

DA DEDUÇÃO DOS CUSTOS DO MATERIAL DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO SERVIÇO DE CONCRETAGEM

DÉCIO SELJI FUJITA¹

RESUMO

A dedução do custo do material da base de cálculo do imposto sobre serviço de qualquer natureza no serviço de concretagem já foi objeto de discordância entre os Tribunais Superiores. Oportuno ressaltar que o imposto sobre serviços de qualquer natureza compete aos Municípios e ao Distrito Federal, nos moldes preconizados pelo artigo 156, inciso III, combinado com o artigo 32, § 1º, da Constituição da República e, quando ocorrer a subsunção do comportamento do contribuinte (fato) à norma, no caso, algumas das hipóteses previstas no Decreto-Lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 116/2003, como regra, incidirá o imposto sobre serviço. No caso da dedução do custo do material da base de cálculo do ISSQN, de há muito entendia o Colendo Superior Tribunal de Justiça pela impossibilidade da sua dedução, inclusive editando o verbete 167 (O Fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS). Todavia, a Suprema Corte, em regime de repercussão geral, com entendimento diametralmente oposto, alterou este entendimento ao admitir a dedução do custo dos materiais da base de cálculo do ISSQN, fundamentando-se sua decisão na recepção do artigo 9º, § 2º, letra “a”, do Decreto-Lei nº 406/68, cujo posicionamento hoje prevalece.

Palavras-chave: serviço de concretagem, imposto sobre serviços, dedução do custo do material da base de cálculo, possibilidade.

¹ Procurador do Município de Diadema, Advogado militante nas áreas de Direito Civil, Penal e Tributário, Articulista, Parecerista, Pós-graduado com especialização em Direito Público pela Escola Paulista de Direito, Pós-graduado com especialização em Direito Tributário pelo Centro Universitário de Bauru.

SUMÁRIO

1 – COMPETÊNCIA.....	03
2 – NATUREZA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.....	07
3 – IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO - SÚMULA 167 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	09
4 – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – RE 603.497-MG.....	12
5 – CONCLUSÃO.....	15
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	16

1 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nosso país adotou como forma de Estado a forma federativa que implica em dizer que existem diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, consoante dispõe o artigo 18 da Constituição da República.

Dessa forma, vê-se que o Estado federativo brasileiro é composto pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, dotados de competência legislativa plena, os quais são pessoas políticas com capacidade de editar atos normativos primários obedecidos às matérias a elas atribuídas pela Constituição Federal.

Dispõe a artigo 145, da Constituição Federal que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Como bem lembrado por José Afonso da Silva² “A competência tributária é discriminada pela Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Compreende a competência legislativa plena, e é indelegável...”

De uma forma singela, tem-se que a competência tributária nada mais é do que a atribuição ou poder extraído diretamente da Constituição, para as pessoas políticas editar leis de forma abstrata instituindo tributos, podendo-se aqui se valer da cátedra de Paulo de Barros Carvalho³ que afirma

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

² SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo, editora Malheiros, 22ª edição, 2003, pág. 699.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, São Paulo, editora Saraiva, 9ª edição, 1997, pág. 140.

Sacha Calmon⁴ leciona que

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias).

Importante anotar que inexistente qualquer outra pessoa jurídica com competência tributária em nosso ordenamento jurídico além das supramencionadas.

Pode ocorrer de uma pessoa jurídica de direito público, como por exemplo, uma autarquia, receber do ente competente por meio de lei (leia-se pessoa política – união, estado, distrito federal ou município) atribuições para arrecadar e fiscalizar determinado tributo. Neste caso, fala-se em capacidade tributária ativa e não em competência tributária que é indelegável.

A capacidade tributária ativa confere a pessoa jurídica de direito público, a possibilidade de integrar a relação jurídico-tributária no polo ativo somente arrecadando e fiscalizando, assim como a possibilidade de arrecadar e também permanecer com o tributo arrecadado, denominando-se neste caso a parafiscalidade, como ocorre com os serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAC entre outros).

Na seara tributária a repartição de competências é atribuída exclusivamente à Constituição Federal, salientando que nenhum outro instrumento normativo pode no nosso país estabelecer, limitar ou extinguir competências tributárias, ressalvadas as emendas constitucionais.

Quanto esta última espécie legislativa é importante frisar que em se tratando de competência tributária conferida exclusivamente aos entes políticos que compõe a forma federativa de Estado, nem a emenda constitucional poderá abolir, pois constitui cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal).

⁴ Revista do Advogado, Temas atuais de Direito Tributário, nº 118, dezembro de 2012, pág. 166.

Oportuno mencionar que mesmo com essa rigidez constitucional é possível haver alterações na distribuição de competências, como bem observado por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁵:

Prova de que alterações, e até supressões, são cabíveis foi dada pela Emenda Constitucional nº 3/93. Esta Emenda determinou a extinção da competência para instituição de dois impostos que haviam sido originariamente previstos na Carta de 1988: o Imposto Adicional ao Imposto sobre a Renda (AIR), dos estados e DF, e o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos (IVVC), dos municípios e DF. Esta supressão de competências, todavia, não foi entendida como tendo colocado em risco a integridade da Federação, uma vez que a perda da arrecadação decorrente desses impostos não chegou a prejudicar de forma importante a autonomia financeira dos entes federados atingidos.

Ainda, importante esclarecer que a Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos os institua por meio de lei.

A título de ilustração o artigo 156, I, da Constituição da República, concede aos municípios a competência para instituição de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não significando que qualquer município possa imediatamente exigir do contribuinte o tributo.

Será necessário que o poder legislativo local edite lei que descreva todos os elementos jurídicos essenciais, vale dizer, o fato gerador da obrigação tributária principal (hipótese de incidência), a base de cálculo, as alíquotas, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Oportuno esclarecer que do estudo da competência tributária é possível extrair alguns princípios como o da facultatividade, o da incaducabilidade, o da irrenunciabilidade e o da indelegabilidade.

Segundo Ricardo Cunha Chimenti⁶

⁵ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; Direito tributário na constituição e no STF. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007, pág. 03.

⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas, Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010, pág. 17/18.

Princípio da facultatividade. O titular da competência tributária pode até mesmo optar por não exercitá-la (muitos Municípios não instituíram o ISS por entenderem que o custo da sua administração seria maior do que o valor arrecadado)...

Princípio da inciducabilidade. A circunstância de um ente político não instituir desde logo o seu tributo não o impede de legislar sobre a matéria e instituí-lo a qualquer tempo.

Princípio da irrenunciabilidade. Um ente político não pode editar uma lei renunciando à competência que lhe foi deferida pela Constituição Federal para instituir um tributo, embora possa conceder isenções.

Princípio da indelegabilidade. Um ente político não pode atribuir seus poderes de legislar sobre tributos a outro ente político. O não exercício da competência tributária por determinada pessoa política não autoriza que outro ente político passe a exercitá-la.

Importante lembrar, por fim, que a competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza é atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, nos moldes preconizados pelo artigo 156, inciso III, combinado com o artigo 32, § 1º, da Constituição da República, obedecidos os ditames do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 116/2003.

2 – NATUREZA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza incide sobre a prestação de serviço que consiste em uma obrigação de fazer, ou seja, uma conduta humana voltada a desenvolver um esforço humano em favor de um terceiro.

Como bem explicitado pelo Kiyoshi Harada⁷

Serviço significa um bem econômico **imaterial**, fruto de esforço humano aplicado à produção. “*É produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob forma de bem material*” (Cf. Grande enciclopédia Delta Larousse. Rio de Janeiro: delta, 1970, vocábulo serviço).

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração. O ISS recai sobre circulação de bem **imaterial** (serviço). Resulta da obrigação de fazer. O ICMS recai sobre circulação de bem **material** (mercadoria). Resulta da obrigação de dar.

Importante lembrar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do artigo 110, do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual deve ser mantido o conceito da obrigação de fazer do direito civil.

Mais uma vez nos valem os ensinamentos de Kiyoshi Harada⁸ que asseverou

Se a Constituição Federal utilizou a expressão *serviços de qualquer natureza* para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente, o conceito dado pelo direito privado é vinculante, não podendo o legislador tributário alterar esse conceito. Isso está expresso no art. 110 do CTN.

⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário Municipal. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007, pág. 221

⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário Municipal. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007, pág. 220

Oportuno ressaltar que em se tratando de obrigação de dar e utilizando-se novamente do conceito do direito civil, não incidirá o imposto sobre serviços, mas sim o imposto sobre circulação de mercadorias.

Exemplo típico da incidência de ICMS recai sobre operações de locação de bens cuja natureza se subsume na obrigação de dar e não de fazer, inclusive é objeto de súmula vinculante nº 31:

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

3 – IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO - SÚMULA 167 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O fornecimento de concreto utilizado na construção civil não se subsume simplesmente a uma venda de cimento, areia, pedra britada e água, uma vez que são necessários conhecimentos técnicos na dosagem desses materiais para a utilização na obra.

É cediço que em cada obra em que é necessária a utilização do concreto há necessidade de uma especificação técnica para cada etapa e para cada espécie construção.

Para a construção dos alicerces de um empreendimento imobiliário é necessário uma dosagem de materiais que compõe o concreto, diferentemente da dosagem necessária para a feitura de um simples muro divisório.

É nesse sentido que se necessita de conhecimentos técnicos para a elaboração final do concreto que será utilizado na obra, preponderando, portanto, esta prestação de serviços sobre o valor do material empregado, motivo pelo qual se exigia o imposto sobre serviços sobre o valor total do concreto sem a dedução do material.

Esse entendimento inclusive foi sumulado pela Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça no verbete 167

O FORNECIMENTO DE CONCRETO, POR EMPREITADA, PARA CONSTRUÇÃO CIVIL, PREPARADO NO TRAJETO ATE A OBRA EM BETONEIRAS ACOPLADAS A CAMINHÕES, E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, SUJEITANDO-SE APENAS A INCIDENCIA DO ISS.

À época, num dos julgamentos que levou a edição desta súmula, para justificar esse posicionamento, em seu voto, o Ministro Antonio de Pádua Ribeiro da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 29.858-5-RJ, citou precedente do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do

Recurso Extraordinário nº 82.501-SP que bem explicitou esse posicionamento e que pela sua importância segue a seguir colacionada

“A preparação do concreto, seja feita na obra – como ainda se faz nas pequenas construções -, seja feita em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviços técnicos, que consiste na mistura, **em proporções que variam para cada obra**, de cimento, areia, pedra britada e água, e mistura que, segundo **Lei Federal 5.194/65**, só pode ser executada, para fins profissionais, por quem foi registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, pois demanda cálculos especializados e técnica para a sua correta aplicação. O preparo do concreto e a sua aplicação na obra é uma fase da construção civil, e, quando os materiais a serem misturados são fornecidos pela própria empresa que prepara a massa para a concretagem, se configura hipótese de empreitada com fornecimento de materiais, e não – como pode ocorrer com a colocação de placas de cimento pré-fabricadas – venda de mercadoria produzida por quem igualmente se obriga a instalá-la na obra. Para a concretagem há duas fases de prestação de serviços: a da preparação da massa, e a da sua utilização na obra.

Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita, em geral, sob a forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade de empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões, e que funcionem no lugar em que se constrói, ou já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustadas às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricadas, estas sim mercadorias”.

E continua,

A esses elementos caracterizadores da prestação de serviços, acrescente-se este, acentuado por Hely Lopes Meirelles (parecer, às fls. 368-369):

“Outro elemento que caracteriza a concretagem como serviço é a “fixação da relação água-cimento”, que só se efetiva momentos antes da descarga do caminhão-betoneira, e consiste na exata dosagem de água para cada obra e para cada tipo de aplicação de concreto. Por outras palavras, essa “relação” depende até mesmo do tipo de equipamento a ser empregado na aplicação, para dar-se consistência conveniente à mistura (seca, plástica ou fluída) e obter-se a resistência necessária para cada obra, segundo suas características e destinação. Qualquer erro nessa “relação” poderá comprometer a resistência do concreto e consequentemente a da obra. Serviço técnico, portanto (Cf. **Ary F. Torres e Carlos Eduardo Rosman, Método para Dosagem Racional do Concreto, 1956, pp. 12 segs.**)”

De tudo isso concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico de utilização em cada obra, não se confunde com mercadoria.”

Dessa forma, utilizando-se dos conceitos de direito civil, nota-se que em razão da necessidade de prestação do serviço técnico na elaboração do concreto, preponderava a atividade de fazer ao invés da obrigação de dar.

4 – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – RE N° 603.497-MG

Após a edição da súmula 167 em 11/09/1996 pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consolidando o entendimento sobre a impossibilidade de dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços na prestação de serviços de concretagem, ainda pendiam questionamentos sobre a possibilidade da dedução no Colendo Supremo Tribunal Federal.

Isso porque os recorrentes insistiam na tese de que o artigo 9º, § 2ª, alínea “a”, do Decreto-Lei n° 406/68 foi recepcionado na Constituição Federal e que este dispositivo legal permitia a dedução dos custos dos materiais da base de cálculo do imposto sobre serviços na prestação de serviços de concretagem.

Com a chegada à Suprema Corte de inúmeros recursos extraordinários questionando esta recepção e, considerando que a decisão sobre o tema resolveria milhares de situações, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral, nos moldes preconizados pelo artigo 543-B do Código de Processo Civil, e decidiu a questão.

O Pretório Excelso acabou por acolher a tese dos recorrentes no sentido da recepção pela atual ordem constitucional do disposto no artigo 9º, § 2ª, alínea “a”, do Decreto-Lei n° 406/68, admitindo, desse modo, a dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços nos serviços de concretagem.

Este entendimento foi pacificado com o julgamento do RE n° 603.497-MG relatado pela Ministra Ellen Gracie, julgado em 24/11/2009:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, *b*, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Ressalte-se que hodiernamente, portanto, é admitida a dedução dos materiais empregados na concretagem da base de cálculo do imposto sobre serviços, inclusive com a alteração do posicionamento do Colendo Superior Tribunal de Justiça que passou assim a decidir:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. *Após o julgamento do RE nº 603.497, MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Agravo regimental desprovido.* (AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 409.812-ES, Primeira Turma, Relator Ministro Ari Pargendler, j. 01/04/2014)

Para melhor ilustrar segue também recente decisão proferida pela 15ª Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação Cível nº 0013876-86.2010.8.26.0223, Relator Desembargador Fortes Muniz, j. 08/05/2014 (fls. 26/28):

IMPOSTO – ISS - Serviços de concretagem - Dedução dos materiais empregados – Admissibilidade - Entendimento firmado pelo Colendo STF pela sistemática de repercussão geral - Ação declaratória c.c repetição de indébito procedente - Sentença mantida Apelo da Municipalidade desprovido.

Importante lembrar que no corpo do relatório o ilustre Relator fez questão de ressaltar que *“Assim sendo, embora não se desconheça a Súmula 167 do C. STJ, ou mesmo a questão infraconstitucional acerca da matéria, não se pode olvidar que recente decisão da Ministra Ellen Gracie, para fins de repercussão geral reconhecida no julgamento do RE 603.497, colaciona voto de oito dos atuais integrantes da Corte Suprema no sentido de excluir da base de cálculo os materiais empregados na construção civil”*.

Oportuno frisar que tal entendimento nos parece mais razoável e equânime na medida em que permite a dedução dos custos do material da base de cálculo do ISS, já que o custo do material empregado na concretagem é vultoso e acaba por onerar demasiadamente o contribuinte do imposto sobre serviço.

5 – CONCLUSÃO

O tema posto merece atenção pela divergência que existia entre o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, na medida em que eram diametralmente opostos.

Inicialmente entendia o Colendo Superior Tribunal de Justiça que não era possível a dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços nos serviços de concretagem em razão da necessidade de prestação de serviços técnicos na sua elaboração, uma vez que a quantidade de cimento, areia, pedra britada e água, deveriam ser feitas por profissional inscrito no conselho de engenharia.

Preponderava assim o serviço técnico especializado sobre o valor dos materiais empregados no serviço de concretagem, os quais não podiam ser deduzidos.

A insatisfação com este posicionamento levaram vários contribuintes a manejarem recursos extraordinários que, ao chegar a Suprema Corte, foi reconhecida sua repercussão geral, o qual também acabou decidindo pela possibilidade da dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços nos serviços de concretagem.

Isso porque o artigo 9º, § 2ª, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 406/68, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, admite a dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços nos serviços de concretagem.

Com este novo posicionamento, o Colendo Superior Tribunal de Justiça alterou seu entendimento para admitir a dedução dos custos do material da base de cálculo do imposto sobre serviços nos serviços de concretagem, entendimento este que também vem sendo seguido pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Oportuno ressaltar, por fim, que o atual entendimento, s.m.j., nos parece mais adequado e ponderado, pois permite a dedução dos materiais empregados nos serviços de concretagem que, por sua vez, são vultuosos e acabam por onerar demasiadamente o contribuinte do imposto sobre serviços.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente; **Direito tributário na constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 13ª edição, 2007.

CAPEZ, Fernando; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ROSA, Márcio Fernando Elias; e SANTOS, Marisa Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Editora Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros editores, 25ª edição, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Sinopses jurídicas, Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª edição, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 9ª edição, 1997.

_____. **Comentários à Constituição Federal, Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 11ª edição, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros editores, 20ª edição, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros editores, 22ª edição, 2003.

REVISTA DO ADVOGADO. Temas atuais de direito tributário. São Paulo: Nº 118, 2012.