

AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL COMO ENTIDADE DO SISTEMA “S” E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL

INDUSTRIAL DEVELOPMENT BRAZILIAN AGENCY AS A SYSTEM “S” ENTITY AND CONSTITUTIONAL TAX IMMUNITY

EDVALDO NILO DE ALMEIDA

Doutorando em Direito Público pela PUC/SP. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Presidente do Sindicato dos Procuradores do Distrito Federal (2015-2017). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Planejamento Tributário (FTE). Procurador do Distrito Federal (2009-atual). Procurador da Fazenda do Distrito Federal no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal - TARF/DF (2019-atual).
edvldonalmeida@yahoo.com.br

Resumo: O objetivo do presente trabalho é analisar a natureza jurídica da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), a fim de verificar se esta faz jus à imunidade tributária das contribuições sobre seguridade social e de terceiros. Para tanto, o estudo faz a análise da atividade de ensino exercida pela Agência e da sua participação como integrante do Sistema “S”, à luz da jurisprudência e da solução de Consulta COSIT Nº 558/17, concluindo pelo direito da Agência à imunidade tributária, com base nos Arts. 195, § 7º, e 203, III, da Constituição Federal da República.

Palavras-chaves: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI); imunidade tributária; contribuições sobre seguridade social e de terceiros; Sistema “S”.

Sumário: 1. Introdução - 2. Dos fundamentos jurídicos: 2.1. Da natureza jurídica da ABDI; 2.2. Da atividade de ensino, pesquisa e difusão da tecnologia desempenhada pela ABDI; 2.3. Dos recursos repartidos entre o SEBRAE e a ABDI; 2.4. Do enquadramento da ABDI como entidade social integrante do Sistema “S” e promotora da integração ao mercado de trabalho; 2.5. Da jurisprudência quanto ao tema; 2.6. Da Solução de Consulta COSIT Nº 558/17 - 3. Da conclusão - 4. Referências.

Abstract: The scope of the present study is to analyze the legal nature of ABDI, Brazilian Agency for Industrial Development, to verify if the agency is immune to social security taxes. The study analyzes the activity performed by the agency, its participation in the “S” System, the case law about the theme and the COSIT No. 558/17 and concludes that ABDI is immune to social security taxes due to its legal nature and Articles 195, § 7º, and 203, III of Brazilian Constitution.

Keywords: Brazilian Agency for Industrial Development (ABDI); tax immunity; social security taxes; “S” System.

1. INTRODUÇÃO

A Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI) faz jus à imunidade tributária das contribuições sobre seguridade social e de terceiros diante de sua natureza

jurídica e dos comandos dos Arts. 195, §7º, e 203, III, da Constituição? Esse é o tema e a indagação que será respondida nesse artigo, buscando-se estudar a natureza jurídica da ABDI, a atividade de ensino, pesquisa e difusão da tecnologia desempenhada pela ABDI, os recursos financeiros repartidos entre o SEBRAE e a ABDI, o enquadramento da ABDI como entidade social integrante do Sistema “S” e promotora da integração ao mercado de trabalho, a jurisprudência dos Tribunais Superiores e a Solução de Consulta COSIT Nº 558/17.

2. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Da natureza jurídica da ABDI

Desde a gestão da ABDI, na tramitação do Projeto de Lei Nº 3.443/04, a sua natureza jurídica de serviço social autônomo (entidade do Sistema “S”) sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública foi destacada. Nesse sentido, o parecer apresentado no Plenário da Câmara dos Deputados quando da aprovação da Lei Nº 11.080/04:

Nos termos do Projeto de Lei Nº 3.443, de 2004, pretende o Poder Executivo obter autorização legal para instituir a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI, sob a forma de serviço social autônomo, com a finalidade de promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial. A ABDI terá personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública.

A partir desse ideal, a Lei Nº 11.080/04 foi aprovada, autorizando o Poder Executivo a criar uma entidade do Sistema “S” com as referidas características e que tivesse o propósito de promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia, *in verbis*:

Lei Nº 11.080, de 30 de dezembro de 2004.

Autoriza o Poder Executivo a instituir Serviço Social Autônomo denominado Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI, e dá outras providências.

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a instituir Serviço Social Autônomo com a finalidade de promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia.

§1º O Serviço Social Autônomo de que trata o *caput* deste artigo, pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública, denomina-se Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI.

A partir da autorização legal, foi editado o Decreto Nº 5.352/05, que efetivamente criou o “Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI”.

Esse decreto, além de regulamentar os órgãos de direção da ABDI, a possibilidade de celebrar contrato de gestão com o poder público, as receitas e a forma de controle dos atos, detalhou qual seria o objeto de atuação da entidade do Sistema “S”. Nesse sentido, o Art. 2º da norma:

Art. 2º Compete à ABDI promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia. Parágrafo único. No desenvolvimento das ações de que trata este artigo, a ABDI deverá dar especial enfoque aos programas e projetos estabelecidos pela Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior (PITCE).

Esse comando foi internalizado pela ABDI em seu Estatuto, que acrescentou a obrigação institucional da entidade na promoção de emprego e “renda”. Confira-se:

II - DA FINALIDADE

Art. 4º A ABDI tem por finalidade promover a execução de políticas de desenvolvimento industrial, especialmente as que contribuam para a geração de empregos e renda, em consonância com as políticas de comércio exterior e de ciência e tecnologia.

Inclusive, desde 2004, a ABDI vem implantando planos de desenvolvimento industrial com o objetivo de fortalecer e expandir a base industrial brasileira, por meio da melhoria da capacidade inovadora das empresas. Nesse cenário, citam-se diversos planos, a saber: PITCE (Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior), PDP (Política de Desenvolvimento Produtivo) e PBM (Plano Brasil Maior), sempre voltados a alavancar a competitividade da indústria nos mercados interno e externo, em direção ao desenvolvimento econômico e social.

Além dos planos de política industrial lançados, o Decreto Nº 5.352/05 e o Estatuto da entidade, sem sombra de dúvidas, informam que a ABDI é uma “entidade beneficente de assistência social” (Arts. 195, §7º, e 203, III, da Constituição). Assim, é inequívoca a finalidade da ABDI de promover o “desenvolvimento industrial”, “geração de empregos e renda”, com enfoque nos “programas e projetos estabelecidos pela Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior”, e, por isso, faz jus à isenção de contribuição para a seguridade social.

2.2. Da atividade de ensino, pesquisa e difusão da tecnologia desempenhada pela ABDI

A ABDI, a partir de sua configuração institucional como responsável por dar especial enfoque aos programas e projetos estabelecidos pela Política Industrial. Nesse cenário, desde 2004, implantou vários planos de atuação objetivando promover o desenvolvimento industrial, a geração de empregos e renda e a competitividade da

indústria nos mercados interno e externo, sempre em direção ao desenvolvimento econômico e social nacional.

Cite-se como exemplo o Plano de Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior (PITCE), lançado em 31 de março de 2004, promovendo inúmeros projetos relacionados à inovação tecnológica, apoio ao ensino e à pesquisa voltada à produção industrial e tecnológica, treinamento para desenvolvimento de ferramentas industriais, dentre inúmeros outros aspectos relacionados à tecnologia, ensino e treinamento afetos à indústria. Nesse sentido, os seguintes trechos do texto “Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior do Governo Federal (PITCE): Balanços e Perspectivas”, elaborado por Mario Sergio Salerno e Talita Daher:

5 DETALHANDO OS TRÊS EIXOS DA PITCE

5.1 Linhas de ação horizontais

5.1.1 Inovação e desenvolvimento tecnológico

Inovação é o pilar central da PITCE. As ações nesse campo visam aumentar o grau de inovação da indústria, particularmente através do aumento das atividades de P&D. Para isso foram estabelecidas uma série de ações, que vão desde novas leis de incentivo fiscais, da melhoria da relação público-privado (estabelecendo a possibilidade de subvenção econômica para empresas, por exemplo), do aumento substancial do crédito em condições favorecidas para atividades inovativas nas empresas, do aumento de bolsas de pesquisa e outras, balizadas por diagnósticos precisos elaborados a partir dos dados do IBGE, de elaborações do Ipea, de outros organismos de governo, de especialistas nacionais e estrangeiros, de análise da literatura pertinente e de experiências internacionais.

As ações envolvem: a) incentivar as atividades de inovação na empresa, através de incentivos fiscais (Lei do Bem - 11.196 de 21/11/2005), creditícios (R\$3 bilhões pelo BNDES e Finep, dos quais 1,2 não reembolsáveis), compras governamentais e possibilidade de subsídio direto às empresas (lei de inovação), simplificação de procedimentos (incentivos fiscais automáticos, procedimentos simplificados para novos programas Finep); b) desenvolvimento de instrumentos diferenciados para cada tipo de público – empresas nascentes de base tecnológica; pequenas, médias e grandes empresas; c) fortalecimento do sistema de propriedade intelectual (INPI); d) fortalecimento do sistema brasileiro de metrologia, normalização e avaliação de conformidade, capitaneado pelo Inmetro; d) apoio ao desenvolvimento de instituições públicas de pesquisa; e) eliminação de entraves legais à aproximação entre instituições públicas de ciência e tecnologia (ICTs – universidades, institutos tecnológicos etc.), através da lei de inovação; e) formação de recursos humanos, através do aumento dos cursos de engenharia e das bolsas direcionadas a áreas tecnológicas; f) desenvolvimento de programas estratégicos nacionais pelo MCT (espacial, nuclear etc.). (pp. 11 e 12)

(...)

Promove – Programa de Mobilização e Valorização das Engenharias, articulado pela Finep, uma vez que não há inovação forte sem engenharia

forte. Foram lançados dois editais dia 15 de agosto, no valor de R\$20 milhões cada, voltadas para modernização de laboratórios, interação com ensino médio e desenvolvimento, com empresas, de projetos de pesquisa em engenharias. (p. 19)

(...)

5.2 Opções Estratégicas

É o eixo mais vertical da PITCE, através do qual foram definidas opções com base nos seguintes critérios:

- portadoras de dinamismo crescente e sustentável;
- responsáveis por parcelas expressivas do investimento internacional em P&D;
- promotoras de novas oportunidades de negócios; envolvidas diretamente com a inovação de processos,
- produtos e formas de uso; capazes de adensar o tecido produtivo;
- importantes para o futuro do país;
- com potencial para o desenvolvimento de vantagens comparativas dinâmicas. (p. 37)

(...)

Projetados os chips, num esquema empresarial (ou seja, não apenas para finalidade didática), é preciso prototipá-los, testá-los, e depois fabricá-los – no país, se houver fábrica (como tudo indica que haverá), ou no exterior. É preciso desenvolver competência técnica, formar pessoal qualificado, ter instalações físicas para os testes e, etapa superior, fabricação em escala industrial. Para prototipagem, está sendo implantado o Centro de Excelência em Tecnologia Eletrônica – Ceitec, num modelo de negócios que visa integrar projeto e desenvolvimento de componentes, ensino e prestação de serviços às empresas. O projeto de está orçado em R\$155 milhões. Desse total, R\$55 já milhões foram liberados. Este projeto permitirá que se implante no Brasil um laboratório-fábrica que permita a fabricação completa de circuitos integrados, isto é, incluindo a etapa de processamento físico-químico. Visa atender à indústria com tecnologias já maduras, mas que são as dominantes no mercado, para que se mantenha o controle sobre a funcionalidade dos produtos que receberão os componentes. (p. 39)

(...)

5.3 Atividades Portadoras de Futuro

São aquela com potencial para transformar radicalmente produtos, processos e formas de uso a médio e longo prazos. Dentre essas, biotecnologia e nanotecnologia são duas atividades cuja importância fala por si. Em ambas o Brasil pode aproveitar oportunidades para um salto qualitativo na produção. Biomassa, energias renováveis e atividades derivadas do protocolo de Quioto apresentam igualmente alto potencial – o Brasil tem a liderança atual na tecnologia e produção de biocombustíveis, particularmente do álcool, e o desafio é manter e ampliar tal posição. Há outras atividades igualmente portadoras de futuro, como aeroespacial e satélites, que são cobertas por programas específicos, como visto quando da abordagem do Programa Nacional de Atividades Nucleares (p. 23), e não serão discutidas aqui. (p. 46)

In: <https://jornalggn.com.br/sites/default/files/documentos/arq1272980896.pdf> - acessado em 25.04.2019, às 20:45.

Dentro desse cenário da Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior do Governo Federal, alguns serviços de caráter assistencial relacionados ao desenvolvimento de tecnologia para a indústria e formação de trabalhadores e industriais, a ABDI vem se destacando nos seguintes programas:

A AÇÃO DA ABDI

Como visto acima, a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial foi criada com a missão de promover o desenvolvimento industrial e tecnológico brasileiro, por meio do aumento da competitividade e da inovação, e com o objetivo geral de articular, coordenar e promover a execução da PITCE em interação com os diversos órgãos públicos e com a iniciativa privada. Nesse sentido, está presente em todo o espectro da PITCE, seja como secretaria executiva do CNDI (Conselho Nacional de Desenvolvimento Industrial), seja como responsável pela meta governamental “política industrial”, seja como articuladora de fórum dos secretários da PITCE65 para organizar, implementar e gerenciar ações, seja como proponente de novas formulações. Mas, além desse espectro de articulação – que é fundamental num país complexo, continental, federativo e com larga estrutura produtiva –, a ABDI está trabalhando em dois macro programas estratégicos: Indústria Forte e Inova Brasil, que podem ser vistos nas figuras abaixo.

Vale destacar três ações importantes:

1. Os Planos de Desenvolvimento Setoriais, articulados diretamente entre a ABDI e entidades representativas da indústria, através dos quais a ABDI articula instrumentos do Estado e recursos próprios para o fortalecimento do setor (vide página 32).
2. Os Planos Tecnológicos Setoriais, voltados à prospecção de rotas tecnológicas para orientar negócios em setores específicos. Desenvolvidos em parceria com o CGEE – Centro de Gestão e Estudos Estratégicos e entidades empresariais.
3. A Iniciativa Nacional para Inovação (INI), movimento da sociedade civil articulado no CNDI e coordenado pela ABDI e entidades como o MBC (Movimento Brasil Competitivo), Anpei (Associação Nacional de Pesquisa, Desenvolvimento e Engenharia das Empresas Inovadoras), CNI/IEL (Confederação Nacional da Indústria e Instituto Euvaldo Lodi). Visa colocar a inovação na agenda de cada empresa, de cada centro de pesquisa, de cada escola, de cada indivíduo, criando uma cultura condizente com o tipo de desenvolvimento relativo a uma sociedade do conhecimento.

No âmbito da INI estão sendo desenvolvidas três vertentes:

- a. Identificação dos ativos do Sistema Nacional de Inovação, em conjunto com o MBC. Envolve não apenas ativos do Estado, mas também os não estatais.
- b. Ações de articulação e mobilização da sociedade. Exemplos são a) as Jornadas de Inovação semelhantes aos Encomex (Encontros de Comércio Exterior), há realizados na Paraíba e no Piauí; b) a criação da Renapi – Rede Nacional de Agentes de Política Industrial, formada a partir de

curso organizado pela ABDI em conjunto com a Cepal, com apoio da Abipti e da Frente Nacional de Prefeitos. O curso é voltado para agentes públicos (incluindo os públicos não estatais, tais como associação de classe, profissionais etc.), e já foi realizado nas regiões Sudeste (Campinas, Rio de Janeiro e Belo Horizonte, esta em outubro 2006,), Nordeste (Recife), Norte (Manaus), Sul (Porto Alegre; Curitiba, Londrina e mais três cidades do Paraná; Florianópolis previsto para novembro de 2006), Centro-Oeste (Campo Grande). Foram formados 1.167 agentes; c) o Seminário Internacional Celso Furtado –Política Industrial e os Desafios para a Competitividade, realizado no mês de maio em São Paulo, em parceria com a Cepal–ONU, atraiu cerca de 600 pessoas, com 16 palestrantes estrangeiros.

c. Articulação das atividades portadoras de futuro com a atividade empresarial, como exemplificado no caso de nanotecnologia (item 5.3.1, página 47).

In: <https://old.abdi.com.br/Estudo/Balanco%20PITCE%20nov2006.pdf> pp. 48-51, acessado em 25.04.2019, às 21 horas.

Na sequência, em 2008, a Agência lançou também o plano de Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP), dando Continuidade à PITCE, com o objetivo de fortalecer a economia do país, sustentar o crescimento e incentivar a exportação, e teve como princípios norteadores o diálogo com o setor privado e o estabelecimento de metas, necessário ao seu permanente monitoramento. A partir disso, acelerou-se o investimento, estimulou-se a inovação, e ampliou-se a inserção internacional do Brasil, aumentando o número de micro e pequenas empresas exportadoras.

Outra política implementada pela ABDI a partir de 2011, visou o desenvolvimento tecnológico da indústria. Traçando metas para promover estímulo à inovação e à produção nacional e, assim, alavancar a competitividade nos mercados interno e externo, fomentando passos mais ousados em direção ao desenvolvimento econômico e social do país.

Da leitura dos objetivos, dos projetos e das atividades efetivamente desenvolvidas pela ABDI, não há dúvidas de que a entidade presta um serviço fundamental ao desenvolvimento da economia nacional, uma vez que funciona como um motor do desenvolvimento industrial e tecnológico brasileiro, viabilizando a geração de emprego e contribuindo para a difusão do conhecimento aplicado à indústria. Isso é o que estabelece o Art. 174 da Constituição:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, *incentivo* e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Nesse contexto, a ABDI auxilia o Estado em uma função essencial para o desenvolvimento econômico brasileiro: o fomento/incentivo. Mais do que um instrumento de políticas públicas, o fomento é uma determinação constitucional imposta ao Estado para a promoção do desenvolvimento nacional e da diminuição das desigualdades inter-regionais.

2.3. Dos recursos repartidos entre o SEBRAE e a ABDI

Há que se considerar, ainda, que a destinação de recursos à ABDI se faz nos termos da Lei Nº 8.029/90, alterada pela Lei que autorizou a criação da entidade. É o que prevê o seguinte dispositivo legal:

LEI Nº 8.029, DE 12 DE ABRIL DE 1990.

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações, de desenvolvimento industrial e de promoção do setor museal, fica instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o Art. 1º do Decreto-lei Nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

- a) um décimo por cento no exercício de 1991;
- b) dois décimos por cento em 1992; e
- c) três décimos por cento a partir de 1993.

§4º O adicional de contribuição a que se refere o §3º será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão ou entidade da administração pública federal ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, à Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil, à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI e à Agência Brasileira de Museus - Abram, na proporção de setenta e nove inteiros e setenta e cinco centésimos por cento ao Sebrae, doze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento à Apex-Brasil, dois inteiros por cento à ABDI e seis por cento à Abram.

Como se vê, um percentual dos recursos que seriam destinados ao SEBRAE passou a ser destinado à ABDI, o que confirma, mais uma vez, a natureza jurídica de entidade do Sistema “S”.

2.4. Do enquadramento da ABDI como entidade social integrante do Sistema “S” e promotora da integração ao mercado de trabalho

Diante desse quadro, a conformação institucional da ABDI se enquadra na definição de entidade do Sistema “S” formulada por Maria Sílvia Zanella Di Pietro:

“Essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado); exatamente por isso, são incentivadas pelo Poder Público. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviço público. Por outras palavras, a participação do Estado, no ato de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, mediante subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições para-fiscais destinadas especificamente a essa finalidade. Não se trata de atividade que incumbisse ao Estado, como

serviço público, e que ele transferisse para outra pessoa jurídica, por meio do instrumento da descentralização. Trata-se, isto sim, de atividade privada de interesse público que o Estado resolveu incentivar e subvencionar."¹

Nestas condições, a ABDI, nos exatos termos de seu objeto de atuação e da legislação que lhe é aplicável, se inclui como uma entidade social, devendo ser isenta de impostos e contribuições nos termos do Artigo 150, VI, "c" e Artigo 195, §7º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Artigo 195:

(...)

7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Ainda, os elementos acima identificados, de intensa atuação da ABDI na política industrial, tecnológica e de comércio exterior do Governo Federal, especialmente nos aspectos relativos à geração e multiplicação do conhecimento tecnológico no âmbito da indústria, revelam que a entidade também se enquadra no Art. 203, III, da Constituição, que assim dispõe:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

Também sob o enfoque do Art. 14 do CTN, a tese ora desenvolvida é a abarcada pela legislação, uma vez que a ABDI preenche todos os requisitos legais, conforme a seguinte previsão:

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.

¹ DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 18ª ed. p. 428.

Assim, a ABDI é pessoa jurídica de direito privado que não possui finalidade lucrativa, aplicando no país os seus recursos relacionados ao ensino e à pesquisa para o desenvolvimento industrial e, também, mantém escrituração de receitas e despesas em livros formais. Assim, a entidade possui caráter beneficente, de assistência social, e deve, portanto, alcançar o benefício da imunidade quanto à tributação de toda e qualquer contribuição social incidente sobre a folha de pagamento de seus empregados.

O próprio Plano de Ação e Desenvolvimento (2019) da ABDI demonstra sua ausência de finalidade lucrativa e sua função social e de interesse coletivo. Naquele documento é possível constatar que a entidade possui planejamento econométrico, ajustado com a finalidade de projetar o valor da receita orçamentária da Agência, sempre com o objetivo de fomentar o setor produtivo brasileiro na busca pela inovação e competitividade para elevar a geração de renda e emprego, ou seja, sua função de serviço social autônomo.

Logo, por ter seu objetivo beneficente, já que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda e conserva em seus livros as formalidades capazes de assegurar sua exatidão, a entidade deve ter sua imunidade declarada sem as exigências da Lei Nº 8.212/91 e suas alterações – sem a exigência de CEBAS.

2.5. Da jurisprudência quanto ao tema

A partir dos mencionados dispositivos constitucionais e do Art. 14 do CTN, a jurisprudência brasileira se consolidou no sentido de que as entidades do Sistema “S” são beneficiárias da isenção fiscal ampla (ou imunidade tributária), mesmo que a entidade não conste dos Arts. 12 e 13 da Lei Nº 2.613/55 (SENAR, SESI, SESC, SENAI e SENAC). É exatamente esse o entendimento consolidado do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. SEBRAE. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS, CRIADA POR LEI. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE CERTIFICADO. DESNECESSIDADE. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. LEI Nº 2.613/95.

1. Não procede a alegação da apelante sobre a necessidade de comprovação por parte do autor do preenchimento dos requisitos para gozar da isenção fiscal prevista na Lei Nº 2.613/55, uma vez que tendo sido a Entidade-Autora criada por lei, dispensa-se Certificado e Registro de Fins Filantrópicos. Precedente: AMS 2005.37.00.008454-5/MA; Relatora Des. Federal Maria do Carmo Cardoso.
2. O Parecer GQ - 169, elaborado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, está assim ementado: A criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os Arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24/07/1991, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no Art. 55 da mesma lei.
3. O eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei Nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo.

4. O SEBRAE, conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal em tela.

5. *Em que pese o SEBRAE não constar do rol de beneficiários do Art. 12 da Lei Nº 2.613/1955, a ele se aplica a isenção, pois possui o mesmo fim dos serviços sociais autônomos ali enumerados.*

6. Apelação e remessa oficial não providas. Sentença mantida. (AC 0019727-47.2009.4.01.3400/DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013, *grifou-se*)

Quanto ao ponto, em idêntica discussão, confira-se o acertado voto do atual Ministro Reynaldo Fonseca, acompanhado à unanimidade pela Sétima Turma do mesmo TRF – 1ª Região, reconhecendo que, mesmo não estando expressamente elencada no Art. 12 da Lei 2.613/55, a entidade do Sistema "S" faz jus à isenção fiscal ampla, pois possui o mesmo fim dos serviços sociais autônomos ali enumerados:

"(...)De outra parte, não merece prosperar o recurso interposto, vez que o eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei Nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo. Confira-se:

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 Nº 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 às entidades empresariais para fins fiscais.

2. A Lei Nº 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 incentivo 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. É cediço na Corte que "o SESI, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, 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 Nº 220.625/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 20/06/2005; REsp Nº 363.175/

PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/06/2004; REsp Nº 361.472/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003; AgRg no AG Nº 355.012/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/08/2002; e AgRg no AG Nº 342.735/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11/06/2001).

5. Recurso especial desprovido.

(STJ, RESP 766796, PRIMEIRA TURMA, MINISTRO LUIZ FUX, DJ DATA: 06/03/2006 PG: 00223).

(...)”.

3)Adotando a mesma trilha de entendimento, nego seguimento ao presente agravo de instrumento, nos termos do Art. 557, *caput*, CPC c/c o 29 RITRF da 1ª Região.” (fls. 133/134)

Ressalto, ainda, por oportuno, que o SEBRAE, conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal criada pela Lei 2.613/95.

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO SESC E AO SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. ADICIONAL PARA O SEBRAE. LEI 8.209/90, ALTERADA PELA LEI Nº 8.154/90. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA QUANTO AOS SUJEITOS PASSIVOS. REVISÃO DO ENTENDIMENTO PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NO SENTIDO DA INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O Art. 8º, §3º, da Lei Nº 8.209/90, com a redação da Lei Nº 8.154/90, impõe que o SEBRAE (Serviço Social Autônomo) será mantido por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o Art. 1º do Decreto-Lei Nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, isto é, as que são recolhidas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC. 2. As empresas transportadoras rodoviárias não contribuem para as entidades acima referidas por força do Art. 7º da Lei Nº 8.706/93. As suas responsabilidades de igual natureza são para o SEST e SENAT, também serviços sociais autônomos, porém, sem nenhuma vinculação com o SESI, SESC, SENAC e SENAI. 3. O legislador, por opção que não abre ao intérprete e aplicador da lei investigar, não incluiu a incidência do adicional destinado ao SEBRAE sobre as contribuições para o SEST e o SENAT. A homenagem ao princípio da legalidade impede que, por construção jurisprudencial, exponha-se o rol dos sujeitos passivos obrigados ao cumprimento do adicional para o SEBRAE. 4. Por determinação legal, de forma expressa, só são sujeitos passivos tributários da referida contribuição adicional, as empresas que contribuem para o SESC, SENAC, SESI e SENAI. O princípio da solidariedade social prevista na Constituição Federal pode ser limitado, no tocante às obrigações tributárias, pela lei. 5. No entanto, apesar do entendimento que este Relator vinha externando no sentido acima esposado, por entender ser o que se harmoniza com o ordenamento jurídico, a 1ª Seção do STJ pacificou posicionamento no sentido de que as empresas prestadoras de serviço, no exercício de atividade tipicamente comercial, estão sujeitas ao recolhimento da contribuição social destinada ao SESC e ao SENAC, sendo exigível, portanto, a contribuição ao SEBRAE das empresas

de transporte rodoviário vinculadas ao SEST/SENAT. Acompanhamento deste Relator à nova posição. 6. Recurso provido.”

(RESP 200400458801, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, 16/11/2004)

No mesmo diapasão:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENAI. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O INCRA, FUNRURAL, SESC, SENAC E SEBRAE . ISENÇÃO . 1. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Entidade de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Contribuições devidas ao INCRA, FUNRURAL, SESC, SENAC e SEBRAE . Isenção . Lei 2.613/1955, Artigos 12 e 13. Precedentes. 2. Apelação e remessa oficial não providas. (AC 0006125-77.2004.4.01.0000 / PA, Rel. JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES, 6ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.508 de 19/12/2011).

TRIBUTÁRIO - SEBRAE - SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ISENÇÃO - LEI Nº 2.613/95. 1. O eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei Nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo. 2. O SEBRAE , conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal criada pela Lei 2.613/95. 3. "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 às entidades empresariais para fins fiscais. "(STJ, RESP 766796, PRIMEIRA TURMA, MINISTRO LUIZ FUX, DJ DATA: 06/03/2006 PG: 00223). 4. Decisão mantida. 5. Agravo regimental improvido. (AGA 0043257-95.2009.4.01.0000 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, Rel.Conv. JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.207 de 01/07/2011).(…)”

Como se observa, a jurisprudência, inclusive do STJ (STJ, RESP 766796, Primeira Turma, Ministro Luiz Fux, DJ DATA: 06/03/2006), consolidou o entendimento de que é inexistente a cobrança de contribuições sociais patronais a todas as Entidades do Sistema “S” e não somente àquelas especificadamente citadas no Art. 13 da Lei 2.613/55.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. SEBRAE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. DESNECESSIDADE. CRIAÇÃO POR MEIO DE LEI. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI 8.212/91. IMUNIDADE. ART. 195, §7º DA CF. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. INCIDÊNCIA LÍDIMA.

1. O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE tem natureza de entidade beneficente decorrente da própria legislação, visto que,

trata-se de entidade criada por lei. Assim sendo, dispensa-se o Certificado de Entidade Beneficente e o Registro de Fins Filantrópicos para que possa gozar de imunidade tributária.

2. "Não procede a alegação da apelante sobre a necessidade de comprovação por parte do autor do preenchimento dos requisitos para gozar da isenção fiscal prevista na Lei Nº 2.613/55, uma vez que tendo sido a Entidade-Autora criada por lei, dispensa-se Certificado e Registro de Fins Filantrópicos". (AC 0019727-47.2009.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013).

3. No que se refere ao pedido deduzido na inicial para não recolhimento das contribuições a terceiros, a jurisprudência desta egrégia Corte é no sentido de que tais contribuições se caracterizam como contribuições de intervenção no domínio econômico, e, portanto não abrangidas pela isenção dada às contribuições para a Seguridade Social.

4. "As contribuições destinadas a terceiros (SESC, SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA, etc.) possuem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, consoante entendimento do STF (AI Nº 622.981; RE Nº 396.266), com contornos e destinações diversos das contribuições previdenciárias, daí porque tidas por legais referidas exações". (AMS 0014230-37.2014.4.01.3801 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 20/05/2016).

5. Apelação e remessa oficial não providas.

(AMS 0003021-66.2008.4.01.4000 / PI, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:08/07/2016)

PROCESSUAL CIVIL, PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO — AÇÃO ORDINÁRIA — ENTIDADES DO SISTEMA “S” — CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL — ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL — IMUNIDADE (ART. 195, §7º, DA CF/88) — PIS — ISENÇÃO (ART. 12 E ART. 13 DA LEI Nº 2.613/1955) — HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS — DECADÊNCIA QUINQUENAL.

As entidades filantrópicas têm imunidade da contribuição previdenciária nos termos do Art. 195, §7º, da CF/88, restando desnecessário, em razão da notoriedade da natureza dos serviços prestados pelos autores, o entendimento das condições legais para exercício dessa imunidade.

4. Precedentes do TRF1 e do STJ.

A vigência da Lei Nº 2.613/1955 após a promulgação da CF/88 deve ser mantida até que lei específica venha revogá-la.

As entidades do Sistema “S” gozam de isenção do PIS, nos termos dos Art. 12 e Art. 13 da Lei Nº 2.613/1955.

(TRF 1ª Região – Apelação/Reexame Necessário Nº 0014225-25.2012.4.01.3400/DF, Relator Convocado: Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto, Publicação e-DJF1 de 06/06/2014). Grifos Nossos.

TRIBUTÁRIO. SEBRAE. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS, INCRA E SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕESPREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS (ART. 22 DA LEI 8.212/91). INEXIGIBILIDADE.

Por outro lado, o apelante é entidade filantrópica instituída por lei, fato que afasta a obrigatoriedade de apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS.

"A criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os Arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24/07/1991, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no Art. 55 da mesma lei" (AC 0019727-47.2009.4.01.3400/DF, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013). 5. Apelação provida. Sentença reformada. (AC 0056093-80.2012.4.01.3400/DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, Rel. Conv. JUIZ FEDERAL ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 01/07/2016).

Nesse contexto, em que pese a ABDI não conste do rol de beneficiários do Art. 12 da Lei Nº 2.613/1955, a ela se aplica a isenção, pois possui fins análogos aos dos serviços sociais autônomos ali enumerados. Ademais, essa entidade preenche todos os requisitos necessários nos termos do Artigo 195, §7º, da Constituição.

O quadro jurisprudencial revela que a imunidade não está ligada à previsão expressa da entidade do Sistema "S" em lei de isenção tributária, uma vez que o SEBRAE não consta da Lei Nº 2.613/55 e, mesmo assim, solidificou-se a jurisprudência em favor de sua isenção.

A interpretação lançada pelo juízo da 8ª Vara Federal na sentença proferida na Ação Nº 0035093-53.2014.4.01.3400, em que a Agência de Promoção de Exportações do Brasil – APEX-BRASIL busca a declaração de imunidade tributária ou a isenção, destoa completamente da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Ao afastar a aplicação da isenção à APEX sob o fundamento de que os Arts. 12 e 13 Lei Nº 2.613/55 não preveem essa entidade como destinatária do benefício e que "somente com a edição de lei específica é possível conferir isenção tributária à autora", o juízo da 8ª Vara Federal assume uma posição isolada do TRF-1ª Região.

Ademais, nenhuma outra sentença ou acórdão sobre o tema impôs o enquadramento da entidade no conceito do Art. 3º da Lei Nº 8.742/93 como condição para obter a imunidade prevista no Art. 195, §7º, da Constituição.

Ainda que esse fundamento seja discutido na demanda que será ajuizada em favor da ABDI, esta se enquadra no conceito do referido Art. 3º, uma vez que é uma entidade que, dentre os seus objetivos, promove a "integração ao mercado de trabalho" (Art. 2º, I, c, da Lei Nº 8.742/93) e, portanto, presta "atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei" (Art. 3º, *caput*, da Lei Nº 8.742/93).

Certamente, a apelação interposta pela APEX deve a ser provida no Tribunal e deve ser revertida a sentença no âmbito dessa Corte. Conclui-se, portanto, que a ABDI tem direito límpido e cristalino de não se submeter ao recolhimento das contribuições sociais patronais incidentes sobre a folha de salários, do PIS sobre folha e das contribuições destinadas a terceiros.

2.6. Da Solução de Consulta COSIT Nº 558/17

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Cosit Nº 558/17, publicada no DOU de 02.01.2018, proferiu manifestação vinculante no sentido de que “atendidos os requisitos da Lei Nº 12.101, de 2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do Art. 195, §7º, da CF, de 1988”.

A resposta à consulta revogou entendimento anterior da Receita e se manifestou no sentido de dar guarida à pretensão das entidades do Sistema “S”, adotando o entendimento favorável à imunidade, conforme a seguinte ementa:

SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. IMUNIDADE. IMPOSTOS. CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS. O patrimônio, renda ou serviços vinculados às finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos são imunes a impostos, nos termos do Art. 150, VI, “c”, da CF, de 1988, desde que atendidos os requisitos dos Arts. 9º, §1º, e 14 do CTN e dos Arts. 12 (exceto alínea “f” do seu §2º) e Parágrafo único do Art. 13, da Lei Nº 9.532, de 1997. Inexistindo ofensa à livre concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, como no caso dos rendimentos relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados aos objetivos da entidade. Atendidos os requisitos da Lei Nº 12.101, de 2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do Art. 195, §7º, da CF, de 1988. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA 5.015, DE 21 DE JULHO DE 2017 DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal de 1988, Arts. 150, VI, “c” e §4º, e 195, §7º; Lei Nº 5.172, de 1966, Arts. 9º, §1º, e 14; Lei Nº 9.532, de 1997, Art. 12 (exceto alínea “f” do seu §2º) e Parágrafo único do Art. 13; Lei Nº 12.101, de 2009, IN RFB Nº 1.585, de 2015, Art. 72; SCI Nº 4, de 2014.

Observa-se desta Solução de Consulta, que a Receita Federal não fez qualquer limitação em relação às Entidades do Sistema “S”, afirmando a todos os serviços sociais autônomos a imunidade em relação às contribuições da seguridade social, incluindo-se, portanto, a ABDI. Conclui-se, portanto, que a própria Administração Pública, por meio de seu órgão arrecadador, possui entendimento vinculante no sentido de reconhecer a imunidade em relação às contribuições da seguridade social da Agência ora consulente.

3. DA CONCLUSÃO

A conclusão deste artigo é no sentido de responder positivamente à indagação, de modo a concluir que a ABDI faz jus à imunidade tributária das contribuições sobre seguridade social e de terceiros diante de sua natureza jurídica, dos comandos dos Arts. 195, §7º, e 203, III, da Constituição e da Solução de Consulta COSIT Nº 558/17, publicada no DOU de 02.01.2018, editada pela Receita Federal do Brasil.

4. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÀVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.
- CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARVALHO FILHO, José. *Manual de direito administrativo*. 30ª ed. Atlas, São Paulo, 2016.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. Editora Atlas, 20ª edição, 2007.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Volume 1. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1977.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
-

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral. Tomo VI*. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário. Volume 2*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 344 páginas.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2003.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso básico de direito constitucional: teoria da constituição e controle de constitucionalidade. Tomo I*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
