

Tributação de Bolsas de Estudo Oferecidas a Empregados de Instituições de Ensino

Kildare Araújo Meira

Advogado sócio da [Covac Sociedade de Advogados](#), Pós-Graduado em *Direito Processual Civil* pelo Instituto Brasiliense de Ensino e Pesquisa – IBEP e Instituto Brasileiro de Direito Processual –IBDP, Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília – UCB, sócio e membro da Associação Brasileira de Direito Tributário; Secretário Geral da Fundação de Assistência Judiciária da OAB/DF; Professor da ESA-OAB/DF: Curso Questões atuais de defesa Tributária.

João Paulo de Campos Echeverria

Advogado formado pela Universidade de Brasília (UNB), sócio [Covac Sociedade de Advogados](#).

Thiago Graça Couto

Advogado Associado a [Covac Sociedade de Advogados](#) e a *American Bar Association*, membro da YLD/ABA, *Young Lawyers Division*, *Litigation Committee*, e *Taxation Committee*, especialista em Processo Civil pela PUC-Rio, pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e com extensão em Direito da Tecnologia da Informação pela FGV-Rio. Associado Fundador da [Associação Brasileira de Jovens Advogados - ABJA](#) e Instituto Brasileiro de Jovens Advogados - IBJA

I. INTRÓITO

1. Trata-se de artigo que tem por escopo analisar a prática contumaz da Receita Federal do Brasil em autuar Instituições de Ensino e lançar tributos, especificamente contribuições sociais, incidentes sobre bolsas de estudo fornecidas a funcionários e dependentes.

II. DO PRISMA CONSTITUCIONAL

2. Inicialmente, cumpre analisar brevemente a questão posta em debate sob a luz da Constituição Federal, já que o que está se discutindo, em última análise, é a possibilidade de ingresso no ensino superior pelos empregados e dependentes de instituições de ensino.

3. Conforme doutrinado por Celso de Mello¹, *o conceito de educação é mais compreensivo e abrangente do que a mera instrução. A educação objetiva propiciar a formação necessária ao desenvolvimento das aptidões, das potencialidades e da personalidade do educando. O processo educacional tem por meta: (a) qualificar o educando para o trabalho; e (b) prepará-lo para o exercício consciente da cidadania. O acesso à educação é uma das formas de realização concreta do ideal democrático.*

4. A educação é um direito social básico, previsto pela cláusula pétrea estipulada no Art. 6.º da Constituição Federal². Mais adiante, em seu Art. 205, a CFRB delimita que a *educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

5. Na realidade, como bem salientado pelo Min. Eros Grau³, mais do que simples instrumento de governo, nossa Constituição enumera programas e diretrizes para serem realizados pelo Estado em conjunto com a sociedade. A CF1988 postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos

¹ MELLO FILHO, José Celso de. *Constituição Federal anotada*. 2ª. ed. São Paulo, Saraiva, 1985.

² Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

³ ADI 1950 – Supremo Tribunal Federal. DJU: 03.11.2005

seus artigos. 1.º, 3.º. e 170⁴, incluindo a dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho e da livre iniciativa, construção de sociedade livre, justa e solidária, garantida do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais.

6. Seja de forma genérica ou quando trata especificamente de questões educacionais, fica claro que a *mens legis* da CFRB é proteger e universalizar o acesso à educação, especialmente no caso do ensino superior, que conforme Art. 208 inciso V⁵ é acessível apenas de acordo com a capacidade de cada um.

⁴ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

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; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - ~~tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.~~

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995](#))

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.

⁵ Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;

7. O oferecimento de bolsas de estudo por entidades privadas é justamente uma condição que maximiza a capacidade individual de acesso à educação. Tal questão ganha contornos ainda mais dramáticos quando se analisa o panorama da educação superior no Brasil, onde pouco mais de 13.71% dos jovens ingressaram em cursos superiores no ano de 2008⁶.

8. Razoável concluir, portanto, que a maximização do acesso ao ensino através da concessão de bolsas por entidades de ensino superior a seus empregados e dependentes, bem como a concessão de bolsas para educação infantil, fundamental, média e técnica, contribui de forma decisiva para o sucesso do plano de ação normativo entre Estado e sociedade proposto pela Constituição Federal.

9. Não obstante, a ânsia arrecadatória da autoridade fazendária está pondo em risco esta relação, exigindo o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre montante que não tem por origem contraprestação laboral, como será detidamente analisado no tópico abaixo.

III. DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE BOLSAS DE ESTUDO

10. Um dos principais argumentos utilizados pela RFB para atuar entidades nos casos aqui analisados é de que as bolsas escolares concedidas a funcionários e/ou dependentes estariam dentro do conceito de salário-contribuição estipulado pelo Art. 28 da Lei 8.212/91.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos,

⁶ Disponível em: < <http://educacao.uol.com.br/ultnot/2009/11/27/ult105u8931.jhtm>>. Acesso em 01/03/2011

devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

11. Inicialmente, há de se argumentar que o salário-de-contribuição é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado da previdência social, configurando a tradução numérica do fato jurídico tributário. Em resumo, são os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador.

12. Na hipótese de concessão de bolsas de estudo pela empresa aos seus funcionários e dependentes, não há que se falar em remuneração de trabalho efetivamente prestado, mas sim de investimento na qualificação dos empregados, não podendo ser considerado salário *in natura*. O mesmo raciocínio se aplica ao caso de oferecimento de bolsas aos dependentes, que igualmente não possuem natureza salarial, já que não representa retribuição por serviços prestados e, da mesma forma das bolsas concedidas aos empregados e dependentes, carecem de requisito básico para serem consideradas como salário, qual seja: **habitualidade**, na forma do inciso I do art. 28 da Lei n. 8.212/91:

*Art. 28 I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os **ganhos***

***habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

13. Outro argumento muito utilizado pela autoridade fazendária é o fato de que cursos superiores não estariam previstos pela alínea *t* do §9.º do Art. 28 da Lei n.º 8.212/91, que lista algumas das exclusões do salário-de-contribuição.

Art. 28 t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

14. É um equívoco constante do fisco taxar de *exaustiva* a listagem do mencionado dispositivo. O próprio conselheiro do então Conselho de Recursos da Previdência Social e auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, Fábio Zambitte Ibrahim, pondera em seu livro que, *evidentemente, seria impossível a previsão da legislação de todas as parcelas excluídas do salário-de-contribuição, sendo a antevisão legal meramente exemplificativa*⁷.

⁷ IBRAHI, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário, Niterói – RJ, Ed. Impetus. Pg: 289

15. O dispositivo legal acima transcrito, em consonância com a Constituição Federal, revela a evidente intenção do legislador em sopesar o aprendizado e aperfeiçoamento do trabalhador, estimulando seu desenvolvimento profissional e educacional. Ainda que não mencione especificamente a exclusão do salário-de-contribuição de valores relativos a bolsas em cursos superiores, quando interpretado à luz da CFRB, é plenamente razoável concluir que tais cursos capacitam os profissionais que recebem tais auxílios e que, portanto, são isentos da incidência de contribuições previdenciárias.

16. Não se apresenta, portanto, coerente que os órgãos administrativos de arrecadação ajam de forma tal que uma instituição de ensino superior, cujo objetivo constitucional é justamente o fomento da educação e da cultura nacional, seja forçada a restringir a concessão de bolsas de estudos apenas a candidatos que não sejam funcionários ou tenham qualquer vínculo de dependência com estes, sob pena de ser onerada financeiramente.

17. Como se vê, aplicando-se os dispositivos da Lei n.º 8.212/91, após a devida interpretação conforme a Constituição é possível concluir pela ilegalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudo.

18. O mesmo ocorre quando analisamos a questão sob a ótica da CLT.

19. Assinala o art. 458, §2º, II, da consolidação trabalhista, que as verbas destinadas ao custeio de bolsa educacional não integram a base salarial, sejam elas oferecidas em estabelecimento próprio ou de terceiros, *in verbis*:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada ao caput pelo Decreto-Lei nº 229, de 28.02.1967)

(...)

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário** as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

(...)

*II - **educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;***

(grifos editados)

20. Aliás, ao incluir esse inciso II, no parágrafo 2º, do art. 458 da CLT, nada mais fez o legislador do que declarar, pelo meio legal, que o benefício concedido a tal título tem natureza de uma obrigação legal ou **iniciativa social**, mas, não de pagamento de salários, algo que está em perfeita harmonia com a ação global normativa Estado x Sociedade proposta pelo CFRB.

21. E não cabe aqui a alegação de que vige a regra da especialidade no tocante às normas previdenciárias, pois o Código Tributário Nacional, precisamente em seu art. 110, estabelece que não é da competência das normas tributárias alterar o alcance dos conceitos e das normas de direito privado, como é o caso do conceito de salário entabulado no art. 458 da CLT:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e **o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.***

(grifos editados)

22. Ou seja, não pode a legislação previdenciária tentar alterar ou restringir o conceito de salário dado pela legislação trabalhista, muito menos quando há regulamentação estabelecida em sede de convenção coletiva, como é bastante comum, já que tal norma trabalhista apresenta natureza normativa, exatamente como visa proteger o Código Tributário Nacional no artigo precedente.

23. Não é demais, nesse caso, a transcrição do art. 611 da CLT:

*Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de **CARÁTER NORMATIVO**, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.*
(grifos editados)

24. Esta questão, inclusive, não é nova no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, já tendo esta corte superior exarado posicionamento pela não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo fornecidas a funcionários por diversas vezes⁸.

⁸ *TRIBUTÁRIO – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO) – NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO – AUXÍLIO-TRANSPORTE – PAGAMENTO EM DINHEIRO – LEI N. 7.418/85 – DECRETO N. 95.247/87 – INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.*

1. O Tribunal de origem assentou que o vale-transporte foi pago pela empresa a seus funcionários em dinheiro e de forma habitual, o que gera a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, não se enquadrando na hipótese prevista no parágrafo único do art. 5º do Decreto n. 95.247/87, bem como que os acordos e convenções coletivas não podem sobrepujar-se às normas de ordem pública.

2. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador, na educação de seus empregados, não integram o salário-de-contribuição; portanto, não

25. Com relação a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsa de estudo paga para dependentes do empregado, em recente decisão o Min. Luiz Fux igualmente entendeu pela sua não incidência. Transcrevemos abaixo excerto retirado do Agravo de Instrumento n.º 1.660.484-RS:

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de agravo de regimental interposto pela UNIÃO(FAZENDA NACIONAL), contra decisão que restou assim redigida:

compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Agravos regimentais improvidos. (Processo AgRg no REsp 1079978 / PR AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0170446-9 Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 21/10/2008 ata da Publicação/Fonte DJe 12/11/2008)

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM EDUCAÇÃO DO EMPREGADO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER SALARIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados. 2. Recurso especial provido." (REsp 853.969/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.9.2007, DJ 2.10.2007, grifei.)

"RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO) - NÃO-INCIDÊNCIA - NATUREZA NÃO SALARIAL - ALÍNEA 'T' DO § 9º DO ART. 28 DA LEI N. 8.212/91, ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97 - PRECEDENTES. O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97. Recurso especial improvido."

(REsp 371.088/PR, deste relator, DJ 25.8.2006, grifei.)

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. **"O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).**

2. *In casu*, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação **dos próprios empregados ou dependentes**, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. *Agravo de instrumento desprovido.*

26. No mais, bolsas concedidas aos filhos de funcionários não são consideradas, sob nenhum aspecto, como salário recebido pelo empregado, de acordo com que dispõe o Decreto-Lei n.º 1.422, de 23 de outubro de 1975, e a Medida Provisória n.º 1.607-17 de 29 de abril de 1998, convertida na Lei n.º 9.766, de 18 de dezembro de 1998, que versam sobre salário-educação.

27. Também na legislação sobre Imposto de Renda, a bolsa de estudo se caracteriza como benefício exclusivo para o empregado, seus filhos ou dependentes legais, a título de proporcionar-lhes o estudo e não representa, para o empregador, nenhuma vantagem.

28. É um benefício de cunho social que, via de regra, é concedido em virtude de acordo ou convenção coletiva, objetivando justamente o aperfeiçoamento cultural tanto do empregado quanto de seus filhos e/ou dependentes legais.

29. Nessa direção, o artigo 12 da Lei n.º 11.096/05, ao possibilitar que as bolsas concedidas a funcionários e seus dependentes sejam apropriadas como assistência social, elimina qualquer discussão da inclusão desses benefícios como salário de contribuição da cota patronal.

30. Além do precedente acima do STJ, no RESP 921.851/SP, o Tribunal Superior também ratificou o entendimento que independentemente da bolsa de estudo ser concedida a funcionário ou seus dependentes esta não compõe a base de cálculo da contribuição social, como deixa claro o Relator do Acórdão citado Ministro João Otávio de Noronha no trecho do seu voto infra transcrito:

Com efeito, acerca dessa tema, é reiterada a orientação desta Corte de que os valores despendidos pela empresa (empregador) com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97. Neste contexto, entendo que entendimento idêntico deva ser aplicado aos filhos dos funcionários, caso em que a natureza e efeitos resultantes do pagamento da referida verba devem ser preservados.

31. Ademais disso, importante repisar o fato de que mesmo a lei de custeio da previdência social não incide sob o caso em espeque, pois para a Lei n. 8.212/91 somente seria considerado salário “*a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa*”, na forma do inciso I do art. 28.

32. Essa exigência, diga-se, provem da própria Constituição, precisamente no art. 201, § 11:

*Art. 201 § 11. **Os ganhos habituais do empregado**, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.*

33. No caso da bolsa de estudos, fica evidente que não há habitualidade no pagamento, pois, por sua própria natureza, tem tempo certo de acabar, mormente com a formatura do aluno, o que desnatura a concessão de bolsas de estudos dentro do conceito de salário por todas as formas.

III. CONCLUSÕES

34. Como visto acima, analisando-se o plexo normativo previdenciário e trabalhista à luz da Constituição Federal, conclui-se pela impossibilidade da incidência de

contribuições previdenciárias sobre concessão de bolsas de estudo a empregados e dependentes.

35. Esta atitude das entidades de ensino nada mais é do que a implementação da sinergia entre Estado e Sociedade proposta pelo legislador constitucional, devendo esta prática ser prestigiada pelo Poder Judiciário de forma a se rechaçar eventuais autuações, lançamentos e cobranças de tributos nestes casos.

Referência Bibliográfica

IBRAHI, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**, Niterói – RJ: Ed. Impetus.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 21ª. Ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**, 2ª. Ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 23ª. Ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.