

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

IRACI DE OLIVEIRA KISZKA¹
SANDRÉA ALVES ABBAS²

RESUMO

Este trabalho buscou na medida do possível analisar a imunidade tributária das instituições de educação sem fins lucrativos, os requisitos a serem preenchidos, bem como a necessidade de requerimento administrativo para seu reconhecimento. Consequente, procuramos efetuar esta análise através de pesquisa na doutrina, a fim de conquistar elementos para formar melhor convicção a respeito da imunidade tributária aplicável às instituições de educação sem fins lucrativos. Desta forma, procuramos focalizar um olhar na doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Palavras-chave: imunidade tributária; instituição de educação sem fins lucrativos; requisitos para reconhecimento da imunidade tributária.

¹ Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU, membro do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

² Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo, Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Paulista da Magistratura de São Paulo.

SUMÁRIO

1 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	3
2 – DA NECESSIDADE DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ARTIGO 14, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	6
3 – DA NECESSIDADE REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	11
4 – CONCLUSÃO.....	13
5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	14

1 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As imunidades estão previstas na Constituição Federal. A dispensa de tributo previsto em lei é chamada de isenção. Imunidade consta apenas na Constituição, que é um limitador de competência.

É permitida a criação de um tributo desde que observados os princípios e as imunidades. A Constituição traz quatro tipos de imunidades:

Imunidades genéricas aos impostos – art. 150, VI, da Constituição Federal³, que são as hipóteses em que é proibida a criação de impostos, caso em que é aplicada para todos os entes da federação.

Imunidades específicas - as imunidades específicas são aplicadas para um ou alguns tipos de impostos.

Imunidades quanto às taxas – refere-se à proibição da cobrança de taxas no caso da primeira via da certidão de nascimento.

Imunidades em relação às contribuições - pode ter situações em que a pessoa é imune a impostos e não é imune às contribuições sociais. Ex.: livros (a imunidade incide sobre o papel e não sobre a empresa).

Quanto às entidades associativas, a tendência é que a imunidade prevaleça. Tem-se formado o entendimento de que a Administração só pode desconsiderar a imunidade se constatar que a entidade associativa não preenche os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional⁴.

No entanto, os Municípios defendem que a entidade tem o dever de procurar a Administração e demonstrar que preenche os requisitos.

³ 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.

⁴ 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.

Assim, as imunidades decorrem do texto constitucional, já as isenções são previstas em leis do ente tributante (ente detentor da competência tributária).

Consequente, imunidade é hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, estando todas as imunidades previstas na Constituição Federal. Elas se dividem em genéricas e específicas.

♦ Imunidades genéricas: referem-se apenas aos impostos e não aos tributos em geral. São elas:

a) imunidade recíproca ⇒ consiste na não incidência de impostos de rendas e patrimônio da União, Estados, Municípios e DF.

Tal benefício se estende as autarquias (pessoas jurídicas de direito público, que desenvolve atividade típica do Estado) e fundações públicas.

Por outro lado, este benefício não se estende as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pois são pessoas jurídicas de direito privado que exploram serviço público ou atividade econômica em regime de concorrência com o particular (art. 170⁵, da Constituição Federal). Assim, se fosse concedido tal benefício ocorreria a chamada concorrência desleal.

Porém, o STF estendeu o benefício da imunidade recíproca para as empresas públicas que prestassem serviço público em regime de monopólio, como no caso dos Correios.

b) imunidade de templos e cultos de qualquer natureza ⇒ consiste na imunidade de impostos, tendo em vista que o Brasil é um país laico, sendo que visa à liberdade de crença, não podendo discriminar nenhum tipo de religião.

Caso o templo possua um estacionamento, em que os fiéis pagam por ele, se este dinheiro se reverter para finalidade do templo haverá imunidade.

⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O mesmo ocorre com imóveis locados para terceiros, se reverter para finalidade será imune, nos termos da súmula 724⁶, do STF.

Obs.: se for imóvel para uso da autoridade religiosa incide a imunidade, mas se for terreno não incide a imunidade.

c) imunidade partidos políticos e suas autarquias ⇒ no que tange aos impostos.

d) imunidade de sindicato dos trabalhadores ⇒ não se trata de qualquer tipo de sindicato. Os sindicatos dos trabalhadores não pagam impostos. Sindicatos de empregadores pagam impostos.

e) imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos ⇒ sem fins lucrativos são aquelas entidades que não distribuem lucros, portanto, não incidem impostos.

f) imunidade das entidades educacionais sem fins lucrativos ⇒ sem fins lucrativos não incide imposto.

g) imunidade sobre livros, jornais, periódicos e papéis destinados à impressão ⇒ não incide impostos somente em relação a esses objetos e independem do conteúdo educacional (tributos incidentes sobre a coisa).

A imunidade está descrita na Constituição Federal, sendo que para sua revogação seria necessário criar uma nova Constituição Federal, pois de acordo com o STF, as imunidades tributárias são consideradas garantias individuais, por serem cláusulas pétreas, só podem ser alteradas para ampliação do rol.

⁶ Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

2 – DA NECESSIDADE DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ARTIGO 14, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com o artigo 12, *caput*, da Medida Provisória 1.602/1997, convertida em lei 9.532/97, **considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem qualquer remuneração.**

O primeiro requisito para o reconhecimento da imunidade é constitucional, qual seja, que a instituição de ensino seja “sem fins lucrativos”.

Conforme dispõe Hugo de Brito Machado⁷:

“(...) são imunes o patrimônio, a renda e os serviços de todas as entidades indicadas na norma imunizante, que sejam sem fins lucrativos. O ser sem fins lucrativos é o único requisito essencial para o gozo da imunidade. Os requisitos que a lei pode estabelecer dizem respeito à demonstração daquele requisito essencial. Em outras palavras, os requisitos que a lei pode estabelecer dizem respeito ao modo de demonstrarem aquelas entidades a ausência de fins lucrativos.”

Assim, em se tratando de limitação constitucional ao poder de tributar, a restrição ao gozo da imunidade tributária é matéria reservada à lei complementar, caso em que a limitação está prevista no Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como lei complementar.

O fim lucrativo se caracteriza pela obtenção de lucros para os que a constituem ou integram, caso em que, o que caracteriza o fim da entidade é prestar-se ou não prestar-se como instrumento para obtenção de proveito econômico.

Nestes termos, segundo Hugo de Brito⁸:

“O não ter fins lucrativos significa simplesmente que a instituição social ou de educação não se presta como instrumento de lucro para as pessoas que a constituem. É entidade sem fins lucrativos aquela que é constituída por pessoas que pretendem servir à sociedade de forma desinteressada”.

“O que caracteriza a instituição sem fins lucrativos, e a distingue da empresa, é a não-remuneração de seus dirigentes e a não-distribuição de lucros seja a que título for.”

“(...) instituição de entidades sem fins lucrativos, onde os dirigentes trabalham sem remuneração, porque movidos apenas pelo intuito de servir, motivado no mais das vezes, mas não necessariamente por pretensões política..”

O primeiro requisito previsto no art. 14, do Código Tributário Nacional, se refere à comprovação de que não distribui parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer

⁷ Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2007, págs. 222.

⁸ Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2007, págs. 228/230.

título.

Isto porque, pessoas imunes são proibidas de distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas receitas seja a que título for.

Neste sentido ensina Hugo de Brito⁹:

“Cuida-se de requisito de natureza substancial da maior importância, porque permite a interpretação adequada do que deve entender por ausência de fins lucrativos que, como já anteriormente dito, não quer dizer impossibilidade de lucrar”.

“Uma forma comum de distribuição disfarçada de resultados em entidades sem fins lucrativos consiste no pagamento de serviços prestados por sociedade civis ou comerciais integradas por dirigentes da entidade imune.”

“(…) se o serviço não é efetivo, ou o preço pago não corresponde ao usual no mercado, com certeza estará caracterizada distribuição disfarçada de lucros ou patrimônio”.

A condição de imune para perdurar no tempo há que se manter perene as características que ensejaram o preenchimento dos requisitos para o reconhecimento da condição de imunidade.

Este requisito deve ser demonstrado através de demonstrações financeiras relativas ao balanço patrimonial, bem como através de informações contábeis, caso em que a apresentação de superávit não significará falta de preenchimento deste requisito, salvo se os recursos superavitários não forem integralmente aplicados na instituição sem fins lucrativos.

Em regra, **consideram-se entidades sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.**

De acordo com a alínea “c”, do inciso III, do artigo 12, da instrução normativa n. 113/98, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as instituições imunes, sem finalidade lucrativa, devem destinar, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos sessenta por cento da receita das mensalidades escolares proveniente da instituição mantida, não computados os valores correspondentes às reduções e aos descontos ou bolsas de estudo concedidas.

Nos termos do §4º, do artigo 150, da Constituição Federal, a imunidade de impostos abrange apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O segundo requisito previsto no art. 14, do Código Tributário Nacional, se refere à comprovação de que aplicam integralmente, no Brasil, os seus recursos na manutenção dos

⁹ Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2007, págs. 230/231.

objetivos institucionais.

A aplicação integral dos recursos para manutenção dos objetivos da instituição de ensino é forma de dar efetividade à ausência de fins lucrativos.

Isto porque, se a instituição pudesse aplicar recursos em outras atividades, poderia burlar a exigência de inexistência de fins lucrativos, como por exemplo, adquirido bens estranhos a atividade exercida, desnecessários aos objetivos sociais e apenas para o atendimento pessoal de seus dirigentes, caso em que estes nem se quer precisariam obter lucros ou participação nos resultados, já que teriam à disposição os bens de propriedade, apenas de direito, da instituição de ensino dita como sem fins lucrativos.

O terceiro requisito previsto no art. 14, do Código Tributário Nacional, se refere à comprovação de que mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Isto porque, a escrituração das receitas e despesas em documentos revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão é que irão fornecer dados para gerar as demonstrações financeiras e balanços patrimoniais da pessoa jurídica.

Neste sentido temos o ensinamento de Hugo de Brito¹⁰:

“A exigência de escrituração idônea de receitas e despesas é a exigência de um instrumento, ou meio para a aferição de que a entidade realmente atende aos demais requisitos, especialmente da ausência de fins lucrativos.”
“O que a lei exige é a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

Entretanto, a existência de balanço patrimonial ou de demonstração financeira não significa que existe a escrituração de receita e despesas em documentos revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão.

Ainda no tocante à escrituração das receitas e despesas em documentos revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, trata-se de requisito trazido pelo legislador, justamente para que se evitassem fraudes na manipulação de informações contábeis, a fim de mascarar a distribuição de lucros ou do patrimônio, ainda que parcialmente, ou de forma indireta.

Isto porque, só através dos livros, da verificação da escrituração, detalhada, é que se poderia chegar à conclusão de que a pessoa jurídica é realmente entidade sem fins lucrativos, ou seja, que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

¹⁰ Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2007, págs. 232.

Nesse diapasão, cumpre desde logo verificar se há livros revestidos de formalidade, bem como se há escrituração de receitas e despesas, caso em que, se existindo os livros, se os mesmos revestem-se de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Neste sentido, temos a seguinte doutrina¹¹:

“O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inciso III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental.”

A condição de imune não é imutável, ainda que reconhecida, a imutabilidade está diretamente relacionada à inalteração da condição de entidade sem fins lucrativos, uma vez preenchidos os requisitos.

Assim, cumpre ressaltar que uma vez reconhecida a imunidade de uma empresa, a mesma não está dispensada de manter escrituração, já que uma vez verificada a inversão dos fins sociais da instituição, com a existência de distribuição de parcela de patrimônio ou rendas, a qualquer título, implicará a perda do título de imune.

Assim já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, conforme RESP 200800593493.

Consequente, uma vez reconhecida a imunidade, atendidos os requisitos, estes devem ser mantidos, sob pena de perda da condição de imune, neste sentido temos julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *ACR 200261810001042*.

Desta forma, uma vez não demonstrada a existência de escrituração da instituição com receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, o pedido de reconhecimento de imunidade deve ser indeferido.

Isto porque, não basta a instituição demonstrar uma única vez o preenchimento dos requisitos e ficar no gozo “ad perpetum” da imunidade, caso em que poderia ser aberta uma brecha para a inversão dos valores sociais, com desvirtuamento da entidade, e, ocorrência, de fato, de distribuição de rendas e patrimônio.

Por outro lado, há que se ressaltar que o referido benefício não dispensa a entidade da atribuição legal de, na condição de fonte pagadora, efetuar a retenção e o recolhimento do ISS relativo aos serviços tomados de terceiros, de acordo com artigo 9º, §1º, do Código Tributário Nacional.

Assim, evidencia-se, que por se tratar de imunidade condicionada, a entidade atingida pela imunidade terá que cumprir obrigações acessórias de forma continuada que, se

¹¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores Ltda., São Paulo, 2006, págs. 302.

não forem observadas, a autoridade competente poderá suspender a aplicação da imunidade, como dispõe o §1º, do artigo 14, Código Tributário Nacional.

Desta forma, o atendimento aos três requisitos listados no art. 14, do Código Tributário Nacional, restará plenamente atendido o requisito constitucional de ausência de fins lucrativos.

3 – DA NECESSIDADE REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A necessidade de requerimento administrativo para reconhecimento da imunidade tributária deve-se ao fato de que a administração precisa tomar conhecimento da situação do contribuinte como pessoa imune ao pagamento de impostos.

Isto porque, no caso das instituições de educação sem fins lucrativos é necessário o preenchimento de requisitos a fim de ser reconhecida sua condição de imune, já que se trata de imunidade tributária condicionada.

Consequente, não se trata de restrição ao direito de ação, mas de condição para ingresso de futura ação, em caso de negativa da administração pública no reconhecimento da imunidade tributária.

Assim, trata-se de condição da ação, na modalidade interesse de agir, pois a parte deve demonstrar que houve negativa e/ou resistência da administração que motivou o ingresso da ação.

Note-se, a propósito, o que diz doutrina a este respeito¹²:

“Como a regra constitucional é de eficácia contida, ficando seus efeitos diferidos para o momento da efetiva comprovação das exigências firmadas no Código Tributário, pensamos que deve haver requerimento do interessado à autoridade administrativa competente, que apreciará a situação objetiva, conferindo seu quadramento às exigências da Lei n. 5.172/66, após que reconhecerá a imunidade do partido político ou da instituição educacional ou assistencial.”

O interesse de agir reveste-se do binômio necessidade e adequação, a parte deve demonstrar utilidade da prestação jurisdicional, a via eleita deve ter aptidão para solucionar a crise de direito material.

Neste sentido, temos decisão do Superior Tribunal de Justiça, em se tratando de ação previdenciária seria necessário requerimento administrativo prévio, como regra:

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. AÇÃO CONCESSÓRIA DE BENEFÍCIO. PROCESSO CIVIL. CONDIÇÕES DA AÇÃO. INTERESSE DE AGIR (ARTS. 3º E 267, VI, DO CPC). PRÉVIO REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE, EM REGRA. 1. Trata-se, na origem, de ação, cujo objetivo é a concessão de benefício previdenciário, na qual o segurado postulou sua pretensão diretamente no Poder Judiciário, sem requerer administrativamente o objeto da ação. 2. A presente controvérsia soluciona-se na via infraconstitucional, pois não se trata de análise do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Precedentes do STF. 3. O interesse de agir ou processual configura-se com a existência do binômio necessidade-utilidade da pretensão submetida ao Juiz. A necessidade da prestação jurisdicional exige a demonstração de resistência por parte do devedor da obrigação, já que o Poder Judiciário é via destinada à resolução de conflitos. 4. Em regra, não se materializa a resistência do INSS à

¹² Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2000, págs. 186.

pretensão de concessão de benefício previdenciário não requerido previamente na esfera administrativa. 5. O interesse processual do segurado e a utilidade da prestação jurisdicional concretizam-se nas hipóteses de a) recusa de recebimento do requerimento ou b) negativa de concessão do benefício previdenciário, seja pelo concreto indeferimento do pedido, seja pela notória resistência da autarquia à tese jurídica esposada. 6. A aplicação dos critérios acima deve observar a prescindibilidade do exaurimento da via administrativa para ingresso com ação previdenciária, conforme Súmulas 89/STJ e 213/ex-TFR. 7. Recurso Especial não provido. (REsp 1310042/PR /Relator(a): Ministro HERMAN BENJAMIN / Data do Julgamento: 15/05/2012)

Desta forma, a necessidade de requerimento administrativo para demonstração de resistência da administração pública não significa ofensa ao direito de ação, mas a demonstração de necessidade e adequação indispensável à configuração do interesse de agir, caso em que não será necessário exaurimento da via administrativa para ingresso da ação.

4 – CONCLUSÃO

A imunidade das instituições de educação constava desde a Carta de 1946 (art. 31, V, “b”), mantendo-se no texto da Carta de 1967/69 (art. 19, III, “c”) e Constituição de 1988 (art. 150, VI, “c”).

Conforme leciona Eduardo Sabbag¹³:

“ensino é a transmissão de conhecimento ou informações úteis à educação. Esta deve ser compreendida de modo lato, incluindo, de um lado, a proteção à educação formal ou curricular, por meio de entidades que tem um objetivo estritamente didático, com currículos aprovados pelo Governo (v.g., escolas, faculdades, universidades etc.) e, de outro, a guarida à educação informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais não se propõem precipuamente a fornecer instrução (bibliotecas, associações culturais, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudos etc.)”.

Assim, tratando-se de imunidade tributária condicionada, nos termos do art. 150, §4º, da Constituição Federal, atingirá o patrimônio, a renda e os serviços que estejam relacionados com as finalidades essenciais da instituição de educação sem fins lucrativos.

Desta forma, há necessidade de requerimento administrativo para reconhecimento da imunidade tributária da instituição de educação sem fins lucrativos, a fim de demonstrar o preenchimento dos requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional, ou seja, que preencha o requisito essencial de ser entidade sem fins lucrativos.

¹³ Eduardo Sabbag, Manual de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2011, págs. 349.

5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário, volume 16. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002 – (Coleção Sinopses Jurídicas).
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- SIDOV, J. M. ATHON. Dicionário Jurídico. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.