XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
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

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DO SISTEMA “S”: UMA ANÁLISE SOB O ASPECTO DO PRIMADO DA IGUALDADE

TAX IMMUNITY OF ENTITIES “S” SYSTEM: AN ANALYSIS UNDER THE EQUALITY PRIMACY

Clayton Gomes de Medeiros [1]
Josiane Becker [2]

Resumo

A presente pesquisa valeu-se do método dedutivo bibliográfico para identificar a natureza jurídica das entidades paraestatais integrantes do Sistema “S” e a correspondência entre esta natureza jurídica e a motivação que impõe ao Estado limitação ao poder de instituir exações tributárias sobre tais entidades. A pesquisa permeia, ainda, identificar se a imunidade é uma limitação ao poder de tributar que recai sobre todo gênero tributário ou se apenas sobre uma espécie, bem como o pretenso objetivo do texto constitucional ao instituir as imunidades. Traçou-se elementos que determinam a equidade de tratamento entre estas entidades paraestatais e os entes estatais.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Primado da igualdade, Sistema “s”, Paraestatais

Abstract/Resumen/Résumé

This research took advantage of bibliographic deductive method to identify the legal nature of parastatals members of the System "S" and the correspondence between this legal nature and motivation that requires the state to limit power to impose tax exactions on such entities. The research permeates also identify whether immunity is a limitation of the power to tax that falls on all tax gender or only on one species, as well as the alleged purpose of the Constitution by establishing immunities. It was traced elements that determine the fairness of treatment between these parastatals and state entities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax immunity, Equality primacy, "s" system, Parastatals

---

[1] Professor universitário, advogado tributarista da FIEP, mestre em Direitos Fundamentais e Democracia pelo UniBrasil/PR.

[2] Mestre e Doutoranda em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora do UniBrasil, Uninter, ICEET, FANEESP e Centro Europeu. Advogada da SANEPAR e Consultora do escritório Advocacia Schmitz & Associados.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho preocupou-se em construir um pensamento jus-racional acerca das imunidades tributárias, mais especificamente quanto às imunidades aplicáveis ao SESI (Serviço Social da Indústria) e ao SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial).

Para desenvolvimento do tema, inicialmente é necessário esclarecer que as imunidades tributárias se traduzem como a vedação constitucional de tributar pessoas que se encontram fora do alcance da entidade tributante, ou seja, imunidade é a limitação imposta aos entes federados para instituir imposto sobre alguns sujeitos, objetos ou condições.

Esse artigo, se debruçará mais especificamente sobre o reconhecimento da imunidade tributária fundada no Artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988[1], que estabelece a vedação para instituir impostos por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sobre o patrimônio, renda ou serviços da instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos estabelecidos em lei.

Ressalta-se que a preocupação do trabalho é justamente com as entidades que foram delineadas para atuar frente à necessidade de integração da indústria e dos industriários. Tais entidades operam como instituições de fomento que atuam em cooperação com o Estado, possuindo relevante papel ao difundir desenvolvimento sustentável, empreendedorismo através da educação empresarial e qualificação de pessoas, ou seja, possuem finalidade não egoística, pois não atuam objetivando o mero interesse privado.

As entidades abarcadas pela Federação das Indústrias dos Estados, objeto deste estudo, quais sejam: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e o Serviço Social da Indústria (SESI), se enquadram no rol das imunidades subjetivas, ou seja, aquelas outorgadas em função da natureza jurídica do sujeito e em consideração ao papel socialmente relevante que desempenham.

Assim, o trabalho tem a relevância para estimular o pleito do reconhecimento das imunidades para que estas instituições gozem da proteção que o poder constituinte originário concedeu às entidades que atuam em prol do Estado Brasileiro e de seu desenvolvimento.

---

[1]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:
(...)
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
(...)

2 PRESSUPOSTOS CONCEITUAIS

Importante esclarecer e diferenciar o instituto da imunidade tributária, de outros institutos tributários relevantes e com resultado prático aparentemente similar, quais sejam: isenção e não incidência, o que por vezes é confundida ou unificada pelo senso comum.

A palavra "imunidade", etimologicamente, deriva do latim *immunitas*, *immunitate*, o qual indica negação de múnus (ofício, cargo, função).[2]

A imunidade tributária é a vedação prevista, unicamente, na Constituição Federal. É a proibição de criação de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para determinadas pessoas, fatos e coisas.[3]

Para alguns autores, como Sergio Pinto Martins e Alexandre Barros Castro, a imunidade representa uma barreira posta pelo legislador constituinte que exclui a competência tributária, originariamente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Em verdade, esse é o entendimento da doutrina majoritária.

Alexandre Macedo Tavares entende que "trata-se de uma limitação da soberana vontade da Assembleia Constituinte, da competência impositiva atribuída às pessoas políticas".[4]

Contudo, para Paulo de Barros Carvalho pensar ser a imunidade uma limitação constitucional às competências tributárias não procede. *In verbis*:

> Inexiste cronológica que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre a matéria tributária. Ora, quem limita a competência vem em contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade

---

[2] MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 11 ed. 2012, p. 128.
[3] Vide art. 150, VI, "a", "b", "c", "d" e "e" da CF/88.
[4] TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 41. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136830/cfi/63!/4/4@0.00:0.00

> colabora no desenho constitucional da faixa da competência adjudicadas às entidades tributantes.[5]

Para Paulo de Barros Carvalho, ao invés de limitar/suprimir as competências tributárias, a imunidade demarca ainda mais as competências de cada ente tributante.

No que se refere a isenção, diferentemente da imunidade que está prevista unicamente na Constituição Federal, a isenção encontra respaldo na lei do ente tributante.[6]

A isenção implica na exclusão do crédito tributário pois, muito embora o crédito exista, a lei dispensará seu pagamento. Na imunidade o crédito nem chega a existir, uma vez que é a própria constituição que determina a vedação da sua criação.[7]

A diferença entre imunidade e isenção é evidente. Na imunidade, existe um manto constitucional impedindo que a lei tributária impositiva atinja as hipóteses constitucionalmente previstas. Na isenção, há a incidência, mas a lei retira, desonerando a obrigação. Na primeira nem há a incidência impositiva; na segunda há, para em seguida ser afastada.[8]

Sobre a *não incidência*, importa, esclarecer o que é *incidência*. A incidência é a previsão na lei de uma situação hipotética que, uma vez praticada pelo contribuinte, gera a obrigação tributária.[9]

Pode-se dizer, portanto, que haverá a *não incidência* quando estiverem presentes diversos elementos, como a ausência de previsão legal, existência de previsão legal, porém o fato não se subsume à norma jurídica tributária e quando a hipótese de incidência é prevista na lei, chamada de não incidência legal.[10]

As imunidades previstas e asseguradas no texto constitucional lá estão para dar a estas normas a segurança e estabilidade garantida por uma constituição rígida, segundo a qual há um processo previamente estabelecido, com formalidades a serem seguidas e com *quorum* de votação qualificados, ou seja, critérios mais complexos de alteração, o que dá certa estabilidade jurídica para a norma.

Sendo assim, Hugo de Brito Machado afirma que "a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência

---

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 224.
[6] MARTINS, 2012, p. 131.
[7] MARTINS, 2012, p. 131.
[8] CASTRO, Alexandre de Barros. **Noções de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 70. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502141995/cfi/100!/4/4@0.00:0.00
[9] CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 404. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502626859/cfi/403!/4/4@0.00:0.00
[10] CARNEIRO, 2016, p. 404.

tributária."[11] Não sendo atingido pela tributação os casos em que a constituição defina como imune.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

> A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.[12]

Nota-se com a explicação acima, que o fato de determinadas pessoas serem vinculadas a sua atividade ou objetivo, essas se tornam imunes a tributação. Deve-se necessariamente prever os casos onde a imunidade tributária deve recair para que a mesma seja exercida de forma plena.[13]

Leandro Paulsen ressalta que a expressão imunidade é resultado das expressões que no texto constitucional possuem o condão de desincumbir o contribuinte, sendo que o constituinte "utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc."[14] Assim, a Constituição Federal de 1988 não dispõe do termo imunidade a qual determina os casos onde não haverá tributação por parte do Estado.

Vale mencionar as considerações feitas por Luciano Amaro "qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.[15]

Portanto entende-se que imunidades tributárias são os casos onde determinadas pessoas não serão tributadas pelo Estado, pelo fato de exercerem certas atividades a qual a Constituição Federal de 1988 determina esta vantagem à essas determinadas pessoas.

---

[11]MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 36. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 288.
[12] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28. ed. rev. amp e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 806.
[13]MACHADO, 2015, p. 288.
[14] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 6.ed rev. atual e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
[15]AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 174.

A imunidade tributária é a limitação ao poder de tributar, uma vedação constitucional aos entes políticos ao poder de tributar. É um benefício tributário concedido somente pela Constituição Federal, a qual outorga o poder impositivo aos entes políticos. Assim, somente a Constituição Federal pode limitar o exercício desse poder em benefício de certas pessoas, bens ou serviços, que são declarados inatingíveis pela tributação.[16]

Hugo de Brito Machado corrobora ressaltando que:

> Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.[17]

Para Leandro Paulsen, as imunidades são como normas negativas de competência, pois, a Constituição Federal ao vedar a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos às torna imune à tributação, nega a competência tributária dos entes políticos, retira do poder tributante o poder de tributar, é o não exercício da competência tributária para instituir impostos em razão de total vedação conferida pela Constituição Federal.[18]

As imunidades também são garantias fundamentais, quando são estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais, como o da liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros).[19]

Para Luciano Amaro:

> O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na

---

[16]DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 169. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/cfi/187!/4/4@0.00:25.9>. Acesso em: 22 jul. 2016.

[17]MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 287.

[18]PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 77. Disponível em: <file:///C:/Users/Fernanda/Downloads/Leandro Paulsen Curso de Direito Tributario Completo (2014).pdf>. Acesso em: 25 jul. 2016.

[19]PAULSEN, 2014, p. 77.

situação), proclamando-se, independentemente, da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.[20]

As imunidades podem se classificar entre objetivas e subjetivas, podem ser estabelecidas em favor de uma pessoa e, em razão da matéria. As imunidades subjetivas são previstas nas alíneas a e c, instituídas *intuitu personae*, em função de situações pessoais dos respectivos beneficiários. As previstas nas alíneas b e d são objetivas, instituídas *ratione materiae*, isto é, tendo em vista a tutela de certos bens ou valores que a Constituição quer preservar.[21]

Assim fica patente que há distinção entre os institutos da imunidade, isenção e não incidência, e que a imunidade é conformada por uma previsão constitucional, que delimita a competência dos entes tributantes, inclusive operando como lima proteção "mais forte" face a possíveis atos do legislador infraconstitucional.

3 DA FINALIDADE DO SESI E SENAI E OS ENQUADRAMENTOS IMUNIZANTES

O Artigo 150, VI, c) da Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma proteção aos contribuintes face ao poder estatal de tributar. Essa proteção tem o objetivo de limitar, impedir o exercício da competência e força tributante concedida aos entes federados em atendimento às necessidades essenciais da coletividade.

Pode-se observar que o SENAI e o SESI são instituições que se enquadram nas regras que atribuem deveres ao Estado em benefício da sociedade, trazendo a imunidade como corolário do exercício das atividades destinadas a garantir o interesse da coletividade, quais sejam:

a) Na imunidade do SENAI, onde buscou-se a difusão da educação, e do ensino, prevista nos arts. 205, 208 e 214 da CF, na medida em que se protege a educação formal ou curricular (escolas, faculdades, universidades etc.) e a educação informal ou extracurricular (bibliotecas, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudos etc.), caracterizando-se como uma entidade educacional sem fins lucrativos.

---

[20]AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 176.
[21]DENARI, 2008, p. 171.

b) Na imunidade do SESI, buscou-se a difusão de ações sociais que promovem os valores sociais do trabalho e a dignidade humana, caracterizando-se como uma entidade de assistência social sem fins lucrativos.

Ocorre que ao final do artigo da Constituição Federal 150, VI, "c", conta a expressão "(...) atendidos os requisitos da lei": assim pode-se afirmar que a alínea c é dispositivo não autoaplicável, não automático, carecendo de acréscimo normativo, ou seja: de regulamentação, para que tais entidades se beneficiem da imunidade.

A lei a que se faz menção é a lei complementar, uma vez que a imunidade, assume a feição de limitação constitucional ao poder de tributar, como é o caso das imunidades que estão previstas no artigo 150, mais especificamente no Título VI (denominado: Da Tributação e do Orçamento) em sua Seção III (denominada: Das Limitações do Poder de Tributar) 146, II, da Constituição Federal.[22] A referida lei complementar capaz de estabelecer os critérios para o reconhecimento da imunidade é o próprio Código Tributário Nacional. A alínea c tem operatividade conferida pelo art. 14, I, II e III, do CTN. [23]

Vale dizer que a entidade da alínea c, cumprindo os requisitos que constam dos incisos do art. 14 do CTN, terá direito à fruição da imunidade. Frise-se que as normas veiculadas no art. 14 são meramente explicitantes, tendo apenas o intuito de conferir operatividade à alínea c do inc. VI do art. 150 da CF. Portanto, são apenas comandos explicitativos, não servindo para complementar ou incrementar a norma imunizante, modificando-lhe a essência.

Ocorre que o texto imunizante do artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal é identificado como norma de eficácia contida, pois não tem aplicabilidade imediata sem que ato infraconstitucional regule requisitos necessários para que os possíveis beneficiados se valham da imunidade.

---

[22] Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
(...)

[23] Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

De acordo com o art. 150 inciso VI "c" da Constituição Federal tanto o SENAI quanto o SESI fazem jus a imunidade tributária. Essa imunidade se traduz pela renúncia fiscal ou vedação de cobrança de tributo estabelecida em sede constitucional. Isso significa a vedação da cobrança de tributos mediante edição de leis complementares ou ordinárias, portarias ou quaisquer ordens de serviços de órgãos burocráticos do Estado.

É necessário que fique esclarecida a lógica, o sentido e o alcance dessas renúncias do Estado em favor de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, como é o caso do SENAI/SESI e demais entidades integrantes do Sistema "S". Na verdade, quando o Estado, através do legislador constituinte estabelece as imunidades, ou através do legislador ordinário concede as isenções, não está, como erroneamente alguns entendem, fazendo nenhum favor ao particular ou beneficiando indevidamente este ou aquele segmento da sociedade. A lógica é outra, a lógica adequada é inversa. Quem se favorece com a imunidade é o público, vez que o ente imunizado realiza funções que suprem as deficiências do Estado e em muitos casos até substituem o que é dever do Estado.

Induvidoso que a União reconhece a imunidade de alguns tributos para as entidades do Sistema "S", razão pela qual, concede o benefício em relação a alguns tributos de sua competência, como é o caso do Imposto de Importação e o Imposto sobre Produto Industrializado. Fica evidente que a União não se preocupa com o recolhimento do Imposto sobre a Importação ou Imposto sobre Produto Industrializado nos casos das entidades do Sistema "S", não apresentando qualquer questionamento quando se trata da imunidade de impostos em espécie.

Todavia, o mesmo não ocorre quando está diante de outras espécies tributárias (como o PIS e a COFINS), pois a Administração como forma de se beneficiar indevidamente faz interpretação literal e meramente declarativa do Texto Constitucional, ignorando o instituto da imunidade tributária e sua finalidade.

É certo que poderia a União valer-se do argumento de que o constituinte estabeleceu a regra da imunidade para a espécie tributária – imposto -, e não para as demais espécies. No entanto, a imprecisão trazida pelo constituinte originário se deu pela comum confusão em razão de uma linguagem não-técnica, onde as expressões imposto e tributo confundem-se, tendo igual significação.

Na redação do art. 150 inciso VI, alínea "c" o Constituinte Originário disse menos do que pretendia, designando a espécie, quando deveria tratar o gênero. Neste sentido, a imunidade como instrumento tributário para viabilizar tal propósito deve dirigir-se à competência tributária

na instituição de tributos em geral, pois somente desta forma ter-se-á a garantia de efetiva desoneração de encargos fiscais.

Ressalta-se que injusto será tributar aquele que auxilia ao Estado, ou até mesmo o substitui, no atendimento de serviços de interesse coletivo, como o fazem a maioria das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, pois, o objetivo da cobrança de tributo é justamente o de viabilizar a prestação de tais serviços com o suprimento dos cofres públicos, mas havendo desoneração mediante a imunidade, os serviços serão prestados por auxiliares do Estado mediante o emprego dos mesmos recursos (tributos) que seriam destinados ao serviço público. Como ocorre com todas as entidades integrantes do Sistema "S". Os recursos seriam os mesmos, o que alteraria é apenas o prestador do serviço, o próprio Estado ou sua *longa manus.*

As entidades do Sistema "S" são publicamente reconhecidas pela ausência de finalidade lucrativa e por desenvolverem políticas públicas de interesse coletivo. Ilógica eventual pretensão do Estado de receber de tais entidades algum pagamento. Irracional seria fazer com que as entidades integrantes do Serviço Social Autônomo, que recebem subvenção, prevista em lei, recolhidas pelo INSS e repassadas ao Sistema "S", tenham que recolher tributos sobre suas receitas que possuem origem da própria arrecadação da União.

Portanto, nenhuma entidade de direito privado sem fins econômicos pode ser passível de, sobre seus bens, serviços ou rendas ser instituído qualquer tipo de tributo (seja imposto, contribuição ou taxa) por parte do Estado. E mais, quem administra pessoa jurídica sem fim econômico (naturalmente de interesse coletivo) está obrigado, em sua função de bom gestor, a questionar tal tributação.

4 DA AMPLA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Para além da imunidade prevista no art. 150 inciso VI alínea "c" da Carta Magna soma-se a favor do SENAI/SESI, o direito à ampla isenção tributária concedida pelo legislador infraconstitucional, mediante emprego dos artigos 12 e 13 da Lei n.º 2 613/55:

> Art 12. **Os serviços e bens** do S. S. R. **gozam de ampla isenção fiscal como se fossem da própria União**.
> Art 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

> (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). (Vide Lei n.º 8.706, de 1993)

Esse dispositivo assegura que o SENAI/SESI, por expressa determinação legal, está isento do pagamento de tributos "como se fosse a própria União". Ou seja, independentemente de se verificar qualquer outra condição, a lei infraconstitucional impede que a União tribute os serviços e bens do SENAI/SESI.

Esta Legislação foi recepcionada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inclusive tendo sido referenciada pela Lei n.º 8.706/1993 (posterior à Constituição) para incluir outras duas entidades ao Sistema "S", Serviço Social do Transporte - SEST, e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT, criados pela citada lei.

> Art. 13. Aplicam-se ao SEST e ao SENAT o art. 5 do Decreto-Lei n.º 9.403, de 25 de junho de 1946, o art. 13 da Lei n.º 2 613, de 23 de setembro de 1955, e o Decreto-Lei n.º 772 de 19 de agosto de 1969.

A leitura aqui realizada é a mesma leitura aplicada e validada pelo Superior Tribunal de Justiça, em decisão recente, confirmada pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

> ... irrelevante a classificação do SENAI como entidade beneficente de assistência social ou não, pois sua isenção decorre diretamente da lei (...) O raciocínio também exclui a relevância de se verificar o cumprimento dos requisitos do art. 55, da Lei n.º 8.212/91 (agora dos arts. 1, 2, 18, 19, 29 da Lei n.º 12.101/2009), notadamente, a existência de remuneração ou não de seus dirigentes. Isso tudo é valido enquanto os arts. 12 e 13 da Lei n.º 2.613/55 permanecerem em vigor no ordenamento jurídico, ou seja, enquanto não houver sua revogação ou declaração de sua inconstitucionalidade...

Ou seja, o Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável pela apreciação da validade da lei infraconstitucional no país, apreciou a Lei n.º 2.613/55, especificamente os artigos 12 e 13 e os considerou hígidos e eficazes, determinando a isenção do SENAI.

Tudo isto está devidamente expressado pelas seguintes decisões:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SENAI. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ISENÇÃO. LEI 2.613/55. AGRAVO NÃO PROVIDO.
>
> 1. "Por força do **inserto no art. 13 do mencionado diploma legal, o benefício isentivo fiscal, de que trata seu art. 12, foi estendido, expressamente, ao SENAI, bem como aos demais serviços sociais** autônomos da indústria e comércio (SESI, SESC e SENAC)" (REsp 766.796/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 6/3/06).
>
> 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 73797 / CE, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 05.03.2013) TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. SUJEIÇÃO PASSIVA DO 3/1955. DIPLOMA LEGAL QUE INSTITUIU O TRIBUTO E PREVIU A REGRA ISENTIVA. SUJEITO PASSIVO. PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA QUE EXERÇA UMA DAS ATIVIDADES LISTADAS NO ART. 6° DA LEI 2.613/1955. MODIFICAÇÕES POSTERIORES QUE NÃO PREVIRAM OS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS COMO SUJEITOS PASSIVOS. INEXISTÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.
>
> 1. Cinge-se a controvérsia a definir se o SENAI é sujeito passivo da contribuição ao Incra, instituída pela Lei 2.613/1955.
>
> 2. O **STJ tem afirmado que os Serviços Sociais Autônomos não se sujeitam à contribuição ao Incra, tanto em razão da natureza jurídica dessas entidades, quanto pela vigência da isenção prevista nos arts. 12 e 13 da Lei n.º 2.613/1955** (REsp 363.175/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 21.6.2004, p. 188; REsp 552.089/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 23.5.2005, p. 196; REsp

766.796/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 6.3.2006, p. 223).

3. O **Senai, por não exercer atividade empresarial, mas se caracterizar como entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e ainda por ser beneficiário da isenção prevista na Lei n.º 2.613/55**, não está obrigado a recolher contribuição para o Incra.

4. Além disso, há um aspecto que parece ter passado despercebido pela recorrente e que não foi abordado nos precedentes mencionados. A Lei 2.613/1955, em seu art. 6°, definiu o sujeito passivo do tributo em questão como a pessoa natural ou jurídica que exerça uma das **atividades industriais** nele previstas.

5. Posteriormente, o Decreto-Lei 1.146/1970, que promoveu algumas modificações no regime jurídico da contribuição ao INCRA, continuou a vincular a sujeição passiva do tributo ao exercício de **determinadas atividades, entre as quais não se encontram os serviços sociais autônomos** (art. 2°).

6. Precede, portanto, a análise da isenção a necessidade de identificar se o SENAI se enquadra na norma que disciplina a sujeição passiva da contribuição ao INCRA. A resposta, como visto, é negativa.

7. Ao contrário do que sustenta a recorrente, a isenção in casu encontra-se prevista especificamente no mesmo diploma legal que criou a contribuição ao Incra, não havendo falar em interpretação extensiva.

8. A suposta afronta aos arts. 150, § 6°, da CF/88 e 41 do ADCT, além de configurar matéria constitucional não apreciável em Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do STF, representa descabida inovação recursal.

9. Recurso Especial não provido. (REsp 1293322 / ES, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.09.2012).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPVA. SESC. ENTIDADE ASSISTENCIAL.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREVISÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 150, VI, “C”). LEI Nº 2.613/55. DESVIRTUAMENTO DO USO. EXCEÇÃO À REGRA. ART. 333, INCISO II, DO CPC. ÔNUS DA PROVA.

...

2. Sendo o SESC - Serviço Social do Comércio entidade assistencial, de acordo com o art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, decorre da própria sistemática legal (art. 13 da Lei n.º 2.613/55) a conclusão da existência de presunção juris tantum (art. 334, IV, do CPC) quanto sua imunidade em relação ao IPVA.

3. Caberia ao Distrito Federal, nos termos do inciso II do art. 333 do CPC, apresentar prova impeditiva, modificativa e extintiva quanto à imunidade constitucional, por meio da comprovação de que os automóveis pertencentes ao SESC estão desvinculados da destinação institucional, o que não ocorreu no caso em comento, como se percebe do dirimido pelo acórdão a quo: "afere-se que efetivamente o embargado não produzira qualquer prova destinada a evidenciar que os automóveis que almejava eximir da incidência tributária estão destinados ao implemento das suas atividades assistencialistas. Contudo, usufruindo de imunidade tributária derivada da natureza jurídica que ostenta e de expressa previsão constitucional, compete à Fazenda elidir a presunção de que os bens que integram seu acervo patrimonial não estão destinados ao incremento das suas atividades essenciais de forma a eximi-los da imunidade que os acoberta como regra geral". (fl.222)

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1067300 / DF, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.02.2010)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. ENTIDADE SEM

FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO INCRA. FUNRURAL. ISENÇÃO. LEI N.º 2.613/55.

1. Os "Serviços Sociais Autônomos", gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados à entidades empresariais para fins fiscais.

2. A Lei n.º 2.613/55, que autorizou a União a criar a entidade autárquica denominada Serviço Social Rural - S.S.R., em seu art. 12, concedeu à mesma isenção fiscal, ao assim dispor: "Art. 12. Os serviços e bens do S.S.R. gozam de ampla isenção fiscal como se fossem da própria União".

3. Por força do inserto no art. 13 do mencionado diploma legal, o benefício isentivo fiscal, de que trata seu art. 12, foi estendido, expressamente, ao SENAI, bem como aos demais serviços sociais autônomos da indústria e comércio (SESI, SESC e SENAC), porquanto restou consignado no mesmo, in verbis:

"Art. 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)."

4. <u>É cediço na Corte que "o SESI, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo</u>, e por ser beneficiário da isenção prevista na Lei nº 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FUNRURAL e o INCRA" , exegese esta que, por óbvio, há de ser estendida ao SENAI (Precedentes: **REsp n.º 220.625/SC**, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 20/06/2005; **REsp n.º 363.175/PR**, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/06/2004; **REsp n.º 361.472/SC**, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003; **AgRg no AG n.º 355.012/PR**, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/08/2002; e **AgRg no AG n.º 342.735/PR**, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11/06/2001).

> **5.** Recurso especial desprovido. (REsp 766796 / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 06.12.2005).

O STJ deixou claro que segundo sua interpretação daquela norma, a isenção é eficaz, estando superada qualquer dúvida quanto a isenção, mas cabe ainda ressaltar o instrumento normativo mais forte: a imunidade.

Assim, tanto o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), quanto o Serviço Social da Indústria (SESI), estão isentos do pagamento de tributos como se fossem a própria União, reforçando a tese de que não há interesse constitucional de tributar tais entidades, que atuam como *longa manus* do Estado nos serviços que prestam.

5 DA IMUNIDADE DE IMPOSTOS OU DE TRIBUTOS

A Constituição Federal de 1998 contribuiu com o ordenamento jurídico tributário, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo algumas importantes limitações ao poder de tributar, bem como vedações para a instituir impostos por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Engana-se quem acredita que tais limitações ao poder de tributar configuram mera benevolência do poder constituinte originário. As limitações ao poder de tributar previstas na constituição operam como princípios constitucionais protetivos dos contribuintes. Na mesma seção da Constituição Federal em que se extrai boa parte dos princípios constitucionais tributários, face a sanha arrecadatória do Estado, observa-se, ainda, a vedação dos entes federados em instituírem impostos, em que se lê a seguinte redação:

> 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;
> b) templos de qualquer culto;
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das

> instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
> d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
> e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da CF/88 temos algumas das principais imunidades tributárias previstas no sistema, embora não sejam as únicas.

Vale ressaltar que o termo imunidade (relativo à tributação) não é expresso na Constituição, tal expressão deriva do termo em latim *Immunitas,* que significa exonerar do *múnus,* ou seja, aquele que não está sujeito ao múnus público de pagar tributo está imune a ele, estando liberto do múnus.

Tal vedação é retratada pela doutrina majoritária por "imunidade tributária", em vez de imunidade de impostos. Abrindo questionamento quanto a exata extensão das imunidades, para saber se ela seriam relativas apenas a espécie imposto, ou valeria diante de todas as espécies de tributos.

Valendo-se de argumento interpretativo litero-gramatical, se chegaria facilmente a resposta, qual seja: a vedação seria relativa apenas à espécie imposto, na medida que o texto expresso assim retratou, porém há argumentos diversos contidos na doutrina, já que a interpretação sintática não é a que mais se coaduna com o nosso ordenamento, sendo necessário partir para o campo da semântica e da pragmática para se extrair o sentido pretendido pelo norma, vejamos.

Uma primeira tese decorre da não obrigatoriedade do legislador ter conhecimento técnico-jurídico, ou seja, o legislador eleito pode ser chamado de legislador leigo, na medida em que não é pressuposto o conhecimento da técnica do direito tributário para se tornar legislador, a legitimidade está na representatividade em função do voto, e não da formação acadêmica. Por esta razão pode ser considerado leigo, e na linguagem leiga, impostos e tributos são constantemente tratados por sinônimos. Assim, se considerada a *voluntas legislatoris*, o

poder constituinte originário **chamou de vedação para instituir impostos, quando em realidade queria dizer: vedação para instituir tributos.**[24]

Em uma segunda tese mais relevante ao trabalho que se apresenta, deve-se analisar sob o argumento teleológico da norma, ou seja, qual a razão de ser da norma, o que este texto normativo tenciona produzir de efeito na sociedade.

Assim, é evidente que a imunidade tributária seria a escolha adotada pelo constituinte originário, na medida em que os bens e sujeitos sobre os quais recai a vedação constitucional estariam melhor assegurados por uma imunidade mais abrangente, seriam mais desonerados para cumprirem seus papeis institucionais com a menor exoneração possível, e tal benefício não seria apenas uma liberalidade do constituinte, ou mero ato de benemerência.

A imunidade tributária, especialmente as retratadas no artigo 150 da CF configuram o mecanismo adotado pelo Estado Brasileiro para estimular o desenvolvimento das instituições e promoção de bens relevantes para o desenvolvimento do próprio Estado, na medida em os objetos imunizados auxiliam o desenvolvimento sociocultural (art. 150, VI, d e e da CF), e que tais intuições realizam atividades que pacificam a sociedade (art. 150, VI, c da CF), ou são entidades necessárias ao desenvolvimento dos debates políticos de uma sociedade (art. 150, VI, c da CF), ou entidades privadas sem fins lucrativos que desenvolvem serviços públicos essenciais e que servem ao próprio Estado e em diversos casos suprem a sua deficiência institucional quando desenvolvem educação e assistência social (art. 150, VI, b da CF), ou são entes públicos que utilizam seus recursos para desenvolverem atividades públicas essenciais à sociedade (art. 150, VI, a da CF).

Em todas as situações retratadas acima o objetivo da imunidade é deixar ao cidadão um sistema coeso, em que o Estado não tributará aquilo ou aqueles que são essenciais ao desenvolvimento do próprio Estado, para bem servir a população. Esta é a razão da imunidade tributária se apresentar como um resultado interpretativo mais amplo, quando se busca a razão de ser da norma, ou seja: seu argumento teleológico, verifica-se que a existência das imunidade tributárias se coloca na necessidade de estimular (leia-se fomentar) atividades que cooperam diretamente com o Estado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

[24] O Direito Tributário tem como gênero tributo, do qual imposto seria uma das espécies previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Imunidade tributária é a vedação de que os entes federados instituam impostos sobre determinadas pessoas, fatos ou coisas, as quais estão indicadas nas alíneas do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, sendo que é entendida pela doutrina majoritária como uma forma de limitar o poder dos entes tributantes.

As entidade do Sistema "S" se enquadram nas imunidades referentes às entidades educacionais sem fins lucrativos (SENAI), bem como às entidades de assistência social sem fins lucrativos (SESI), e preenchem os requisitos estabelecidos no CTN quanto ao cumprimento dos requisitos legais para gozarem da imunidade.

Ainda, se poderia fundar a imunidade tributária do SESI e SENAI na missão de cunho exclusivamente público que desenvolvem, devendo ser tratados como se fossem o próprio Estado, já que atuam em função da concretização de políticas públicas necessárias ao desenvolvimento do próprio Estado Brasileiro, em que as atividades desenvolvidas mais se aproximam da ideia de fomento público da indústria e da livre iniciativa como fundamento do Estado.

Observa-se ainda, que se não fossem entidades beneficiárias da imunidade, ainda assim gozariam da ampla isenção concedida pelo legislador infraconstitucional mediante os artigos 12 e 13 da Lei n.º 2.613/55.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil,** promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.com.br>. Acesso em 26 jul. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28. ed. rev. amp e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CASTRO, Alexandre de Barros. **Noções de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502141995/cfi/100!/4/4@0.00:0.00

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502626859/cfi/403!/4/4@0.00:0.00

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/cfi/188!/4/4@0.0000

KFOURI Jr, Anis. **Curso de direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 147. Disponível em:< https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502128927/cfi/0>. Acesso em: 29 jul. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 36. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136830/cfi/63!/4/4@0.00:0.00

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário:** completo 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. **Curso de direito tributário: completo.** 6.ed rev. atual e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.