

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: NÃO INCIDÊNCIA NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS

Cláudio Augusto Gonçalves Pereira

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal no que concerne à incidência ou não do imposto sobre serviços de qualquer natureza nos casos específicos dos registros públicos, cartórios e notariais, bem como sobre a forma de tributação: fixa ou não. A questão é bem controvertida e não houve ainda consenso na melhor doutrina, gerando grandes debates jurídicos sobre o assunto aqui tratado. Portanto, nossa intenção não é a de esgotar o tema proposto, mas tão somente o de contribuir com mais um debate construtor.

2. A decisão do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal entendeu ser constitucional a incidência do ISS nos serviços praticados pelos cartórios, notariais e registros públicos que estão indicados nos itens 21 e 21.01 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar n. 116/03. Referido posicionamento foi extraído a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3089-2/DF, promovida pela Associação dos Notários e

Registradores do Brasil, a qual foi conhecida e julgada improcedente nos seguintes termos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributação. Itens 21 e 21.1. Da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Constitucionalidade. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21.21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição, porquanto matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no artigo 150, § 3º, da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI 3.089/DF, Rel. Min. Carlos Britto, Rel. p/acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 13.02.2008, DJe-142, divulg. 31.07.2008, public. 1º.08.2008, *Ementário* 02326-02, p.265, RTJ 209-01/69, LEXSTF v. 30, n.357, p. 25-58, 2008).

Em julgamentos anteriores, nossa Corte Suprema se manifestava reiteradamente no sentido de que os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofreriam a incidência do ISS porquanto se caracterizariam essencialmente como serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poderes, conforme disposição constitucional inserida no artigo 236. Entendiam ainda que a cobrança do imposto, ora em comentário, seria indevida porque os emolumentos exigidos pelos cartórios serviam como contraprestação dos serviços públicos prestados. Sendo certo que tal situação se configuraria como bitributação por se confundir com as características tributárias das taxas.¹

Depois do reconhecimento judicial da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, a Corte Superior também se posicionou quanto à forma de tributação. Vejamos:

Processual civil e tributário. ISS. Serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Base de cálculo. Art. 9º. § 1º, do DL 404/1968. Tributação fixa. Matéria apreciada pelo STF. ADIn 3.089/DF. 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do Art. 9º, § 1º, do DL 404/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, *caput*, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários. 2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, *in casu*, ao julgar a ADIn 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartórios (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade do ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo),

1. Precedentes do STF: ADC n. 5 MC/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADI n. 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03, REsp n. 612.780/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 17/10/05.

mesmo em se tratando de taxas. 3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo, e, portanto, base de cálculo. 4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da ADIn, pois “descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto nº 406/68, caso ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispondo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar nº 116/03, estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço”. 5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os serviços, conforme o art. 9º, *caput*, do DL 406/1968, atual art. 7º, *caput*, da LC 116/03. 7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples “remuneração do próprio trabalho” prevista no artigo 9º, § 1º, da LC 116/2003. 8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário). 9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível. 10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos *erga omnes* proferida pelo STF na ADIn 3.089/DF. 11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 12. Recurso especial não provido. (REsp 1.187.464/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 1º.06.2010, DJE 1º.07.2010.

Portanto, pelas decisões acima transcritas, ficou definido que (i) os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, inseridos no rol de atividades da Lei Complementar n. 116/03, estão sujeitos à incidência do ISS e (ii) que a tributação deve ter como base de cálculo o valor dos emolumentos.

3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência municipal, conforme disposição constitucional decorrente do artigo 155, II, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Nela está definido que não serão considerados serviços, como regra de exceção, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Portanto, nossa carta constitutiva não tem o condão de criar o tributo em si, mas apenas e tão somente delegar poderes para que os municípios possam instituir seus tributos dentro de seus limites territoriais e conforme seus interesses regionais e culturais. É certo que o poder municipal esbarra em determinados limites constitucionais e infraconstitucionais para exercer sua competência tributária, de modo que a liberdade de criar hipóteses de incidência é limitada.

Aires F. Barreto tem sustentado fortemente em suas obras que, para a correta compreensão do ISS, é necessário seguir a diretriz imposta pela autonomia municipal que, nas palavras do autor, pode ser entendida como a faculdade conferida pela Constituição Federal à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente (2009: 09). Portanto, seguindo o posicionamento doutrinário deste tributarista, o município é competente para legislar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, não podendo sofrer qualquer irrupção de outras legislações – estadual ou federal. O município é autônomo.

A partir dessa operação de competência legislativa tributária que o município de São Paulo detém, foi aprovada a Lei Municipal n. 14.865, de 29 de dezembro de 2008, que instituiu o novo regramento jurídico, revogando o anterior, de modo a possibilitar a cobrança de ISS sobre registros públicos, cartórios e notariais. Com a edição da nova lei, a forma do cálculo do referido tributo mudou. Passou a ser calculado sobre o preço do serviço, sendo este considerado como a receita bruta a ele correspondente, sem deduções, excetuados os descontos e abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição. Na legislação anterior, os contribuintes desse tipo de serviço se valiam do regime especial de tributação, o qual determinava recolhimentos com valores fixos. Por este regramento jurídico, que está regulado pelo decreto n. 50.535/2009 e pela instrução normativa da Secretaria das Finanças n. 6/2009, encontramos a classificação dos serviços tributáveis, sua codificação e a alíquota que deverá incidir sobre a prestação de serviços, conforme quadro abaixo:

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR DA ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO
Serviços de registros públicos, cartoriais e notariais, exceto autenticação de documentos, reconhecimento de firmas e prestação de informações por qualquer forma ou meio quando o interessado dispensar a certidão correspondente.	5%	Preço do serviço
Autenticação de documentos, reconhecimento de firmas e prestação de informações por qualquer forma ou meio quando o interessado dispensar a certidão correspondente, prestador por notários, oficiais de registro ou seus prepostos.	5%	Preço do serviço

4. Incidência do ISS

De início, cumpre-nos destacar que só poderá haver serviço tributável no exato momento em que a Constituição Federal delegar competência para sua tributação. Essa regra básica de direito tributário recorrentemente tem sido esquecida pelos legisladores, integrantes da administração pública fazendária e órgãos de julgamentos administrativos e judiciais. O que nos faz conviver com distorções jurídicas que oneram o sujeito passivo da obrigação tributária.

Dessa feita, apresentaremos uma singela divisão de serviços para elucidar a questão da incidência ou não do ISS nos casos dos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Para tanto, usaremos a clássica divisão de serviços tributáveis e serviços não tributáveis. No primeiro caso, somente poderá ser considerado serviço tributável aquele consistente no esforço humano com conteúdo econômico. Aires F. Barreto (2009: 30), por sua vez, é categórico ao afirmar que somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que sua ocorrência concreta calibre, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva. No segundo, por outro lado, não serão tributados aqueles fatos (serviços) que estão afetos à competência dos Estados e do Distrito Federal e que não guardam qualquer relação com as materialidades descritas na lista anexa à lei n. 116/2003 (compartilhamos o entendimento de que a lista anexa deve ser interpretada de forma taxativa).

Do exposto acima, como vemos, temos que a incidência do ISS somente poderá ocorrer sobre fatos que provierem de relações contratuais privadas e também marcadas pelo conteúdo econômico, o que, por óbvio, serão reguladas pelo regime privado. Nessa direção, os serviços apostos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.

116/03 jamais poderão ser tidos como tributáveis, já que não se ajustam a essa categoria. Referidos serviços, portanto, devem ser dispostos como *serviço público material*.

5. Serviço público material: não incidência do ISS

A Constituição Federal, em seu artigo 236, dispõe que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. Tal situação fática está devidamente regulada por intermédio das Leis Federais n. 8.935/94 (alterada pela Lei n. 10.506/02) e n. 10.169/00. Nesse sentido, para a compreensão desse fenômeno, necessário se faz partir do entendimento do significado e do funcionamento prático da expressão constitucional: delegação do Poder Público ao particular para exercitar tais serviços.

No nosso sentir, entendemos que a significação mais adequada para *delegação* é aquela que consiste na possibilidade da transferência de atribuições de uma entidade para a outra por regra excepcional e não geral. A par dessa posição, acreditamos estar aqui o ponto nevralgico da questão porque, não muito raro, a confusão de interpretação se faz presente. Note-se que é preciso ter muito claro em mente que a faculdade de transferência aqui tratada não significa, em hipótese nenhuma, a substituição do exercício dos serviços notariais e de registro ao particular. Na realidade, o fenômeno que ocorre é apenas uma permissão legal para o exercício de certa atividade estatal. O sentido do termo, mais uma vez, está intimamente ligado à incumbência temporária porquanto há nele implícita revogabilidade (muito embora dúvidas parem ainda sobre a legalidade ou não da transferência de competência, já que o titular desta competência não dispõe dela como um direito, devendo ele próprio executá-la – princípio administrativo da indelegabilidade absoluta). Retomando o conceito, *delegação* é um dar ou um transferir ou um movimento legal e espontâneo do delegante ao delegado.

Em ato contínuo, por determinação constitucional, portanto, os serviços notariais e os serviços de registro são exercidos, em caráter privado, mediante delegação do Poder Público. Ou seja, em sua essência, podemos defini-los como – *serviço público material* – (em razão de quem o fornece). Nesse sentido, o raciocínio lógico-jurídico que permeia a questão é o seguinte: como o Estado titularizou certo serviço, a atividade desenvolvida pelos Cartórios é evidentemente tida como serviço público, especificamente *serviço público material*.

Por serviços notariais, podemos dizer que são aquelas atividades exercidas pelos *notários*, pessoas às quais se compete ao encargo de escrever nos *livros de notas*, segundo a praxe, todos os atos jurídicos e contratos das partes interessadas nos registros. É também o *tabelião de notas*, que instrumenta ou inscreve, seguindo as formas prescritas em lei, o que lhe é levado para registro. As *notas inscritas* são instrumentos públicos, ou documentos públicos, tidos, então, como autênticos, fazendo fé pública, até prova em contrário (Cretella Jr.: 1994, p. 4610) e por serviços de registros públicos, podemos entender como a atividade pública que serve para dar autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos mediante legislação nacional.

Compreendido o sentido da prestação de serviços públicos por particulares por intermédio da *delegação*, não há dúvida, em conclusão, que os serviços inscritos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 e na lei municipal paulistana são categorizados como *serviço público material*, o que nos leva a consequências jurídico-tributárias importantes.

Por serem qualificados como – *serviço público material* – não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

6. Incertezas jurídicas

A decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre os serviços de registro público, cartoriais e notariais, ainda que por delegação do poder público, e que também definiu a base de cálculo como sendo o preço do serviço prestado, não foi suficiente para eliminar integralmente as dúvidas e incertezas quanto ao critério quantitativo da norma jurídica tributária do ISS.

A Corte Suprema trilhou o caminho no sentido de que tais serviços, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter *privado* por delegação do Poder Público, ainda que essa delegação seja feita em modo pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares dos serviços, tais fatores por si só, não permitem concluir que referidas atividades sejam praticadas pessoalmente pelo titular dos Cartórios. No entender do colegiado, o artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registros a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por consequência, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º, do artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS nos serviços de registros públicos, cartórios e notariais e definiu também que a base de cálculo do tributo municipal é o valor do preço do serviço, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

Neste cenário, ao analisar os julgados, a comunidade jurídica não firmou posição unânime. Alguns autores posicionaram-se contra a incidência do ISS, outros, a favor. Também não se entenderam quanto à base

de cálculo, enquanto alguns defendem a tese da tributação fixa, outros percorreram o caminho do preço do serviço.

Sob a ótica das legislações espalhadas na Federação, em decorrência da competência tributária constitucional, não houve consenso, porquanto municípios, como o de São Paulo, elegeram a tributação pelo regime especial, estabelecendo um valor fixo, enquanto outras unidades municipais mantiveram a base de cálculo pela regra geral, ou seja: incidência do ISS sobre o preço do serviço prestado.

7. Nossa posição

Conforme razões expostas no item “5” deste artigo, somos pela conclusão de que, por serem qualificados como – *serviço público material* – os serviços praticados pelos cartorários, notariais e registros públicos não devem sofrer a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal brasileira, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

No que concerne ao regime de tributação, somos favoráveis à aplicação do sistema fixo de recolhimento do ISS pelas razões que passaremos a discorrer.

Acreditamos que o fato do serviço público ser prestado com finalidade lucrativa, por si só, não é elemento capaz de desconstituir o caráter de trabalho autônomo. Assim o fosse, médicos e advogados perderiam sua condição de profissionais liberais ou de autônomos, ante a cobrança de seus honorários com clara vertente lucrativa, bem como pelos valores expressivos que são percebidos, ante a cientificidade e intelectualidade de seus serviços.

Também não guarda qualquer relação o fato dos notários e oficiais de registros contarem com a colaboração de substitutos e escreventes, nos

termos da Lei n. 8.935/94, já que são pessoas físicas, profissionais de direito, dotados de fé pública e que, para feitos da legislação tributária, recebem o mesmo tratamento estabelecido do profissional autônomo. Insta ressaltar que a própria Constituição Federal brasileira veda a delegação deste tipo de serviço público às pessoas jurídicas, possibilitando-os tão somente às pessoas físicas que são investidas no cargo por intermédio de concursos públicos.

Outro aspecto importante que merece destaque para defender nossa posição é a ideia de que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizados como taxa. Note-se que essa questão já foi recorrentemente analisada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que declarou inúmeras vezes que *é da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais e extrajudiciais têm caráter tributário de taxa. (...) uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais do poder de tributar...* (ADI n. 3694/AP, Rel. n. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 6-11-2006, p.30). Enquanto o preço é deliberada e livremente estabelecido entre as partes contratantes, a taxa é instituída em lei e tem seu valor por ela fixado. Este é o caso dos emolumentos recebidos pelos notários e registradores que, inclusive, não têm nenhuma ingerência ou participação na fixação dos serviços que prestam.

8. Conclusões

Em que pese nossa Corte Suprema ter inclinado pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartórios e notariais e ter decidido também pelo regime de tributação geral, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, somos pela não tributação de tais serviços, já que os classificamos como *serviço público material*.

Na hipótese de aceitação da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, acreditamos que a única forma de compatibilizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal com as realidades social e jurídica é a admissão da tributação em regime especial fixo, porquanto (i) a ideia de lucro não afasta a natureza de trabalho realizado de forma pessoal e autônoma, (ii) a colaboração de substitutos e escreventes também não esvazia o tratamento de profissional autônomo e (iii) os emolumentos têm natureza de taxa.

Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BERGAMINI, Adolpho; BONFIM, Diego Marcel (coordenadores). *Comentários à lei complementar 116/03: de advogado para advogado*. São Paulo: MP Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 9. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.

CURADO, Fernando Dias Fleury e Robinson Sakiyama Barreirinhas. *Manual do ISS*. São Paulo: Método, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. *ISS na construção civil*. São Paulo: RBB, 1998.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro; de MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Sites consultados

Legislação: <http://www.planalto.gov.br>

Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.gov.br>

Superior Tribunal Federal: <http://www.stj.gov.br>

Prefeitura do Município de São Paulo: <http://www.pmosp.gov.br>