

Créditos do ICMS: inconstitucionalidade da legislação complementar

Demilson Dagostim

Contador, especialista em
Direito Tributário, servidor público (Tribunal
Regional do Trabalho 12ª Região), ex-professor
substituto da UFSC
demilsondagostim@hotmail.com

Resumo

A não-cumulatividade do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte e comunicação é um princípio assegurado pela Constituição do Brasil de 1988 que faz nascer para o contribuinte um crédito fiscal financeiro toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto. A Lei Complementar n° 87 de 1996 veio confirmar que o crédito no ICMS é financeiro, ou seja, não apenas produtos intermediários e matérias-primas dão direito a este crédito, como também bens do ativo fixo, de uso ou consumo, serviços, energia elétrica e comunicações. A legislação complementar vem adiando desde 1996 o direito dos contribuintes de utilizarem esse crédito financeiro, o que é inconstitucional.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Não-Cumulatividade. Crédito Financeiro. Lei Complementar n° 87/96.

Abstract

The no-cumulative of ICMS - Tax on Circulation of Goods and transport Services and communication is an insured rule for the Constitution of Brazil 1988 that generates for the taxpayer a financial fiscal credit when he acquires a merchandise or a service with incidence of the tax. The Law Complemental n° 87 of 1996 came to confirm that the credit in ICMS is financial, in other words, products not just consumed in the productive process they give right to the credit, also goods of the fixed assets, of use or consumption, services, electric power and communications. The Complemental legislation is postponing since 1996 the taxpayers' right they to use that financial credit, what is unconstitutional..

WORDS-KEYS: ICMS. No-Cumulative. Financial Credit. Law Complemental n° 87/96.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo analisar a inconstitucionalidade da legislação complementar referente à postergação contumaz do direito aos créditos do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte e comunicação, pagos na aquisição de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como daquele recolhido através das contas de energia elétrica e telefone.

A Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, explicitou o direito constitucional ao aproveitamento do crédito financeiro no ICMS. Entretanto, até hoje os contribuintes não puderam usufruir deste benefício. Isto porque, desde a edição da mencionada Lei, os Estados vêm exercendo forte pressão a fim de postergar a vigência da fruição destes créditos, tendo em vista que implicará na diminuição da arrecadação.

De acordo com a última alteração legislativa, as aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e as contas de energia elétrica e de telefone passariam a gerar o direito ao crédito irrestrito a partir do dia 01 de janeiro de 2003. Contudo, a Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, prorrogou pela quarta vez o termo inicial, para 01 de janeiro de 2007.

Em vista disso, deseja-se demonstrar que a Constituição Federal adota o regime do crédito financeiro para o ICMS e que a restrição ao seu uso é inconstitucional.

2 BREVE RESUMO DA HISTÓRIA DO ICMS

2.1 IVC - IMPOSTO SOBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES

O atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, antigo IVC, Imposto sobre vendas e consignações foi criado pela Constituição de 1934 e duramente criticado pelos juristas e economistas da época, em ra-

zão do seu efeito "cascata" sobre a economia, pois cada venda era tida como um fato gerador distinto, incidente em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor final. Era um imposto multifásico e cumulativo, ou seja, não gerava crédito o imposto pago na entrada de mercadorias no estabelecimento, para compensar com o imposto destacado nas notas fiscais de saídas, recaindo ao consumidor final uma carga tributária muito alta.

2.2 ICM - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Através da Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, substituindo o IVC, surge o ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, era multifásico, contudo, não-cumulativo pois seu pagamento era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior, com isso, tornando menos onerosa a tributação da mercadoria para o consumidor final.

O ICM tomou como modelo os impostos europeus sobre valores agregados, os quais, ainda hoje, se incidem sobre bens e serviços de expressão econômica, mas somente sobre o valor acrescido a cada etapa da produção.

A Constituição Federal de 1946, bem como a Emenda Constitucional nº. 18/65, foram substituídas pela Constituição de 24 de janeiro de 1967, surgindo posteriormente, em 1969, a Emenda Constitucional nº. 1, que, com algumas alterações, vigorou até o advento da atual Constituição Federal de 1988.

2.3 ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTES E COMUNICAÇÃO

Na Constituição Federal de 1988, com a criação do atual ICMS, foi ampliada a base de incidência do ICM, abrangendo fatos anteriormente sujeitos a outros impostos, dentre eles os minerais, os serviços de transporte, os ser-

viços de comunicação, a energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes.

Continuou a ser multifásico e não-cumulativo, passando a dar direito ao crédito financeiro para o contribuinte, o que se deseja demonstrar neste trabalho, e não mais o crédito físico como acontecia com o antigo ICM.

3 CRÉDITOS DO ICMS: FINANCEIROS OU FÍSICOS?

A Jurisprudência e Doutrina distinguem os créditos do ICMS em duas categorias: créditos físicos e créditos financeiros. Estes últimos seriam provenientes de todo e qualquer pagamento de ICMS relacionado com a atividade econômica do contribuinte, excluindo-se somente despesas contrárias ao objeto social da empresa. Nesse caso, toda entrada de mercadoria sobre a qual incidisse o ICMS geraria direito de crédito para o contribuinte. Já o crédito físico seria aquele decorrente do pagamento de ICMS apenas quando da aquisição de insumos, ou seja, de produtos utilizados na fabricação ou circulação do produto comercializado pelo adquirente. Observe-se que o aproveitamento de créditos físicos é bem mais restrito do que o de créditos financeiros.

Para boa parte dos estudiosos do Direito Tributário o mecanismo da não-cumulatividade não comporta restrições, salvo exceções previstas no próprio texto da Constituição Federal, que em relação ao ICMS prevê a vedação da compensação, quando sobre a entrada ou a saída da mercadoria não incidir o imposto, ou seja, o produto adquirido ou vendido é isento ou não tributado. Nos demais casos, toda aquisição geraria o direito ao crédito, ou seja, a Constituição outorgou aos contribuintes do ICMS o crédito financeiro.

4 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Dispõe o artigo 155, parágrafo 2, inciso I da

Constituição Federal, referindo-se ao ICMS, que: *"O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

- i- *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*
- ii - *a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*
 - a) *não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*
 - b) *acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores;"*

Da exegese da norma constitucional acima exposta, pode-se notar que o legislador foi exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS, determinando sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não-cumulatividade, e, desde já, as exceções a esta regra.

Assim, a regra constitucional da não-cumulatividade, como não poderia deixar de ser, somente encontra limitação no próprio texto constitucional (art. 155, §2º, II, a e b).

Como se pode observar, a regra da não-cumulatividade trazida pela Constituição da República não consubstancia mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar, mas um princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado, indistintamente, pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública Estadual.

O mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal.

Esse crédito, de acordo com o professor Sacha Calmon¹, é:

"um crédito misto (quase financeiro), abrangendo o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços".

De acordo com a professora Misabel²:

"o princípio da não-cumulatividade na constituição de 1988 é amplo e não comporta restrições em lei complementar".

Assim, tem-se que o ICMS, de acordo com a Constituição da República de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema imposto-contra-imposto e não pelo sistema mercadoria-contra-mercadoria, como quer entender o Fisco.

Tem-se então que toda entrada, independente da sua destinação [seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente], havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Então, vale ressaltar que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte.

5 A LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 E A NÃO-CUMULATIVIDADE

Com a inflexível [e difícil] tarefa de aclarar e interpretar as normas constitucionais a respeito do ICMS, fora erigida no mundo jurídico a Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996, que assim dispunha em relação à não-cumulatividade do imposto:

"Art. 20 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação".

A exegese do artigo supra mostra que o legislador complementar, acertadamente, conferiu ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS, independentemente da origem ou da destinação da mercadoria ou do serviço, bastando que sobre estas operações se faça incidir o imposto.

A Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, na sua redação original, veio confirmar um direito atribuído ao contribuinte desde a Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser.

Nesse sentido, lecionou o professor Sacha Calmon³:

"A Lei Complementar no 87/96 explicitou que o crédito no ICMS é misto (financeiro). Não apenas produtos intermediários e matérias primas dão direito ao crédito senão que bens do ativo fixo, de uso ou consumo, serviços, energia elétrica e comunicações, tudo que concorrer para fazer e comercializar bens e serviços sujeitos ao ICMS".

Nos anos seguintes, as dificuldades financeiras dos Estados se acentuaram, com as perdas decorrentes da LC, e foram aprovadas diversas modificações, através das Leis Complementares n° 92/97, 99/99, 102/00 e 114/02, no que se refere ao aproveitamento de crédito.

1 COELHO Sacha Calmon Navarro. in Curso de Direito Tributário Brasileiro 4 ed. Rio de Janeiro Forense, 1999, p. 332

2 BALEEIRO Allomar. Direito Tributário 11ª Ed. atual por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro Forense 2002 p. 419

3 Ibidem nota 1 p.336

tos relativos a entradas de bens para uso e consumo e de energia e comunicações, que foram prorrogados para o ano de 2007. Essas alterações são inconstitucionais pois ferem o princípio da não-cumulatividade.

6 OPERACIONALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE PELA CONTABILIDADE

Para a concretização desse princípio, necessário se faz a sua operacionalização mediante o método contábil de compensação de débitos e créditos, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88. Por meio dessa técnica, o contribuinte procede à escrituração contábil no livro fiscal de registro de apuração de ICMS dos débitos e créditos do imposto. Vale dizer, como regra geral, que cada "entrada" de mercadoria em seu estabelecimento (operação anterior) gera um crédito contábil e cada "saída" um débito contábil (operação posterior), excepcionando-se os casos de isenção e não-incidência previstos no inciso II, § 2º, do artigo 155 da CF/88. Ao final de cada período de apuração, confrontam-se os débitos com os créditos, por meio de uma operação matemática dentro da contabilidade da empresa. Após essa operação o tributo será apurado na conta-corrente do ICMS, conta de resultado. O imposto é apurado pelo valor incidente sobre as vendas (saídas), deduzido do imposto sobre as compras (entradas). Mais débitos (saídas ou vendas) do que créditos (entradas ou compras) implicarão na existência de saldo devedor. Esse é o valor efetivamente a ser pago pelo contribuinte. Já a ocorrência de mais créditos (entradas ou compras) do que débitos (saídas ou vendas) implicará na existência de saldo credor, indicando créditos acumulados, direito do contribuinte, que poderão ser levados para o próximo período de apuração. Nesse caso, não haverá imposto a pagar pelo contribuinte.

Essa compensação pode ser feita por dois métodos. O primeiro é o base on base (base sobre base). Nesse sistema compensam-se as bases de cálculo, isto é, da base de cálculo do imposto devido na fase posterior subtrai-se o que foi base de cálculo na fase anterior. O segundo método é o tax on tax (imposto sobre imposto). Aqui compensa-se o valor do imposto. O imposto da fase seguinte é confrontado com o imposto da fase anterior e apurado se há a pagar ou saldo a recuperar. Este é o sistema brasileiro.

Em síntese, pode-se concluir que o imposto incide sobre o valor acrescentado a cada fase do ciclo econômico de circulação da riqueza. Aqui se distingue o imposto monofásico do multifásico. No monofásico, o imposto incide uma única vez sobre o preço final da mercadoria, como acontecia com o Imposto de Transações - IT, - criado em 1966, no modelo português de tributação geral do consumo. No multifásico, o imposto incide sobre cada fase do ciclo econômico. Se incidir sobre o valor total da operação, será cumulativo. Do contrário, será não-cumulativo.

7 HISTÓRICO DE INCONSTITUCIONALIDADES POR ALTERAÇÕES À LEI COMPLEMENTAR N° 87/96

7.1 - A LEI COMPLEMENTAR N° 92/97

O imposto em comento sempre representou algo em torno de 90% (noventa por cento) da receita derivada dos Estados e do Distrito Federal e nos termos do art. 158, IV, da Constituição da República, 25% (vinte cinco por cento) deste tributo pertence aos Municípios, representando, pois, um dos impostos mais importantes no Sistema Tributário Nacional em termos de arrecadação e de controle das contas públicas dos Estados e Municípios. Em consequência, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar no 92, de 23 de dezembro de

1997, alterando o inciso I do art. 33 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 33 - (omissis).

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000".

Ora, com isto, o governo federal garantiu aos Estados e, indiretamente, aos Municípios, um aumento de pelo menos 20% (vinte por cento) das receitas públicas.

Foi o início da política de controle das contas públicas e, conseqüentemente, de uma guerra faraônica entre contribuintes e fisco, diante de assombrosa inconstitucionalidade.

7.2 A LEI COMPLEMENTAR N° 99/99

Conforme se escreveu acima, a LC nº 92/97, alterando a legislação do ICMS, trouxe em seu bojo a malfadada inconstitucionalidade de restringir o princípio da não-cumulatividade, impedindo os créditos do imposto dos bens de uso e de consumo.

Ainda que inconstitucional, aos contribuintes restava o conforto de que esta inconstitucionalidade cessaria em 31 de dezembro de 1999, restabelecendo o direito constitucional da não-cumulatividade a partir de 1º de janeiro de 2000.

Ocorre que, para surpresa dos contribuintes, foi editada a Lei Complementar no 99, de 20 de dezembro de 1999, novamente postergando um direito constitucionalmente garantido desde a promulgação da Carta Política de 1988, agora para 1º de janeiro de 2003.

7.3 A LEI COMPLEMENTAR N° 102/00

Dando continuidade à difícil política de controle das contas públicas, foi editada a Lei Complementar no 102, de 11 de julho de 2000,

que, novamente alterando a Lei Kandir, não satisfeita em manter as inconstitucionalidades das normas anteriores, estabeleceu novas inconstitucionalidades, dentre estas, a do seu art. 1º, que restringe a compensação de créditos na compra de mercadorias para o ativo permanente das empresas, além das operações de utilização de energia elétrica e telefonia, ferindo ainda mais o princípio da não-cumulatividade.

Sem se falar que a indigitada Lei Complementar, ao determinar no artigo 7.º, que sua vigência, dar-se-á no primeiro dia do mês subsequente ao da sua publicação, atinge frontalmente o Princípio da Anterioridade de Norma Tributária, que se encontra consubstanciado no Inciso III, do artigo 150, da Decana Carta Constitucional, pelo qual, se veda expressamente a exigência de tributo, no mesmo exercício em que tenha sido criado ou aumentado.

Em uma interpretação mais ampla, cumpre salientar que o referido princípio, abrange não apenas a majoração do tributo, mas, também, a criação de qualquer alteração que venha a causar reflexo negativo ao patrimônio do contribuinte, como no caso do aumento indireto.

Ou seja, ao restringir o direito à compensação de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), se está diante de uma forma de majoração do tributo de maneira indireta, em que o fisco passa a exigir um recolhimento maior, onerando o contribuinte.

E mais, na medida em que as empresas adquirem bens destinados a integrar o seu ativo fixo, o ICMS que está embutido no preço final de tais produtos será restituído em 48 (quarenta e oito) parcelas, sem correção monetária, ensejando pois, verdadeira mascaramento de um "empréstimo de natureza compulsória", como se o fisco estivesse a corroborar a criação de nova figura tributária.

Assim, pode-se concluir que, no afã de aumentar a arrecadação tributária, o fisco corrobora abusos contra os contribuintes, desprezando os exatos termos da Carta Constitucional, de sorte a minar e enfraquecer a ordem jurídica do país, sem se preocupar que a postergação na compensação dos créditos do ICMS acaba por acarretar um maior encargo financeiro, que será suportado pelo contribuinte, ao término de um período normal de apuração, revelando assim, sua inegável natureza de “empréstimo compulsório”.

7.4 A Lei Complementar nº 114/02

No apagar das luzes do ano de 2002 foi editada a Lei Complementar nº114, de 16 de dezembro e adiada, pela quarta vez consecutiva, a data a partir da qual as empresas poderiam se creditar do ICMS pago na aquisição de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como daquele imposto recolhido através das contas de energia elétrica e telefone.

Assim, os atuais governantes garantiram um equilíbrio nas contas públicas, contrariando a Constituição da República Federativa do Brasil. Fato é que, desde a promulgação desta Novel Carta, a regra da não-cumulatividade não mais poderia ser manipulada através de lei complementar (ou qualquer outra norma infraconstitucional), devendo esta se restringir a traçar regras de operacionalização do imposto, nos exatos termos estabelecidos pelo legislador constitucional.

O ilustre tributarista Roque Antonio Cazarra [4] comenta:

“São inconstitucionais as restrições ao direito de abatimento do ICMS, contidos em leis ou atos normativos infralegais. Nem mesmo a lei complementar-fora do limita-

do campo adjetivo e procedimental que lhe reservou a constituição(art.155 ,§.2º,XII, c)-pode criar obstáculos ou de alguma forma inovar na regulação desse direito à não-cumulatividade, que foi exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno. Com maior razão, devem também os aplicadores do direito, integral e absoluto respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, constitucionalmente disposto” .

8 CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi exposto, o que salta aos olhos é a flagrante inconstitucionalidade das novas redações dadas aos artigos da Lei Kandir. A não-cumulatividade é princípio constitucional e não comporta relativização por lei de menor porte. A lei complementar, seguindo atribuição do art. 155, § 2º, “c”, da Constituição da República, deve disciplinar o regime de compensação do tributo (ICMS), o que, no entanto, não significa alterar ou reduzir tal direito, mas apenas especificar procedimentos, de maneira a preservar os próprios Estados e de modo a evitar o aparecimento de formas diferentes e conflitantes de compensação nos diversos membros da Federação. Tal lei, se frisa, nunca poderá afrontar dispositivo constitucional.

A crise financeira pela qual atravessam os Estados não pode servir de pretexto a que se faça tábula rasa da Constituição. O mecanismo de compensação inerente ao ICMS decorre de um princípio previsto no âmbito da Constituição Federal de 1988 (princípio da não-cumulatividade). Importaria em violação a tal princípio e, em conseqüência, à própria Constituição Federal, qualquer tipo de restrição à possibilidade de acumulação de créditos de ICMS, tal como a limitação temporal trazida pela já citada Lei Complementar nº 114/2002.

4 CARRAZZA Roque Antônio. in, ICMS. Cit., São Paulo: Malheiros, 1994, pp 90-91

O princípio constitucional da não-cumulatividade confere ao contribuinte a possibilidade de tornar-se credor do ICMS pago em operações anteriores, a fim de abater o valor desses créditos quando da incidência do mesmo imposto em operações posteriores. É o sistema do imposto-contrainposto, que permite a desoneração da produção, fazendo com que o encargo financeiro oriundo da tributária recaia sobre o consumidor final.

O corolário da lição supra é que toda vez que o contribuinte adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal,

constituindo-se um direito-dever compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores.

Assim, qualquer norma que venha de encontro a esse princípio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Enfim, negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando-se uma afronta à Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACCACIO, Luiz Fernando de Carvalho. A natureza jurídica dos créditos do ICMS. *Revista Dialética* nº 75. São Paulo, Dialética, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1998.
- AMÉRICO DOS REIS, Maria Lúcia e BORGES, José Cassiano. **O ICMS ao alcance de todos**. 2ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 1992.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário**. 11ª Ed., atual. por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio, in, **ICMS**. Cit., São Paulo: Malheiros, 1994.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, in **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade introdutória**. 7ª edição. São Paulo, Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. FIECAFI, FEA/USP, São Paulo, Ed. Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª edição. São Paulo, Dialética, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ROSA JR. Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- SOARES DE MELO, José Eduardo e LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 1ª edição. São Paulo, Dialética, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.