviço para obter o resultado pretendido; b) já para a segunda corrente, trata-se de um serviço

compulsório de direito, pois para alguns doutrinadores é um imposto, enquanto que para outros, trata-se de uma infração de norma imperativa; c) por fim, para a terceira e última corrente, o serviço é compulsório, pois o referido serviço traz vantagens por si mesmo, por sua simples disposição, *v.g.* a taxa de esgoto.

O que caracteriza a remuneração de um serviço público como taxa ou como preço público é a compulsoriedade, para a taxa, e a facultatividade, para o preço, conforme já decidiu o STF. (MACHADO, 2002, p. 382)

Sendo assim, as características da taxa são: efetividade, potencialidade, especificidade e divisibilidade. Caso falte qualquer das características acima, o que estiver sendo cobrado não será taxa e sim qualquer outro tributo. As características estão previstas no art. 79, do CTN.

A taxa é um tributo, sendo desta forma, objeto de uma obrigação instituída por lei, enquanto que o preço público é uma obrigação contratual. O preço público é uma obrigação assumida voluntariamente, ao contrário da taxa de serviço, que é imposta pela lei a todas as pessoas que se encontrem na situação de usuários de determinado serviço estatal.

A Emenda Constitucional nº. 38, trouxe a contribuição de iluminação pública. Até então, o que acontecia nestas três últimas décadas, era que os municípios tentavam cobrar iluminação pública mediante taxa.

Não era possível cobrar taxa de iluminação pública, porque apesar de ser um serviço efetivamente prestado, potencialmente colocado à disposição, serviço público específico, não é divisível, afinal não dá para dividir a iluminação pública por cada usuário, pois atende os domicílios bem como os transeuntes.

Alguns anos atrás, tentou-se no estado de São Paulo cobrar uma taxa de segurança pública para comprar viaturas, equipamentos, entre outros. A taxa seria cobrada dos proprietários de linha telefônica, no valor de R\$2,50. Segurança pública não é divisível, logo teria que ser financiado por meio de impostos e não através de taxa. Estas características são encontradas no art. 79, do CTN.

Se um determinado serviço já é base de cálculo de imposto, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuição especial, não poderá ser base de cálculo de taxa.

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no Art. 145, § 2º: As taxas não poderão ter base de cálculo próprio de impostos.(CARVALHO, 1997, p. 22)

O valor venal de um imóvel, por exemplo, é a base de cálculo de imposto cobrado sobre este imóvel, então não se pode em hipótese alguma ter uma taxa cobrada mediante a base de cálculo do valor venal de imóvel, porque a mesma já é de um imposto.

É dispensável este mencionamento no Código atual, no entanto, em decorrência da existência de alguns casos de tentativa de cobrança de taxa neste sentido, houve a necessidade desta redundância no ordenamento jurídico.

O que se deve discutir são os critérios que permitiriam segregar, de um lado, os serviços que devessem ser taxados - e de outro lado - os serviços que ensejariam a cobrança de preços públicos.

A Doutrina tem procurado distinguir serviços próprios e serviços impróprios, essenciais e não essenciais, concessíveis e não concessíveis, compulsórios e não compulsórios, inerentes e não inerentes à soberania do Estado, para relacionar aos primeiros as taxas - e aos outros - os preços públicos. A taxa pressupõe atividade estatal que seja, cumulativamente, divisível e inerente à soberania estatal, *v.g.* administração de justiça com coerção.

A grande preocupação em saber a natureza jurídica (taxa ou preço público), diz respeito a que ordenamento seguir. E isso é de grande importância, pois se estiver diante de uma cobrança de tributo, submete-se ao tratamento do direito tributário, enquanto que, se estiver diante de uma cobrança de natureza contratual, submete-se ao ordenamento obrigacional civil.

Logicamente, se tratar-se de taxa, estará dotado dos princípios da anterioridade e da irretroatividade. O contrato pode até prever a cobrança de imediato ou retroagir a cobrança.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As taxas possuem natureza jurídica de Direito Público. Devem ser criadas para arcar com os serviços *ut singuli* (específicos, divisíveis) e não com os serviços *ut universi*, os quais devem ser remunerados por imposto. Taxa é o tributo que tem 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.

Taxas são tributos, previstos no art. 5º, do CTN e no artigo 145, II, Constituição Federal. O estado pode cobrar taxa: por utilização efetiva do serviço, neste caso o valor deverá ser cobrado de acordo com o consumo, ou por utilização potencial, já que consumo de água é essencial, neste caso pode-se cobrar uma quantia fixa por mês, independentemente de ter havido consumo.

Tratando-se de taxa, há a possibilidade de se cobrar por serviço "potencialmente" prestado, *v.g.* pode-se cobrar taxa de esgoto até mesmo do cidadão cuja casa nem mesmo esteja ligada à rede municipal de coleta, se houver tubulação que passe em sua rua.

Taxas são devidas quando um serviço é prestado ou quando em potencial, *v.g.* não é necessário que se coloque lixo nos cestos de coleta para ser compelido ao pagamento da taxa respectiva. Já a tarifa (ou preço público) só é devida quando da prestação de um serviço requisitado ou utilizado, *v.g.* a tarifa de energia elétrica fornecida, se determinada residência não for servida de tal energia, ele não é compelido ao pagamento da tarifa respectiva.

Se o serviço é prestado pelo Estado, sendo serviço público, cobra-se uma taxa, reservando-se as tarifas para os demais serviços prestados não diretamente pelo Estado e mediante o regime de Direito Privado. Pode até pessoa

jurídica de Direito Privado prestar um serviço considerado público, porém mediante concessão, ou seja, numa relação entre o Estado e a pessoa privada.

Hoje se verifica que Municípios terceirizaram serviço de coleta de lixo, porém o Município continua a cobrar taxa de coleta de lixo dos proprietários de imóveis, neste aspecto a relação do contribuinte é com o Município e não com a empresa prestadora de serviço, a qual é remunerada pelo Município através da cobrança de taxa de coleta de lixo, o que ocorre quando da cobrança de IPTU.

As taxas estão sujeitas a todas as limitações legais, sendo que a sua cobrança está vinculada à efetiva prestação do serviço, ou ao menos, que seja disponibilizado.

Portanto, conclui-se que a taxa é um tributo - exigência legal – enquanto que o preço público é uma obrigação contratual, assumida voluntariamente. Sendo assim, o serviço que apresentar como necessário de ser realizado pelo Estado ensejará a cobrança de taxa, *v.g.* a expedição de passaporte. Contudo, o serviço que não for necessariamente público, *v.g.* o serviço de telefonia, será cobrado mediante preço público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. 2 Tiragem, São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Forense, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.