

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÃO E O INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Camila Diciano SOUZA¹

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo trazer os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito do instituto da denúncia espontânea, por meio da qual o sujeito passivo da obrigação tributária se desonera da multa quando comunica o Fisco sobre a prática de uma infração, antes que este tenha iniciado as atividades fiscalizatórias. Para isso, são feitos breves esclarecimentos a respeito da responsabilidade tributária em geral, com aprofundamentos no que tange à espécie de responsabilidade por infração e, por fim, adentra-se no alcance da denúncia espontânea no que diz respeito às classes de multa (punitiva e moratória) e, especialmente, aos tipos de obrigação (principal e acessória) em que a penalidade pecuniária decorrente de descumprimento pode ou não ser excluída, concluindo-se pela isenção de ambas e nas duas hipóteses, em conformidade com o entendimento dos Tribunais Superiores. Para tanto, o referencial teórico-metodológico utilizado é o dedutivo, pois parte-se de uma premissa geral e genérica, estudando-se inicialmente a responsabilidade tributária e posteriormente uma de suas espécies, qual seja, a responsabilidade por infração, para se chegar à premissa particular do instituto da denúncia espontânea e seu alcance.

Palavras-chave: Sujeito passivo. Responsabilidade tributária. Fisco. Obrigação principal. Obrigação acessória. Multa punitiva. Multa moratória. Denúncia espontânea.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho irá tratar do fenômeno da responsabilidade tributária, por meio do qual um dever que, originariamente, era do contribuinte, transmite-se a terceira pessoa que, mesmo não tendo uma relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação, ficará responsável pelo seu cumprimento.

A responsabilidade tributária apresenta espécies, dentre elas, a responsabilidade por infração, que decorre do cometimento de atos ilícitos. Ela pode ter tanto natureza objetiva, independentemente de dolo ou culpa por parte do agente infrator, quanto pessoal, exigindo dolo para a sua configuração.

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. camila.diciano@hotmail.com.

Em meio a isso, surge o instituto da denúncia espontânea, que se assemelha ao arrependimento eficaz do Direito Penal, de modo que o sujeito passivo, caso denuncie o cometimento de uma infração antes do início das atividades fiscalizatórias, fará jus ao afastamento das multas surgidas em decorrência dos ilícitos.

O tema merece atenção porque apresenta situações com as quais o cidadão se depara constantemente, tanto no seu cotidiano quanto no de seus familiares. O Brasil, conhecido por sua enorme carga tributária, deve ter representantes do povo que se preocupem e prestigiem aqueles que conseguem amenizar de forma legítima as consequências de seus erros, especialmente em sede de ilícitos meramente tributários, que não lesionam ou ameaçam de lesão os bens jurídicos tidos por mais importantes, como aqueles tutelados por outros ramos do Direito, a exemplo do Direito Penal.

Assim, utilizando-se do referencial teórico-metodológico denominado “dedutivo”, o deslinde do trabalho trará inicialmente apontamentos a respeito da responsabilidade tributária de modo geral e, em seguida, de uma de suas espécies, a responsabilidade por infração, para, ainda, adentrar no tormentoso instituto da já mencionada denúncia espontânea e inúmeras divergências atinentes às suas particularidades, como as classes de multas que podem ser afastadas e o campo de abrangência dos tipos de obrigações, partindo-se, portanto, de premissas genéricas para premissas especiais.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Quando se fala em responsabilidade tributária, imediatamente se faz necessária a leitura dos artigos 121 e 128, ambos do Código Tributário Nacional. O primeiro, atinente à sujeição passiva tributária, estabelece os conceitos de contribuinte (sujeito passivo direto) e de responsável (sujeito passivo indireto), ao passo que o segundo trata especificamente da figura do responsável.

Segundo o artigo 121 do CTN, considera-se contribuinte aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, enquanto

que o responsável, embora não esteja investido na condição de contribuinte, tem sua obrigação expressamente prevista em lei.

Já conforme o artigo 128 do mesmo diploma legal supracitado, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, de modo expresso, a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de modo que o contribuinte ficará desonerado da responsabilidade ou esta lhe será atribuída em caráter supletivo, mediante o cumprimento total ou parcial da obrigação.

Assim, tem-se a figura do contribuinte, que pratica a conduta prevista em norma autônoma, ou seja, norma descritiva do fato gerador, e a figura do responsável, sendo este o praticante do fato de responsabilidade, descrito em norma não autônoma.

Em relação ao responsável, como já mencionado, seu dever pode ser exclusivo, surgindo quando a lei retira absolutamente a responsabilidade do contribuinte pelo cumprimento da obrigação, ou, ainda, subsidiário ou solidário, quando o pagamento do crédito tributário por parte do responsável somente ocorrerá em caráter supletivo, de forma total ou parcial.

Quando o Código Tributário Nacional fala em “lei” que retira a responsabilidade do contribuinte, cumpre salientar que se trata da lei instituída por cada ente tributante. Isto porque, como se sabe, em virtude do Princípio da Legalidade, só se pode obrigar o cidadão a fazer ou deixar de fazer algo ante a existência de uma lei.

Isso é decorrência do poder regulamentar previsto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, dispondo que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre legislação tributária, em especial as relativas à definição de tributos e suas espécies, de impostos discriminados na própria Constituição, além dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Outrossim, quando se refere a “crédito tributário”, tem-se o dever de pagamento de qualquer tributo, além da imposição de multas que podem advir do descumprimento de tal obrigação, ressaltando-se que estas podem ser moratórias, que surgem em razão da demora do cumprimento, ou, ainda, punitivas/sancionatórias, como forma de elidir futuras desobediências.

Entretanto, parte da doutrina entende que, quando o CTN se utiliza da mencionada nomenclatura, esta diz respeito somente aos tributos, excluindo-se as

multas decorrentes da demora do pagamento ou da penalidade que o contribuinte e/ou o responsável sofrerão em razão do descumprimento da obrigação tributária.

Em suma, a responsabilidade tributária, *lato sensu*, vê-se caracterizada quando a sujeição passiva é transferida, mediante lei, a um terceiro que não reveste as condições de contribuinte por não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, mas que pratica o fato de responsabilidade previsto em norma não autônoma.

Entretanto, é válido ressaltar que esta atribuição de responsabilidade, embora a cargo do arbítrio do legislador, sofre a imposição de limites, com a vinculação, de alguma forma, entre o responsável e o fato gerador da obrigação tributária que era do contribuinte.

2.1 Responsabilidade Tributária Por Infração

A responsabilidade tributária por infração surge quando o descumprimento de uma obrigação prejudica a atividade arrecadatária de determinado ente político, de acordo com as normas de competência para instituição, fiscalização e arrecadação impostas pela nossa Carta Maior, em favor dos cofres públicos.

Nesse sentido, faz-se necessária, mais uma vez, a observância do Princípio da Legalidade, através do artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional, dispondo que a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias, ou outras infrações, só podem ser estabelecidas por lei.

Referida modalidade surge quando se viola uma obrigação principal, sendo esta o pagamento do tributo (prestação pecuniária) e a multa decorrente da sua não realização no prazo determinado (penalidade pecuniária), ou, ainda, quando não se cumpre uma obrigação acessória, advinda de um comando ou proibição legalmente determinados, fato que se converte também em obrigação principal pelo surgimento de uma multa que, neste caso, é punitiva/sancionatória, dentre outras denominações, como multa castigo e multa fiscal.

Assim, o cometimento de infrações tributárias gera justamente o dever de pagamento das multas supramencionadas. Tal responsabilidade apresenta duas

subespécies, que podem ser encontradas nos artigos 136 e 137 do Código Tributário Nacional.

A primeira subespécie, com previsão no artigo 136 do CTN, preconiza que *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Vê-se, portanto, que se trata de uma responsabilidade objetiva, pois independe da intenção do agente, ou seja, de dolo ou culpa. Neste diapasão, impende demonstrar o entendimento do renomado jurista Ives Gandra da Silva Martins (Curso de Direito Tributário, 2013, pág. 302):

Com relação ao art. 136 do CTN, vale destacar a determinação no sentido de que a responsabilidade por infração é objetiva, isto é, “independe da intenção do agente”. Obviamente, tal objetividade somente se aplica aos casos de sanção administrativa, e não penal, cuja responsabilidade permanece subjetiva. Portanto, basta que se verifique a falta de pagamento do tributo ou o seu pagamento fora do prazo para que a autoridade administrativa possa lançar a multa aplicável ao caso, mesmo que o sujeito passivo tenha fortes razões para não ter cumprido com a obrigação tributária.

Porém, outra parcela da doutrina faz críticas no sentido de que deveria haver uma interpretação mais benéfica do referido dispositivo legal, conforme o artigo 112 do CTN (*“in dubio pro reo tributário”*) a seguir:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Além disso, deveria também haver uma interpretação segundo a boa-fé, já que, por exemplo, ocorrido um incêndio no estabelecimento comercial, não sendo mais possível a exibição da escrituração contábil que se perdeu, impõe-se a justa relativização do artigo 136 do Código Tributário Nacional.

No entanto, cumpre salientar que, se houver, na lei instituidora do tributo ou da obrigação descumprida, a menção a elementos subjetivos, valerá esta regra específica, por força do Princípio da Especialidade.

No tocante à segunda subespécie, com previsão legal no artigo 137 do CTN, há a responsabilidade pessoal do agente infrator, quando este coloca o contribuinte como vítima da situação ilícita. Contudo, havendo aproveitamento por parte de ambos, tanto o agente infrator quanto o contribuinte responderão.

O supracitado artigo apresenta um rol de infratores que podem sofrer a responsabilidade pessoal, senão vejamos:

Art. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no Art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

No inciso I, a responsabilidade é exclusiva da pessoa física que cometeu o ilícito, exceto se comprovar que o praticou no exercício regular da administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

O inciso II também traz a responsabilidade pessoal do infrator e não da pessoa jurídica, desde que o dolo específico seja elementar como, por exemplo, quando há o extravio de documentos para o fim de frustrar a fiscalização.

Já no inciso III, a infração é cometida pelos gestores de interesses dos representados, prejudicando-os a fim de obter vantagens indevidas, mas aqui, embora o dolo seja específico, não é elementar. Alcança as pessoas citadas no artigo 134 do CTN (pais em relação aos filhos menores, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante em relação ao espólio, dentre outros), bem como mandatários, prepostos ou empregados em relação aos seus mandantes, preponentes ou empregadores, assim como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, a responsabilidade tributária por infração, decorrente do descumprimento da obrigação que lesa a arrecadação de tributos por parte do Estado-arrecadador, pode ser tanto objetiva (art. 136 do CTN), no que concerne às

sanções administrativas, ou, então, pessoal, caso em que se exige o dolo para a sua configuração (art. 137 do CTN). Não obstante, como será visto a seguir, pode ser excluída em razão do instituto da denúncia espontânea.

3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea é o instituto por meio do qual o cidadão se desonera da responsabilidade tributária quando, mediante ato voluntário, noticia o Fisco sobre a ocorrência da infração e paga os tributos atrasados.

Com lastro no “caput” do artigo 138 do Código Tributário Nacional, tem-se que *“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”* (grifo nosso).

Por isso, relaciona-se ao instituto do arrependimento eficaz no Direito Penal, pois o agente, voluntariamente, impede que o resultado se produza, retirando-se da via da impontualidade e afastando a incidência da multa.

Em outras palavras, o fato gerador da multa efetivamente ocorre, seja pelo não pagamento do tributo ou pela desobediência à obrigação de fazer ou não fazer, mas o agente ficara isento de pagá-la quando se arrepende espontaneamente de seu ato.

Contudo, o parágrafo único do artigo 138 do CTN dispõe que a condição de espontaneidade da denúncia, para que se cumpra, deve ocorrer antes do início de qualquer procedimento administrativo ou atividade fiscalizatória, relacionados à infração.

Assim, é requisito de validade da denúncia que o Fisco seja cientificado antes de emitir a notificação para que o agente preste esclarecimentos, ou antes da lavratura do auto de infração ou, ainda, da assinatura do termo de início do procedimento de fiscalização, conforme o artigo 196 do CTN.

Impende frisar que a denúncia espontânea não exige o cumprimento de formalidades perante o Fisco, mas o simples pagamento do tributo em atraso ou

a entrega de declaração fora do prazo designado já caracterizam o instituto de que o sujeito passivo passa a fazer jus.

Destarte, surgiu uma polêmica concernente ao afastamento das multas punitivas e das multas de mora. Embora os Tribunais Superiores já tenham pacificado o assunto no sentido de que a denúncia espontânea se aplica às duas classes, parte da doutrina ainda entende pela inaplicabilidade do instituto em relação às multas de mora, senão vejamos:

Como é curial, o dispositivo somente se aplica às multas por infração. Sua inaplicabilidade às multas de mora – iterativamente sustentada pela doutrina e jurisprudência – decorre de circunstância que nos parece óbvia: as multas de mora, como é sabido, não ensejam procedimento impositivo da autoridade administrativa. Tratam-se de sanções que derivam do inadimplemento de obrigação tributária no respectivo vencimento e, por isso, dispensam procedimento constitutivo por iniciativa da fiscalização. Ora, se o contribuinte, nos termos do parágrafo único, deve denunciar a prática da infração antes do início do procedimento impositivo, a inexistência dessa oportunidade procedimental torna impossível sua aplicação às multas de mora, até porque, *ad impossibilia nemo tenetur* (DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário, 2008, pág. 265).

Ainda na doutrina, outros, *a contrario sensu*, entendem que a multa de mora é indevida da mesma forma que a multa punitiva. Isto porque se tal espécie fosse exigida mesmo em face da denúncia espontânea, isso desestimularia o contribuinte a denunciar, já que teria que pagá-la de qualquer maneira, de modo que ele ficaria apenas aguardando o Fisco dar início ao procedimento fiscalizatório.

Feitos os esclarecimentos gerais a respeito do instituto, a questão central que deve ser colocada em análise diz respeito à possibilidade de denúncia espontânea em face de obrigações principais e acessórias.

Para o Superior Tribunal de Justiça, só há o alcance das obrigações principais, isto porque a denúncia espontânea tem por escopo somente retirar o sujeito passivo da impontualidade e, uma vez afastada a multa, sobra ainda o pagamento do tributo.

No que tange à obrigação acessória, o descumprimento do comando ou da proibição, do fazer ou não fazer, converte-se em obrigação principal gerando multa e, se esta for afastada pelo arrependimento, nada restará ao agente, o que seria inconcebível, dado o caráter de penalidade pecuniária ou sanção neste caso. Então, mesmo que ele denuncie, deverá pagá-la. Somente não poderia haver a aplicação da multa moratória sobre a multa punitiva.

Nesse sentido, importante a leitura de trecho de um julgado do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.142.192 – RS (2009/0100385-1):

1. É inaplicável o artigo 138 do CTN nos casos de infração puramente formal, a saber, a obrigação acessória de apresentar declarações previstas na legislação tributária. 2. A denúncia espontânea relaciona-se exclusivamente à natureza tributária de determinada exação, estando vinculada às obrigações principais, de forma que está fora de seu campo de abrangência as multas por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, decorrentes do poder de polícia da autoridade fiscal (<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6612313/peticao-de-recurso-especial-resp-1142192>).

No entanto, a doutrina entende que a isenção decorrente da denúncia espontânea abrange também as obrigações acessórias, já que o artigo 138 do CTN, que cuida do instituto ora em análise, utiliza-se da expressão “se for o caso” quando se refere à possibilidade de a isenção vir ou não acompanhada do pagamento do tributo. Assim, poderia não existir uma obrigação principal pendente de pagamento.

Em suma, quando a obrigação é principal, a denúncia espontânea permite a exclusão da multa após o pagamento do respectivo tributo. Já na obrigação acessória, não há tributo a ser pago, restando apenas o dever de fazer ou não fazer algo, caso a multa possa ser afastada também nessa hipótese.

Por isso é que, na primeira situação, para o STJ, é admissível a isenção da penalidade pecuniária, mas no segundo, por ter caráter sancionatório e, por não haver tributo pendente de pagamento quando da exclusão, a multa decorrente do descumprimento do dever instrumental deve ser paga.

Há ainda uma discussão em torno das entidades que gozam de imunidade tributária. Como se sabe, a referida imunidade está relacionada somente às obrigações principais, mas não às acessórias. Assim, se uma igreja deixa, por exemplo, de fazer a escrituração dos livros contábeis, de acordo com as formalidades impostas pela lei, tal obrigação descumprida se converte em multa como obrigação principal.

Mas, em face da denúncia espontânea, a entidade poderia se desonerar do pagamento da multa, decorrente do descumprimento da obrigação acessória de escriturar os livros. Por isso é que parte da doutrina sai em defesa do

alcance tanto das obrigações principais quanto das acessórias por parte do instituto posto a lume.

Entretanto, prevalece o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, se a desobediência a uma obrigação acessória traz pura e simplesmente a incidência de uma multa, não havendo de se retirar o sujeito passivo da impontualidade já que inexistente tributo a ser pago, a exclusão da multa tornaria tal fato um ilícito sem qualquer consequência, quase como que um estímulo ao descumprimento de obrigações acessórias, razão pela qual, neste caso, deverá sempre ser paga.

4 CONCLUSÃO

É justa a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea como excludente de responsabilidade tributária por infração. Se o Direito Penal que, por força do Princípio da Intervenção Mínima, é a *ultima ratio*, ou seja, é o último instrumento a ser utilizado pelo Estado para coibir atos ilícitos violadores de bens jurídicos essenciais à dignidade da pessoa humana, inclusive a própria vida, ainda assim prevê a figura do arrependimento eficaz, o Direito Tributário pode com mais razão lançar mão da denúncia para retirar do agente a responsabilidade pela multa, dada a semelhança entre os dois institutos.

A responsabilidade tributária por infração, em especial a responsabilidade objetiva prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional, deve ser mitigada quando possível, interpretando-se a situação concreta favoravelmente ao agente infrator e sempre em consonância com o Princípio da Boa-Fé.

Ora, é imprescindível se atentar ao fato de que a responsabilidade decorre de infração e esta, por sua vez, requer ao menos culpa. Não se pode punir o sujeito passivo se este não agiu sequer mediante negligência, imprudência ou imperícia. Por isso é que o referido dispositivo legal deve ser relativizado a depender do caso concreto.

No tocante à segunda modalidade de responsabilidade tributária por infração, com esteio no artigo 137 do CTN, exigindo dolo por parte do agente infrator para a sua caracterização, conclui-se, em harmonia com o entendimento dos

Tribunais Superiores, que tanto a multa punitiva quanto a moratória devem ser afastadas quando o agente é diligente e denuncia a infração antes do início das atividades fiscalizatórias.

Isto porque o artigo 138 do CTN, que trata do instituto em análise, fala apenas que a responsabilidade será afastada quando houver a denúncia espontânea da infração, não fazendo qualquer distinção entre as espécies de multa que podem advir do cometimento do ilícito tributário.

Ademais, se somente fosse afastada a incidência da multa punitiva e não da moratória, haveria um estímulo ao comportamento do infrator de permanecer na clandestinidade, já que o pagamento da multa de mora acabaria ocorrendo mais cedo ou mais tarde, quando o Fisco iniciasse o procedimento fiscalizatório.

Por fim, em relação ao alcance das benesses do instituto em relação às obrigações principais e acessórias, conclui-se pela abrangência somente das obrigações principais.

Embora o artigo 138 do CTN use a expressão “se for o caso”, permitindo ao intérprete deduzir que a denúncia espontânea pode atingir tanto uma obrigação principal, onde ainda resta a pendência de pagamento de um tributo, mesmo depois de afastada a incidência da multa, quanto uma obrigação acessória que, quando descumprida, converte-se em multa como obrigação principal, podendo igualmente ser excluída, caso a segunda hipótese fosse admitida, o descumprimento das acessórias equivaleria a um “nada jurídico”, sem trazer qualquer consequência ao agente infrator e, conseqüentemente, estimulando a reincidência de ilícitos tributários decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

Assim, a denúncia espontânea é um instituto que deve ser utilizado para excluir a responsabilidade tributária do sujeito passivo quando a infração derivar do descumprimento de obrigações principais, afastando-se a incidência tanto de multas punitivas quanto de multas moratórias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2008.

. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed.
Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.
Brasília: Senado, 1988.

CENTRO UNIVERSITÁRIO “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de
apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 –
Presidente Prudente, 2007, 110p.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GALHARDO, Alexandre: **Denúncia Espontânea – Não aplicabilidade de multa
moratória**. Arquivo capturado na internet em 13 de setembro de 2014.
[http://www.fiscosoft.com.br/a/24xs/denuncia-espontanea-nao-aplicabilidade-de-
multa-moratoria-alexandre-galhardo](http://www.fiscosoft.com.br/a/24xs/denuncia-espontanea-nao-aplicabilidade-de-multa-moratoria-alexandre-galhardo).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo:
Saraiva, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas,
2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed., rev. e atual.
São Paulo: Dialética, 2005.

RUSCHMANN, Cristiano Frederico. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.