

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



## XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

#### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

## **IMPLICAÇÕES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **IMMUNITY OF TAX IMPLICATIONS ON MUTUAL TAX LIABILITY**

**Ramon Rocha Santos  
Raynara Souza Macedo**

#### **Resumo**

O presente trabalho tem por escopo avaliar as implicações da imunidade tributária recíproca nas regras de responsabilidade tributária. O tema aqui proposto possui facetas que fazem a doutrina e jurisprudência divergirem, de modo que se exige do estudioso da matéria uma análise acurada dos seus institutos. Para a elucidação da problemática trazida à baila trouxemos o conceito e objeto da imunidade, quem são os sujeitos passivos tributários, e quais as formas de responsabilidade tributária. Em seguida, foi feita uma análise jurisprudencial acerca do tratamento conferido aos entes políticos detentores de imunidade quando se deparam com as regras da responsabilidade tributária referente a alguns impostos, fazendo-se expressa referência ao recente julgado do Supremo Tribunal Federal, que serve de parâmetro para a aplicação da responsabilidade tributária às pessoas políticas que não ostentam a condição de sujeito passivo do imposto.

**Palavras-chave:** Constitucional, Tributário, Imunidade, Responsabilidade.

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

This work has the purpose to evaluate the implications of tax immunity in tax liability rules. The proposed theme here has facets that make the doctrine and case law differ, so that it requires the student of the subject an accurate analysis of their institutes. For the elucidation of the problems brought up brought the concept of immunity and object, who are the tax liabilities subject, and what forms of tax liability. Then we made a jurisprudential analysis about the treatment given to political entities immunity holders when faced with the rules of the tax liability related to certain taxes, by making specific reference to the recent decision of the Supreme Court, which parameter serves to the application of tax liability to the political people who do not bear the condition of taxable person.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Constitutional, Tax, Immunity, Responsibility

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho versa sobre a possibilidade de aplicação da imunidade nos casos de responsabilidade tributária. Trata-se de um tema bastante polêmico razão pela qual decidimos realizar um estudo aprofundado acerca da matéria.

Os entes tributantes, ao se depararem com situações dessa natureza, não aplicam a referida imunidade. No entanto, sob o argumento da imunidade tributária recíproca, há quem defenda que não poderia se falar na cobrança de tais impostos.

Assim, é feita uma delimitação do conceito e o objeto da imunidade, os sujeitos passivos tributários, as formas de responsabilidade tributária, bem como as implicações da imunidade nos casos de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional.

Somente assim, será possível analisar a posição da jurisprudência com relação à aplicação ou não da imunidade ao ente político nos casos de responsabilidade tributária referente a alguns impostos.

Os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do assunto são divergentes, manifestando-se de modo particular para cada tipo de imposto relacionado à responsabilidade tributária dos entes imunes.

A proposta do presente trabalho é realizar uma maior reflexão sobre o tema, a fim de termos subsídios para oferecer uma solução à problemática advinda da relação entre imunidade tributária e responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional.

Após a delimitação dos principais conceitos pertinentes ao tema, é feita uma avaliação das diferentes correntes doutrinárias e entendimentos da jurisprudência.

A análise do ordenamento jurídico é feita de forma sistêmica, destacando os institutos objeto do presente estudo com a finalidade de aprimorarmos a sua aplicação prática, bem como a progressão do desenvolvimento teórico e, ao final, concluindo como o nosso posicionamento.

## **2 CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

O estudo da imunidade tributária demanda uma compreensão prévia do instituto da competência tributária. Nas preciosas palavras de Roque Antônio Carraza, a competência tributária é definida como:

a faculdade que as pessoas políticas tem para criar, in abstracto, tributos. Ao exercitá-la, devem descrever legislativamente os elementos essenciais da norma jurídica tributária (a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota).<sup>3</sup>

Em relação ao instituto da imunidade, José Souto Maior Borges, com idêntica precisão, assinala que:

a regra jurídica da imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.<sup>4</sup>

Temos, portanto, que a imunidade tributária configura uma verdadeira regra de competência negativa expressamente prevista no texto constitucional.

Nesse sentido, a norma jurídica que confere imunidade tem o condão de demonstrar a não competência tributária e de conferir um direito público subjetivo ao destinatário previsto constitucionalmente. Dessa forma, ela deve ser aplicada incondicionalmente em estrita observância do disposto na Constituição Federal.

A respeito do tema, José Eduardo Soares de Melo assevera que:

o objetivo da imunidade é a preservação dos valores considerados como de superior interesse nacional, tais como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações.<sup>5</sup>

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, VI, “a”, dispõe expressamente sobre o princípio da imunidade tributária recíproca, *in verbis*:

---

3 CARRAZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 37.

4 BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 219.

5 MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 55.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

O parágrafo 2º do referido dispositivo estende a imunidade tributária recíproca às autarquias e fundações públicas:

Art.150 (...)

§ 2.º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Importante destacar ainda que o texto constitucional restringe a imunidade tributária aos impostos (tributos não vinculados a uma atividade estatal), não se aplicando às demais espécies tributárias.

Os vetores axiológicos da imunidade tributária recíproca são os o princípio federativo e a isonomia dos entes políticos, de maneira que a referida regra encontra-se presente no Brasil, em sede constitucional, desde a Constituição de 1891.

Trata-se de uma verdadeira cláusula pétrea, conforme já decidido pelo próprio STF quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939<sup>6</sup>.

Ainda a respeito da imunidade tributária recíproca, o professor Sérgio Pinto Martins pontua que:

A alínea a, do inciso VI, do art. 150 da CF de 1988 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre serviços uns dos outros. Trata-se de imunidade recíproca no que diz respeito aos serviços. Essa vedação é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere a seus serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (§2º do art. 150 da Lei Maior), pois, na verdade, essas entidades são apenas uma extensão ou *longa manus* do próprio ente público. O Município não poderá exigir o ISS em relação aos serviços prestados pelo União, Estados ou pelo Distrito Federal. O objetivo é evitar a tributação dos entes públicos da Federação entre si, que essas entidades sejam contribuintes entre si de impostos, revelando uma inutilidade dos pagamentos recíprocos. Essas vedações não se aplicam, porém, aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestações ou

---

6 STF. Pleno. ADI 939-07/DF. Rel. Min. Sydney Sanches. DJ de 18.03.1994.

pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (§3º do art. 150 da Lei Fundamental).<sup>7</sup>

Extrai-se do parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 que se o ente político explora atividade econômica sujeitar-se-á a todos os impostos atinentes, daí falar-se em isonomia com a empresa privada também prestadora desta atividade. Somente quando ele desempenha suas funções públicas é que a imunidade lhe é conferida. Tais premissas decorrem do quanto disposto no “caput” do artigo 173 do texto constitucional.

Art. 150. (...)

§ 3.º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro com a sapiência que lhe é corriqueira pontua que “não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares.”<sup>8</sup>

Assim, fica clara a noção de que a imunidade é limitação constitucional ao poder de tributar no que tange à delimitação das competências constitucionais conferidas aos entes políticos.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>:

o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe o encontro normativo em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese (...) do tributo.

7 MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 330.

8 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 98.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198.

As normas imunizantes são claramente inerentes ao direito constitucional, diferentemente das regras de isenção afetas somente ao direito infraconstitucional.

A imunidade, então, é matéria afeta única e exclusivamente à Constituição Federal, e, no que tange a isenção, a própria Carta Magna previu que qualquer benefício fiscal deve ser concedido mediante lei específica e se enquadra como causa de exclusão do crédito tributário.

Nesse contexto, Carrazza leciona que:

a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do constituinte (...) de preservar da tributação *valores* de particular significado político, social ou econômico.<sup>10</sup>

Ultrapassado o delineamento de noções básicas acerca da imunidade tributária recíproca, cabe tratarmos das regras referentes às responsabilidades tributárias, para que se possa então relacionar ambos os institutos de modo a evidenciar a sua influência nas questões tributárias atinentes aos entes políticos.

### **3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser tanto o contribuinte, como o responsável.

Nos estritos moldes do artigo 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional, temos que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O intuito do estabelecimento das regras de responsabilidade aqui desenvolvidas é revelado na busca de maior segurança em relação à arrecadação tributária. Assim, o que se

---

10 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 225.

quer proteger é o efetivo recebimento do tributo, de modo a ser atribuído a terceiros, que não praticaram o fato impositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, assim dispõe, *in verbis*:

Art. 150 (...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária estabelece que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Percebe-se aqui que o CTN exige que a pessoa a quem se quer atribuir responsabilidade deve ter vínculo com o fato gerador da obrigação. Trata-se, logicamente, de um vínculo indireto, pois, caso contrário, seria o contribuinte do tributo.

Nesse contexto, pode-se inferir que doutrinariamente se classifica a responsabilidade em indireta por transferência e por substituição.

Na responsabilidade por transferência a sujeição passiva indireta surge posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, há modificação do polo passivo por fato superveniente. Já na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador.

A responsabilidade tributária indireta por substituição, por sua vez, surge antes do nascimento do fato gerador.

Estamos, portanto, diante de um quadro no qual o fisco atribui responsabilidade tributária a quem originalmente não a teria. Isso, contudo, é possível, se presentes todas as seguintes condições: previsão legal; que o terceiro tenha vinculação com o fato gerador da obrigação tributária; que essa responsabilidade se limite tão somente à obrigação principal, nos estritos termos previstos no art. 121 do Código Tributário Nacional.

O artigo 9º do Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe, *in literis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

E, a Lei Complementar 116/2003, que regula o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, disciplina a responsabilidade tributária da seguinte forma:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.  
(...)

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

(...)

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Diante das considerações supramencionadas, questiona-se sobre a possibilidade de aplicação das regras de responsabilidade tributária aos entes políticos detentores de imunidade tributária recíproca.

Apesar da clarividência dos dispositivos legais adrede mencionados, não existe consenso acerca da matéria no âmbito doutrinário e jurisprudencial, razão pela qual passamos a abordar as implicações da imunidade tributária recíproca na responsabilidade tributária.

#### **4 AS IMPLICAÇÕES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Há grande celeuma doutrinário a cerca da possibilidade de não ser aplicada as regras de imunidade tributária em casos típicos de responsabilidade tributária.

Essa questão possui relevância especialmente nos casos de retenção de tributos por pessoas jurídicas imunes.

Os adeptos da inafastabilidade das regras imunizantes, afirmam que aplicar a responsabilidade tributária aos entes políticos serviria para dar aspecto apenas formal a imunidade, de modo a restringir essa limitação constitucional ao poder de tributar aos casos em que eles figurarem primariamente na relação jurídico-tributária.

Uma interpretação sistemática, porém, do instituto da imunidade recíproca, parece levar, inevitavelmente, à conclusão de que, se União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão impedidos de usarem o seu poder constitucional tributante para colocarem os demais entes políticos no polo passivo da relação tributária, como contribuinte originário, não poderão fazê-lo, também, pelo atalho da substituição tributária ou da responsabilidade tributária.

O art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988 prevê expressamente, como condição preliminar para a atribuição da substituição tributária, que o responsável a quem deva ser atribuída esse encargo já esteja na situação de sujeito passivo da respectiva obrigação, enquanto que o art. 128 do Código Tributário Nacional prescreve que a terceira pessoa a quem se pretende atribuir a responsabilidade substitutiva, seja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Nem a União, nem os Estados, nem o Distrito Federal, nem os Municípios, podem ser tidos como **sujeitos passivos** da relação tributária, ou como estando **vinculados** aos respectivos fatos geradores.

É que, em realidade, a responsabilidade ou atribuição conferida pela lei, para esse fim, se na esfera privada opera em termos de responsabilidade tributária, assumindo, ora o aspecto de substituição tributária plena, ora a de substituição supletiva, na esfera das relações

intergovernamentais, não poderia ter a mesma natureza e eficácia, quando, então, ao nosso entender, essa obrigação converte-se em responsabilidade de natureza administrativa.

Ademais, não existe norma constitucional que permita venha a ser afastada ou restringida a imunidade recíproca, pelo subterfúgio da substituição tributária de contribuintes pelos entes políticos protegidos por aquela imunidade, sendo, assim frontalmente contrários à Constituição qualquer lei ou ato que vise impor essa condição aos referidos entes políticos.

Há autores, entretanto, que entendem perfeitamente cabível a responsabilidade tributária aos entes políticos detentores de imunidade tributária recíproca.

Para tanto, utilizam-se do argumento de que existe, no caso específico do ISS, expressa permissão legal para a aplicação de responsabilidade aos entes imunes nos casos previstos na Lei Complementar 116/2003, não havendo qualquer mancha de inconstitucionalidade no seu artigo 6º, § 2º, II.

A referida doutrina sustenta, inclusive, a aplicação de multas decorrentes do descumprimento da regra de responsabilidade tributária, bem como a responsabilização dos agentes públicos envolvidos

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, já pacificou o seu entendimento no sentido de que as pessoas jurídicas de direito público não se acham imunes à imposição de multas, além de juros e outras cominações legais.<sup>11</sup>

Conforme será analisado posteriormente no desenrolar das implicações da imunidade sobre a responsabilidade tributária, a tese desenvolvida pelo autor acima evidenciado no sentido da possibilidade de se atribuir responsabilidade tributária a ente público possui fundamentos que mais condizem com a sistemática do direito constitucional e tributário.

Vale salientar, que não há uniformidade na jurisprudência sobre a matéria aqui delineada, de modo que para que haja uma profunda reflexão do tema, torna-se imperativo o seu estudo relacionando-o a alguns impostos em espécie e trazendo à baila o entendimento dos Tribunais a respeito de cada um deles.

#### **4.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA VERSUS A EXIGÊNCIA DE RETENÇÃO DO ISSQN.**

---

11 RE 65.806-RJ - 2ª Turma, in RTJ - 55-438; RE 70.089-SP - 2ª Turma, in RTJ-58-479; RE 75.064-SP - 2ª Turma in RTJ-66-274; RE 75.062-ES - 2ª Turma in RTJ-67-816; RE 75.224-MG - 2ª Turma, in RTJ-67-229).

Como demonstrado outrora, o artigo 9º do Código Tributário Nacional não exclui a atribuição das pessoas políticas “**da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte**”.

Com relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 6º, §2º, II, atribui expressamente a responsabilidade pelo crédito tributário, incluindo multas e acréscimos legais, a pessoa jurídica ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediadora de serviços.

A lei aqui é clara no sentido de que será atribuída a responsabilidade em casos de serviços intermediados ou tomados por entes políticos, o que reforça o argumento acerca da possibilidade da pessoa política figurar como responsável tributário.

A jurisprudência, entretanto, parece seguir o caminho traçado pela impossibilidade de se afastar a imunidade nos casos aqui elencados, vale trazer à baila as ementas abaixo transcritas a título ilustrativo:

*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IMUNIDADE RECÍPROCA - ART. 150, VI, "A", DA CF/88 - INTERPRETAÇÃO AMPLA - GARANTIA DA FEDERAÇÃO - RESPONSABILIDADE DA UNIÃO PELO PAGAMENTO DE ISS POR SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO - INADMISSIBILIDADE - 1. A imunidade constitui-se em caso de não-incidência constitucionalmente qualificada, ou seja, o legislador constituinte coloca fora de órbita de atuação do legislador ordinário a possibilidade de tributação sobre a área em que se encontra o contribuinte desonerado. Razão pela qual o instituto da imunidade, ao contrário das demais formas desonerativas, reclama interpretação ampla, suficiente a lhe dar eficácia condizente com seu atributo de seara infensa ao rigor fiscal. Ensinamentos da doutrina. 2. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação (Celso de Mello, ADIN 939). 3. Inviável o intuito do Município de, por via transversa, transpor a União para a condição de sujeito passivo de tributo que o Legislador Constituinte determinou expressamente não fosse a mesma sujeita. É defeso aos entes políticos (União, Estados e Municípios), dissimuladamente, criar forma de imposição tributária, ainda que por meio de Lei, de forma a colocar no pólo passivo da relação obrigacional tributária entes, que, por disposição constitucional imunizante, estão fora do âmbito da competência impositiva. Precedentes desta Corte. (TRF 4ª R. - AC 2001.72.00.003049-0 - 1ª T. - Relª Desª Fed. Maria Lúcia Luz Leiria - DJU 29.06.2005 - p. 500)*

*IMUNIDADE RECÍPROCA - SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - SUJEIÇÃO PASSIVA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ISS DEVIDO POR SERVIÇOS DE TERCEIROS - 1. A imunidade*

*tributária prevista no art. 150, VI, a, da CF/88 impede que os Entes Federados coloquem uns aos outros, bem como suas autarquias, fundações e empresas públicas que prestem serviço de natureza eminentemente estatal, no pólo passivo de obrigação tributária; 2. O reconhecimento da imunidade recíproca, contudo, não dispensa o ente imune do cumprimento de obrigações acessórias, da sujeição à fiscalização tributária, mas não o obriga ao pagamento do quantum que não foi recolhido pelo prestador de serviços. (TRF 4ª R. - AC 2001.72.00.006826-2 - SC - 1ª T. - Relª Desª Fed. Maria Lúcia Luz Leiria - DOU 30.06.2004 - p. 600)*

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, 'A', DA CF/88. INTERPRETAÇÃO AMPLA. GARANTIA DA FEDERAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA UNIÃO PELO PAGAMENTO DE ISS POR SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO. INADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade constitui-se em caso de não-incidência constitucionalmente qualificada, ou seja, o legislador constituinte coloca fora de órbita de atuação do legislador ordinário a possibilidade de tributação sobre a área em que se encontra o contribuinte desonerado. Razão pela qual o instituto da imunidade, ao contrário das demais formas desonerativas, reclama interpretação ampla, suficiente a lhe dar eficácia condizente com seu atributo de seara infensa ao rigor fiscal. Ensinamentos da doutrina. 2. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação (Celso de Mello, ADIn 939). 3. Inviável o intuito do Município de, por via transversa, transpor a União para a condição de sujeito passivo de tributo que o Legislador Constituinte determinou expressamente não fosse a mesma sujeita. É defeso aos entes políticos (União, Estados e Municípios), dissimuladamente, criar forma de imposição tributária, ainda que por meio de lei, de forma a colocar no pólo passivo da relação obrigacional tributária entes, que, por disposição constitucional imunizante, estão fora do âmbito da competência impositiva. Precedentes desta Corte. (APELREEX 200471000425501, MARCOS ROBERTO ARAUJO DOS SANTOS, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, 23/02/2010)

Vale inferir, nessa seara, que a despeito das decisões acima transcritas, nem o artigo 9º do CTN e nem o art. 6º, §2º, II da LC 116/2003 foram declarados inconstitucionais, sendo perfeitamente válidos e aplicáveis nos casos em que couberem.

O espírito destas normas são legais, uma vez que na condição de substitutos tributários os entes públicos não figuram como contribuintes do tributo, valendo-se, ao contrário, da condição de sujeição passiva indireta.

Ademais, não estão os entes públicos detentores da imunidade, nos casos aqui aventados, prestando serviços, sendo esta a razão da imunidade. Figuram eles, aqui, como

tomadores ou intermediadores de serviços prestados por terceiros que não usufruem das normas imunizadoras. Daí se afigurar incoerente o afastamento da responsabilidade tributária.

Ocorre, porém, que a jurisprudência pátria no que tange ao ISSQN não leva em consideração esses fundamentos, de forma que deve se atentar o estudioso deste tema, para o posicionamento dos tribunais, que aplicam a imunidade nestes casos de responsabilidade tributária.

#### **4.2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA VERSUS A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AO IPTU.**

Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim, os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Nessa linha de raciocínio, os adquirentes ou remitentes de imóveis respondem pela sucessão tributária, no que concerne aos impostos que tenham como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, tudo como determinam os arts. 130 e 131 do Código Tributário Nacional.

Questiona-se então se esse tipo de responsabilidade por sucessão abrange os entes políticos detentores de imunidade tributária recíproca.

O que se percebe com relação aos posicionamentos esposados pelos diversos tribunais a respeito do tema é um grande celeuma.

Inicialmente, o que se mostra é que quando se trata de imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal não se aplicam as regras de responsabilidade tributária por substituição, em virtude das normas imunizantes serem incondicionadas.

Dessa forma, para a maioria dos Tribunais, mesmo que os fatos geradores do IPTU tenham ocorrido em data anterior à aquisição da propriedade pelo ente imune, prevalece a imunidade, não sendo possível efetuar a cobrança deste imposto.

Assim, sendo o IPTU um imposto “propter rem”, o qual acompanha o imóvel, e sendo este adquirido por pessoa jurídica detentora de imunidade, torna-se inexigível.

Este é o entendimento esposado pelos Tribunais Regionais Federais, conforme se infere das ementas dos julgados abaixo transcritos:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - UNIÃO FEDERAL COMO SUCESSORA DA REDE FERROVIÁRIA FEDERAL - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ARTIGO 150, INCISO VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). 1. Com a extinção da Rede Ferroviária Federal - RFFSA, a União Federal assumiu, na qualidade de sucessora, as obrigações de responsabilidade daquele ente. 2. Nos termos do artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, os entes federativos - no caso específico, a União Federal - gozam de imunidade recíproca. 3. Referida imunidade alcança as obrigações da extinta Rede Ferroviária Federal - RFFSA. Precedentes das Cortes Regionais. 4. Agravo de instrumento provido. (AI 200903000387849, DESEMBARGADOR FEDERAL FABIO PRIETO, TRF3 - QUARTA TURMA, 13/09/2010)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMÓVEL DA EXTINTA REDE FERROVIÁRIA FEDERAL. TRANSFERÊNCIA PARA O PATRIMÔNIO DA UNIÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ARTIGO 150, VI, "A" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXIGIBILIDADE DE IPTU. LEGALIDADE DA COBRANÇA DE TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA - TLP. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO EM RELAÇÃO À TAXA. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. A Constituição Federal instituiu, em seu artigo 150, inciso VI, alínea "a", a chamada imunidade recíproca entre os Entes Públicos Federados, estabelecendo que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros". 2. A Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA foi extinta em 22.01.2007, por força da Medida Provisória 353, posteriormente convertida na Lei nº 11.483/07, sendo sucedida, a partir de então, pela União Federal nas obrigações, direitos e ações judiciais, conforme o artigo 2º da referida Lei. 3. A responsabilidade por sucessão afeta todos os créditos tributários, inclusive aqueles com fato gerador anterior à transferência do bem. In casu, tendo a União sucedido a extinta RFFSA, resta afastada a exigibilidade do IPTU sobre imóvel anteriormente pertencente à RFFSA, por força da imunidade tributária constitucionalmente prevista. 4. Por se tratar de tributo que não se sujeita à imunidade prevista no artigo 150, VI, "a" da Carta Magna, é legítima a cobrança da Taxa de Limpeza Pública - TLP, razão por que a execução deve prosseguir apenas em relação a essa Taxa. 5. Apelação parcialmente provida, tão-somente para reconhecer a inexigibilidade do crédito tributário relativo ao IPTU. (AC 200783000079024, Desembargador Federal Francisco Barros Dias, TRF5 - Segunda Turma, 08/04/2010)

EMBARGOS À EXECUÇÃO. COBRANÇA DE IPTU. PRESCRIÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. SUB-ROGAÇÃO. 1- Levando-se em consideração a periodicidade anual do imposto, a presunção de que a notificação ao contribuinte acerca do lançamento dá-se, em regra, no exercício cobrado e que o despacho que ordenou a citação operou efeitos a partir de 12/12/2006, deve ser reconhecida a prescrição da pretensão de cobrança do IPTU relativo ao exercício de 2000. 2-A responsabilidade por sucessão atinge todos os créditos

tributários, inclusive aqueles cujos fatos geradores ocorreram em data anterior, assumindo a sucessora a responsabilidade pelo pagamento do imposto, em razão da aquisição da propriedade. Com a transferência da propriedade do imóvel, o IPTU sub-roga-se na pessoa do novo proprietário, nos termos do art. 130 do CTN. Gozando a União Federal de imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF/88, é inexigível o IPTU sobre imóvel incorporado a seu patrimônio, ainda que os fatos geradores sejam anteriores à ocorrência sucessão tributária. 3- Apelação improvida.

(AC 200851190005989, Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, TRF2 - QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, 29/04/2010)

Os acórdãos acima transcritos revelam objetivamente a prevalência da imunidade quando se trata de ente detentor de imunidade tributária recíproca.

Ocorre, porém, que na prática podem surgir situações peculiares, que ensejariam uma cautela maior na sua elucidação pela aplicação ou não da imunidade.

Exemplificando, se um estado da federação recebe em doação onerosa, respeitadas as formalidades legais, um bem com débito de IPTU, prevaleceria a sua imunidade tributária em desfavor da cobrança do imposto pelo município com relação aos fatos geradores anteriores à aquisição?

A questão não parece ser simples. Este é um caso de típica responsabilidade tributária por sucessão de ente imune.

Aplicar a imunidade a casos como este acabaria por configurar prejuízo aos municípios, isto pois dá margem à fraudes nas doações dessa natureza, uma vez que a dívida de IPTU do imóvel pode ser extremamente superior ao valor do bem.

Assim, se um imóvel tem um débito elevado de IPTU, o seu proprietário pode doar ao estado e se desincumbir do ônus de pagar o tributo, uma vez que este se sub-roga na pessoa do adquirente.

Não adentrando no fato de estar correto ou não o entendimento esposado pelos Tribunais pátrios sobre a imunidade em caso de sucessão tributária, não seria coerente, deixar a municipalidade tolhida de ver o seu crédito satisfeito nos casos de aquisição de bem, com dívida de IPTU, por ente imune.

Não há conhecimento de nenhum julgado no tocante a esse questionamento, ficando a cargo dos estudiosos desenvolverem teses sobre o tema.

O que se pode inferir, ademais, é que não deveria prevalecer a imunidade tributária recíproca no caso acima aventado sob pena de burla aos municípios brasileiros, detentores da capacidade tributária atinente ao IPTU.

Curiosamente, em caso de imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b” e “c” da CF, que contempla as pessoas jurídicas abaixo descritas não é afastada a responsabilidade tributária em casos débitos de IPTU cujo fato gerador foi anterior a aquisição da propriedade.

Como é cediço, o artigo 130 do CTN dispõe que o crédito tributário relativo à propriedade de bens imóveis subroga-se na pessoa do adquirente.

Esse parece ser o melhor entendimento para a situação acima descrita, pois, o reconhecimento da imunidade, não tem o condão de eximir o ente da responsabilidade pelo crédito tributário lançado, pois o fato gerador ocorreu antes da aquisição do imóvel pela entidade supostamente imune.

Ora, se a imunidade tributária atinente às pessoas jurídicas constantes no artigo 150, VI, “b” e “c” é afeta as suas finalidades essenciais em conformidade com o parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, não haveria razão para que os fatos geradores de IPTU ocorridos antes da aquisição de imóvel pela entidade fossem abrangidos pelas regras imunizantes.

Entender de modo contrário seria estender a imunidade tributária a quem constitucionalmente não a possui.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No desenrolar do presente estudo, foram elencados alguns problemas no campo do Direito Constitucional e Tributário relacionados às implicações da imunidade tributária recíproca nas regras de responsabilidade tributária.

Foi abordado o conceito e o objeto da imunidade tributária, trazendo à tona os seus princípios norteadores, quais sejam, da isonomia e do pacto federativo, com o intuito de aclarar e auxiliar no desenvolvimento deste trabalho.

Diante da celeuma existente entre a aplicação ou não da imunidade tributária em casos de responsabilidade de ente político, tornou-se necessária a distinção entre contribuinte e responsável pelo tributo, nos termos do artigo 121 do CTN, e a partir de construções teóricas acerca da responsabilidade tributária, foi possível estabelecer a relação entre os institutos ora mencionados.

Desse modo, embora existam posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais contrários à tesa acolhida neste trabalho, é compatível com as normas constitucionais e

tributárias a possibilidade de aplicação das regras de responsabilidade tributária aos entes políticos detentores de imunidade tributária.

Sendo assim, conclui-se que imunidade tributária não exime as pessoas por ela protegidas da condição de responsáveis pela retenção do tributo.

Vale mencionar que o ente político em momento algum figurará como contribuinte do imposto, mas somente como responsável, ou seja, com sujeição passiva indireta.

Não parece coerente afastar a sua responsabilidade tributária dos entes tributantes abrangidos pela imunidade tributária recíproca. Entender de modo diverso seria estender a imunidade a quem não a possui.

Por todo o exposto, concluímos que, a despeito de posições doutrinárias e jurisprudenciais contrárias a responsabilidade tributária de entes políticos imunes, essas pessoas políticas podem figurar como sujeitos passivos indiretos de impostos, sendo-lhes aplicáveis as regras de responsabilidade tributária, com todos os seus consectários legais, uma vez que, nessa qualidade, não estão revestidos da condição de contribuintes, mas sim de responsáveis.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. Trad. de Luís Afonso Heck. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed.. São Paulo: Malheiros: 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Lei 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 11/01/2015.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 11/01/2015.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Juspodivm, 2013.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Paradigmas do Judicialismo Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.