

RAPHAELA KAIZER

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E OS CRÉDITOS
DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO**

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

2014

RAPHAELA KAIZER

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E OS CRÉDITOS
DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO**

Monografia apresentada para o Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

2014

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

MONOGRAFIA

**A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E OS CRÉDITOS DECORRENTES DA
AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO**

Autora: Raphaela Kaizer

Este exemplar corresponde á redação final da Monografia apresentada por Raphaela Kaizer e aprovada pela Comissão Julgadora.

Data: ___/___/_____

Comissão Julgadora:

Campinas, São Paulo, 27, março, 2014.

2014

A minha família, especialmente ao meu Marido Paulo e meu filho João pela força e compreensão pelos momentos em que se fez necessária ausentar-se do convívio em favor dos estudos necessário a conclusão da especialização.

Agradecimento a todos os colegas que de forma brilhante e, acima de tudo respeitosa, colocaram seus pontos de vistas sobre os temas colocados pelo curso, de forma a abrilhantar as discussões a cada novo seminário.

RESUMO

Esse trabalho tem por objetivo definir a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade frente ao ICMS, no que diz respeito aos bens de uso e consumo. Para isso foram definidas expressões tanto do princípio, como do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, a fim de limiar aplicabilidade dos conceitos aqueles bens classificados como mercadoria. Feitas as definições necessárias conclui-se que os bens de consumo não podem ser classificados como mercadorias, portanto, não passíveis de aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Entretanto, são passíveis de compensação pela teoria do crédito financeiro, que decorre do poder de escolha do legislador complementar. Nessa ótica conclui-se que o artigo 33 do mesmo dispositivo, pode estabelecer condição temporal as compensações referentes aos créditos de aquisição de bens de uso e consumo, vez que trata-se de poder discricionário do legislador a concessão dos créditos.

Palavras-chave: Mercadoria. Bens de uso e consumo. Não-cumulatividade.

ABSTRACT

This work has the objective to define the applicability of the principle of non-cumulative across the sale tax (ICMS), with regard to the consumer goods. For this, expressions were defined both the principle as the sales tax, in order to limit the applicability of those concepts classified as commodity. Done this necessary definitions can conclude that the consumer goods can't be classified as commodity, so, not liable to the applicability of the principle non-cumulative. However, they are liable of compensation by the theory of financial credit, which arises from the complementary legislator choice. From this perspective can conclude that the Article 33 of the same dispositive, can establish the conditions to the compensations relating to the consumer goods credits acquisition, since it's the legislator's discretionary power the credits allowed.

Palavras-chave: Commodity. Consumer goods. Non-cumulative.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	11
1.1 Princípios Constitucionais Tributário.....	11
1.1.1 Noções Gerais do Princípio da Não-Cumulatividade.....	11
2 ICMS	16
2.1 Noções gerais	16
2.2 Princípios Informadores	16
2.3 Legislação de regência	17
3 O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	20
3.1 Teoria do Crédito Financeiro	21
3.2 Teoria do Crédito Físico.....	22
3.3 O sentido e alcance das definições	23
3.3.1 O sentido e alcance de “operações relativas à circulação”	23
3.3.2 O sentido e alcance de “mercadoria”	24
3.3.3 O sentido e alcance de “Bens de Uso e Consumo”	26
3.3.4 A teoria do crédito físico como a melhor interpretação para a norma constitucional da não-cumulatividade:	27
3.3.5 A Lei Complementar como norma disciplinadora da não-cumulatividade:.....	28
CONCLUSÃO	1
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	<u>34</u>

INTRODUÇÃO

Esse trabalho demonstra de maneira breve, mas objetiva, a real importância do princípio da não-cumulatividade no que concerne a Lei Complementar nº 87/96, em relação aos bens de uso e consumo.

Demonstra a aplicabilidade do princípio frente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no que diz respeito aos artigos 19, 20 e 33 do dispositivo complementar.

O primeiro capítulo estabelece o conceito de princípios gerais do direito, passando pelos princípios informadores do direito tributário, até a definição do princípio da não-cumulatividade, como limite objetivo.

A fim de demonstrar o real alcance do princípio da não-cumulatividade, trata-se da definição das expressões “compensando-se o que for devido” e “montante cobrado”, utilizadas na definição e no alcance do princípio.

O segundo capítulo ateu-se às definições dos limites e aplicabilidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, traçando a competência do ente tributante, bem como a legislação aplicável.

No terceiro capítulo, a fim de estudar o alcance do princípio da não-cumulatividade frente ao ICMS, definiu-se os alcances das teorias do crédito físico e financeiro, sendo de grande relevância suas diferenciações, bem como, as definições dos termos “mercadoria”, “operações relativas à circulação” e principalmente, os “bens de uso e consumo”, limitações de crucial importância no desfecho do estudo.

Após estabelecidas as definições, demonstrou-se que a melhor interpretação da norma constitucional que trata da não-cumulatividade do ICMS é a aquela que autoriza o crédito somente para os bens classificados como mercadorias, quais sejam, aqueles destinados à mercancia, onde não estão incluídos os bens de uso e consumo.

Posteriormente, ainda, no terceiro capítulo, estudou-se as disposições da Lei Complementar nº 87/96, em especial, as estabelecida no artigo 20, o qual concede o direito ao

crédito para todos os bens, sejam eles mercadorias ou bens de uso e consumo, não fazendo distinção quanto à destinação.

Analisou-se o artigo 33, da mesma Lei, o qual estabelece condição temporal para o direito ao crédito relativo aos bens de uso e consumo, demonstrando que mesmo o legislador tendo concedido o direito, determinou uma condição temporal para sua utilização, diferenciando o tratamento em relação às mercadorias.

Demonstrou-se, ainda, que a interpretação do princípio da não-cumulatividade do ICMS é objeto de divergências entre os doutrinadores, no que diz respeito ao alcance dos seus efeitos, uma vez que, parte, se apoiando na teoria do crédito físico, entende que o princípio é amplo e, portanto, não pode ser limitado por lei complementar, e parte, se apoiando na teoria do crédito físico, entende que a melhor interpretação é aquela no sentido de que somente geram direito ao crédito as mercadorias, assim entendidas como os bens destinados à mercancia, ou seja, que voltarão a circular posteriormente.

Por fim, concluiu-se que a melhor interpretação para a norma constitucional é aquela construída através da teoria do crédito físico e, por esta razão, a Lei Complementar nº 87/96 não fere a Constituição Federal ao conceder o direito ao crédito em relação aos bens de uso e consumo, bem como, ao estabelecer limitação temporal para o exercício deste direito, uma vez que, a própria Carta Magna autoriza a lei complementar disciplinar o regime da não-cumulatividade do ICMS.

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

1.1 Princípios Constitucionais Tributário

Os princípios constitucionais tributários, presentes na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 150¹ e seguintes, instituem “Limitações do poder de tributar” aos entes competentes para tanto, seja como valores, sejam como limites objetivos quais sejam, o princípio da anterioridade, igualdade, legalidade, capacidade contributiva, vedação do confisco. Nesse trabalho nos atentaremos ao Princípio da Não-Cumulatividade.

1.1.1 Noções Gerais do Princípio da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade teve sua primeira aplicabilidade na França com a instituição do imposto sobre valor acrescido - IVA, o qual determinava a incidência do imposto sobre o valor agregado à mercadoria.²

¹ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

² Não se deve confundir Imposto sobre Valor Acrescido e o ICMS ou IPI, pois o IVA só incide onde houver valor acrescido, enquanto no caso do ICMS e IPI, a cada operação, incide sobre a base, aparecendo não-

No Brasil, a não-cumulatividade deu seus primeiros passos em 1958 com o Imposto de Consumo (atualmente Imposto sobre Produtos Industrializados) o qual tinha como base de cálculo o valor agregado. Porém, somente em 1965, com a chegada do então ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), é que o princípio ingressou no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

O princípio da não-cumulatividade estabelece que o imposto a ser recolhido será aquele devido em razão da aplicação da alíquota à base de cálculo da operação atual, descontados o valor do imposto recolhido na operação anterior. Nesse sentido ensina Hugo de Brito:

“Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos”

O objetivo inicial desse dispositivo é reduzir o ônus do contribuinte, uma vez que diminui o valor do imposto a ser recolhido. Sem a não-cumulatividade a base de cálculo do imposto da operação posterior estaria acrescida do montante do imposto que incidiu na operação anterior, restando configurada uma bi-tributação.

“Sendo essência, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um seio e enorme abalo em toda a estrutura sobre o qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicação, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os

investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriunda da cumulatividade.³

Por determinação constitucional, o princípio da não-cumulatividade se aplica ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do artigo 153, parágrafo 3º, inciso II⁴; aos impostos residuais de competência da União⁵; às outras fontes de custeio da seguridade social⁶ e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de acordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, que assim dispõe:

Art. 155.

....

§ 2.º 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;

Por ser a não-cumulatividade do ICMS objeto do estudo deste trabalho, algumas considerações se fazem necessárias.

Por primeiro, trata-se de norma de direito a crédito, distinta daquela que gera a obrigação tributária ICMS, pois, diferentemente daquela que cria a obrigação do sujeito passivo de entregar ao sujeito passivo o montante devido, nesse caso cria-se um segunda regra que cria o direito do crédito ao sujeito passivo de utilizar-se do valor pago na operação anterior.

Ademais, trata-se de norma que admite interpretação (a qual será estudada no terceiro capítulo), porém nunca supressão do seu comando, com exceção das próprias supressões constitucionais, dadas pelo artigo 155:

³ **ICMS Teoria e Prática**. 4. Ed.. São Paulo: Dialética, 2000. p. 194

⁴ **Art. 153**. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

⁵ **Art. 154**. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁶ - citar artigo

...

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 às operações anteriores;

Segundo, é imperioso entender o sentido da expressão “compensando-se o que for devido” e “montante cobrado”.

A expressão “compensando-se o que for devido” de forma muito sucinta e objetiva, esclarece que é assegurado ao contribuinte um “abatimento” correspondentes aos valores cobrados nas prestações ou operações realizadas anteriormente.

Entretanto, a dificuldade está na interpretação do real sentido da palavra cobrado, sendo que inicialmente pode-se entender ser necessária a efetiva cobrança do imposto na operação anterior ou, se basta sua incidência, independentemente do efetivo recolhimento pelo contribuinte.

A expressão ao ser interpretada por leigos poderia levar a idéia de que os valores só poderão ser abatidos/compensados caso haja a efetiva cobrança do imposto, uma vez que o instituto constitucional fala em “montante cobrado.”

Entretanto, juridicamente, a mesma expressão há de ser interpretada considerando o princípio da não-cumulatividade e seus alcances constitucionais.

Desta feita, conclui-se que a expressão não deve ser interpretada literalmente, uma vez que o direito em sua essência é valorativo e toda e qualquer norma deverá ser interpretada em acordo com o meio em que está inserido. Com isso, quanto ao abatimento, é irrelevante o efetivo recolhimento por parte do contribuinte na operação anterior, uma vez que o princípio da não-cumulatividade deverá prevalecer em qualquer situação, bastando que tenha ocorrido na operação anterior a incidência do imposto.

Feitas as considerações, chegamos às seguintes conclusões: (i) a norma de direito ao crédito é norma distinta daquela que cria a obrigação tributária (i) a norma que dispõe sobre a não-cumulatividade do ICMS pode ser interpretada e somente suprimida pela

própria Constituição e (ii) para que o contribuinte da operação posterior possa se utilizar do crédito, basta que o imposto tenha incidido na operação anterior, não sendo necessário, portanto, que o imposto tenha sido recolhido.

Estabelecidos os aspectos principais do princípio da não-cumulatividade, passemos agora ao estudo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

2 ICMS

2.1 Noções gerais

De acordo com a divisão de competência estabelecida pela Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, in verbis:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Vale dizer que o ICMS é o tributo de maior arrecadação no Brasil. Sua finalidade é prioritariamente fiscal⁷. Contudo, a Constituição Federal permite que ele seja seletivo⁸ em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, permissão que, se utilizada pelo ente tributante, converte sua função para extrafiscal, pois a tributação seria mais onerosa sobre as mercadorias e serviços menos essenciais, utilizados pelas pessoas de maior capacidade contributiva.

2.2 Princípios Informadores

⁷ Os tributos são classificados quanto a sua função em fiscal, extrafiscal e parafiscal. Sendo que os fiscais tem como principal objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; extrafiscais tem por objetivo principal a interferência no domínio econômico, buscando com efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros e, os parafiscais tem como objetivo a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

⁸ Cumpre-se o princípio da seletividade, comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o arti. 5º, I da CF. As mercadorias e o serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por vis de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas idéias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em termos econômicos, tem mais há de ser mais onerado do que quem tem menos. **CARRAZZA**. 2007. p.

Por se tratar de tributo, o ICMS deve, necessariamente, respeitar os princípios constitucionais tributários, previstos no artigo 150, da Constituição Federal. Assim, deve ser instituído por lei, em respeito ao princípio da legalidade; não pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, em respeito ao princípio da anterioridade; não pode ser exigido sobre fatos pretéritos, em respeito ao princípio da irretroatividade; não pode ter efeito confiscatório e não pode ser exigido dos fatos, atos ou pessoas protegidas pelas imunidades constitucionais.

È importante ressaltar, porém, que além dos princípios gerais, o ICMS deve respeitar, também, um princípio específico, qual seja, o princípio da não-cumulatividade, previsto no parágrafo 2º do artigo 155:

Art. 155.

....

§ 2.º 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;

Ressalte-se, por importante, que o princípio da não-cumulatividade foi tratado especificamente no primeiro capítulo.

2.3 Legislação de regência

Segundo o Código Tributário Nacional a legislação tributária é composta por todas as leis complementares e ordinárias, convênios interestaduais, atos normativos, regulamentos e principalmente normas constitucionais que norteiam o assunto. É o que se depreende do artigo 96, do CTN, in verbis:

“Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que

versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

A norma constitucional que trata especificadamente do assunto é o art. 155, inciso II e o parágrafo 2º e seus 12 incisos e, vale lembrar que por se tratar de norma constitucional deve ser obrigatoriamente respeitada.

Por ser o ICMS um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, abaixo da norma constitucional, teremos as leis, decretos e atos normativos editados pelos respectivos Estados e pelo Distrito Federal. Entretanto, nos termos do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, determinadas matérias devem, primeiramente, ser tratadas pela Lei Complementar:

Art. 155.

....

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

....

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Desta feita, cabe a lei complementar estabelecer a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, estabelecendo critério pessoal, material e espacial, bem como as regras secundárias como hipóteses de isenção, ao regime de compensação do imposto (norma de direito ao crédito), dentre outras. Diga-se que o legislador complementar agirá por liberalidade única, ou seja, sem intervenção dos Estados ou do Distrito Federal.

Vale dizer que a Lei Complementar que institui o ICMS é a n° 87 de 13 de setembro de 1996 – LEI KANDIR, e suas alterações posteriores. Das diversas disposições trazidas pela referida Lei Complementar, interessa, para este trabalho, as contidas nos artigos 19, 20 (caput) e 33, inciso I, que assim dispõem, respectivamente:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

...

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

Cumprido esclarecer que a atual redação do inciso I do artigo 33 foi dada pela Lei Complementar n° 122, de 12 de dezembro de 2006.

Na realidade, a redação original do artigo 33 dispunha que dariam direito a crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo ingressadas no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998. Ocorre que, toda vez que o direito estava para ser concretizado, novas Leis Complementares foram editadas prorrogando o prazo.

Assim ocorreu com a Lei Complementar nº 92, de 23 de dezembro de 1997, a qual prorrogou o prazo para 1º de janeiro de 2000. Posteriormente, a Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999, prorrogou o prazo para 1º de janeiro de 2003. Em 16 de dezembro de 2002, a Lei Complementar nº 114 prorrogou o prazo para 1º de janeiro de 2007 e, por fim, a Lei Complementar nº 112, de 12 de dezembro de 2006, deu a redação atual do dispositivo.

A grande questão que se discute, inclusive tema central deste estudo, é se o princípio constitucional da não-cumulatividade pode ser regulado por lei infraconstitucional, ainda que seja Lei Complementar. É o que passaremos a enfrentar no próximo capítulo.

Para tanto, buscaremos as respostas das seguintes questões: (i) precisaria a Lei Complementar estabelecer, como fez no artigo 20, que o contribuinte tem direito ao crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo e de bens para o ativo permanente ou este direito já está assegurado pela própria Constituição?; (ii) uma vez concedendo o direito ao crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo, como fez no artigo 20, poderia estabelecer um limite temporal, como fez no artigo 33?

3 O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Uma vez definidas todas as expressões e admitidas todas as ressalvas ao princípio da não-cumulatividade, bem como ao ICMS, passaremos a tratar do real alcance do princípio frente a aplicabilidade do imposto.

Desse modo, cumpre salientar que a Constituição em seu artigo 155, estabelece a diretriz do princípio da não-cumulatividade, bem como as prerrogativas dadas a Lei Complementar.

Dentre as prerrogativas, esta aquela prevista na alínea c, inciso XII do artigo 155, estabelecendo que cabe ao legislador complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, conforme ensina Hugo de Brito:

“O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou do crédito financeiro, assim como pode adotar um regime misto, com característica de um e de outro”⁹.

A Constituição ao dar a Lei complementar a discricionariedade de disciplinar sobre o regime de compensação, atribuiu ao legislador complementar a possibilidade de estabelecer o alcance do princípio.

Para estabelecermos o alcance do princípio, imprescindível tratarmos das duas teorias existentes a respeito do assunto, quais sejam, a teoria do crédito financeiro e a teoria do crédito físico.

3.1 Teoria do Crédito Financeiro

Hugo de Brito descreve em sua obra a teoria do crédito financeiro:

“Aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejando o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja este destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto”¹⁰.

Pela teoria do crédito financeiro todo e qualquer custo relativo ao ICMS ensejará crédito para operações posteriores, seja o custo relativo à aquisição de produtos para

⁹ Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. Ed.. São Paulo: Dialética, 1999. p. 145

¹⁰ Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. Ed.. São Paulo: Dialética, 1999. p. 133

revenda, matéria-prima, produtos pertencentes à cadeia produtiva, dentre outros, independentemente de sua destinação. Assim, basta que tenha havido o ônus do ICMS na operação anterior para que a pessoa jurídica possa utilizar-se desse crédito.

Alguns autores defendem que essa teoria realiza mais amplamente o princípio da não-cumulatividade, sendo que qualquer outra teoria seria a negativa de tal princípio, entretanto, ficará demonstrado que a teoria não é a melhor a ser aplicada.

3.2 Teoria do Crédito Físico

A teoria do crédito físico é aquela que somente geram créditos para compensações em operações posteriores as mercadorias oneradas pelo ICMS que tenham como destino a circulação, seja diretamente ou indiretamente como matéria-prima ou insumos.

Hugo de Brito define a teoria como sendo “aquela segundo o qual só geram crédito as entradas de bens que se destinem a sair do estabelecimento, tal como entraram, ou a integrarem, fisicamente, o produto em cuja fabricação constituem insumos”⁴.

Existem posições no sentido de que essa teoria é negativa ao princípio da não-cumulatividade, considerando que a compensação é regra e não exceção.

Entretanto, estudiosos da teoria do crédito físico esclarecem que a norma constitucional que trata da não-cumulatividade, se interpretada de maneira sistemática e com a cautela necessária, demonstra que esse é o alcance da regra, ou seja, há compensação somente dos créditos relativos aos bens que sejam mercadorias e tenham como objetivo a circulação, seja direta, se revendida, seja indireta, se utilizada como insumo ou matéria-prima.

Com o devido respeito aos defensores da teoria do crédito financeiro, ao fixarmos o sentido e o alcance das definições contidas na norma constitucional, chegamos à conclusão que a razão está com os defensores da corrente do crédito físico, sendo, esta, a melhor interpretação para o alcance do princípio da não-cumulatividade.

3.3 O sentido e alcance das definições

Ensina Paulo de Barros Carvalho,

a norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, **não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei.** (...). (grifo nosso)

Por tal razão, ao nos depararmos com uma norma jurídica, imprescindível realizamos sua exegese com o objetivo de fixarmos seu conteúdo, sentido e alcance, uma vez que, conhecer o direito nada mais é do que compreendê-lo e interpretá-lo.

Nessa linha, assevera o eminente professor que

todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, (...), que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio.(...). (Obra citada, pág. 110)

Desta forma, cabe ao hermeneuta, imbuído de um propósito analítico, isolar palavra por palavra, frase por frase, enunciado por enunciado, no intuito de compor um domínio e, por fim, fazer a junção das significações.

Assim, estabelecidas as teorias do crédito, importante passa a ser o estudo das definições de, “operações relativas à circulação”, mercadoria e “bens de uso e consumo”.

3.3.1 O sentido e alcance de “operações relativas à circulação”

Ensina Paulo de Barros Carvalho que operações relativas à circulação de mercadoria

“A expressão “venda de mercadorias” tem conteúdo semântico coincidente com o de “operação de circulação de mercadoria, empregada para fins de exigência do ICMS. Para sua concretização, é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumentos imprescindíveis para que se tenha, como efeito de direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, in casu, a propriedade da mercadoria”.¹¹

Percebe-se, portanto, que operação é qualquer ato praticando tendente a fazer a mercadoria circular.

De outra parte, podemos dizer que circular é dar movimentação econômica¹². Em outras palavras, circular é fazer com que a mercadoria mude de propriedade, pois, segundo o professor, “trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito”¹³.

Vale dizer, porém, que pode haver circulação sem mudança de propriedade. É o caso, por exemplo, da empresa que produz a mercadoria e a transfere para outros estabelecimentos de sua propriedade. Com isso a mercadoria terá a titularidade da posse alterada, mas não sua propriedade. Haverá, assim, alteração do estabelecimento¹³, mas não da propriedade.

Conclui-se, portanto, que realizar operação de circulação é praticar qualquer ato tendente a movimentar economicamente uma mercadoria, alterando-se ou não a sua propriedade.

3.3.2 O sentido e alcance de “mercadoria”

¹¹ **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4. Ed.. São Paulo: Noeses, 2011. p. 735.

¹² Idem, ibidem, p. 27.

¹³ Local, privado ou público, edificado ou não, próprio do de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.

No âmbito do ICMS, mercadoria são coisas móveis que se destinam ao comércio. São coisas porque corpóreas. Móveis porque os bens imóveis têm regramento jurídico diverso.

Assim, mercadoria é “bem móvel e destinado ao comércio”, ou seja, as duas hipóteses estão intimamente ligadas: para que seja caracterizado como mercadoria o bem deve ser móvel e ser destinado ao comércio, pois, é a sua destinação que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Aliomar Baleeiro define mercadoria como sendo “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender com lucro¹⁴”

Assim como, magnificamente, José Couto de Maior Borges defini mercadoria:

“Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria¹⁵.”

Salienta-se que também são destinados ao comércio aqueles bens que fazem parte do processo de produção, ou seja, a matéria-prima e/ou insumos, uma vez que, estão intimamente ligados ao produto final. Desta forma, mesmo que transformados e agregados ao produto industrializado, são destinados ao comércio.

Resta evidente, após definidos “operação relativa à circulação” e “mercadoria”, que ambos estão intimamente ligados, não sendo possível, para a fixação do sentido e alcance da norma constitucional, a interpretação em separado das definições.

Explica Paulo de Barros Carvalho ao citar Antenor Nascente:

“(…) “qualquer objeto natural ou manufaturado que se possa trocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico reúna outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio”. Não se presta o vocábulo para

¹⁴ **BASTOS**, Freitas. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. V/76 parte I.

¹⁵ **BORGES**. 1975. p. 85.

designar, nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio.¹⁶

3.3.3 O sentido e alcance de “Bens de Uso e Consumo”

Finalmente trataremos de estabelecer o que são bens de uso, consumo. Vimos que mercadoria é bem móvel destinado ao comércio, mesmo que indiretamente, fazendo parte da cadeia de produção. Frente à definição de mercadoria, temos que bens de uso e consumo também são bens móveis, mas, não destinado ao comércio. Assim, não têm, os bens de uso e consumo, natureza mercantil. Participam da atividade empresarial sem circular ou integrar o produto que irá circular posteriormente.

Como assevera o professor, “Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal”¹⁷. E continua:

No mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza:

Alcançando o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o status de mercadoria passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada etc.¹⁸

Questão importante a ser verificada é a circulação daqueles bens que já alcançaram o consumidor final, ou seja, aqueles que pessoa jurídica comprou, mas não utilizará como mercadoria. Haverá, então, circulação de mercadoria? Uma vez que, o que até então era considerado mercadoria alcançou seu consumidor final, há o que se falar em circulação posterior?

Evidente que NÃO! A mercadoria ao chegar ao seu destinatário final não tem intenção de circulação, ou seja, a posse, muito menos a propriedade, será alterada à partir desse momento. Desta forma, uma vez que a cadeia de industrialização, comercialização e consumo foi completada, não há em que se falar em circulação de mercadoria.

¹⁶ **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4. Ed.. São Paulo: Noeses, 2011. p. 736

¹⁷ - Idem, Ibidem p. 29

¹⁸ **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. Ed.. São Paulo: Dialética, 1999.p.. 46.

Essa diferenciação fica evidente ao questionar-se: A alienação de um bem de uso ou consumo é hipótese de incidência do ICMS? A resposta é negativa!

Se não há incidência de ICMS quando da alienação de um bem, porque estaria o mesmo bem, sendo objeto de uma compensação na operação anterior?

Definidas as expressões, resta evidente que os bens de uso e consumo não são mercadorias, uma vez que não circulam, bem como não são destinados a mercancia.

3.3.4 A teoria do crédito físico como a melhor interpretação para a norma constitucional da não-cumulatividade:

Vimos as definições de “operação relativa à circulação” e “mercadoria”, estão intimamente ligadas, não sendo possível, para a fixação do sentido e alcance da norma constitucional, a interpretação em separado.

Demonstramos, ainda, que realizar operação de circulação é praticar qualquer ato tendente a movimentar economicamente uma mercadoria e que mercadoria é bem móvel destinado ao comércio, ou seja, a mercancia, ainda que faça parte do processo de produção como matéria-prima e/ou insumos.

Desta forma, ao unirmos as definições para efetuarmos a interpretação na norma constitucional, chegamos à conclusão de que o direito de crédito se restringe, tão somente, aos bens que ingressem na pessoa jurídica classificados como mercadorias, assim entendidos, aquele objeto de circulação posterior.

Por conseqüência lógica desta interpretação, a aquisição de bens de uso e consumo não geram direito ao crédito. Diante do estabelecido, se é evidente que a melhor interpretação da norma constitucional é que o direito ao crédito não inclui os bens de uso, consumo, como explicar a possibilidade de compensação concedida pelo artigo 20, da Lei Complementar n° 87/1996?

Passemos a explicar.

3.3.5 A Lei Complementar como norma disciplinadora da não-cumulatividade:

Como estudado no Capítulo II, a própria Constituição Federal atribuí à lei complementar a competência para disciplinar a não-cumulatividade. E ela assim o fez, nos termos do seu artigo 20 que novamente citamos:

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.

Se tais bens não são mercadorias, como podem gerar direito ao crédito? Poderíamos concluir que o princípio da não-cumulatividade foi alterado pela Lei Complementar, uma vez que, alterou o conceito de mercadoria?

De forma alguma. Definitivamente a Lei Complementar não alterou o conceito de mercadoria. O que fez, autorizado pela Constituição, foi dar à eles as mesmas prerrogativas das mercadorias para conceder ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS.

De outra parte, também não alterou o princípio da não-cumulatividade. Deu, tão somente, uma interpretação extensiva ao dispositivo constitucional. Essa forma de interpretação extensiva é explicada por André Franco Montoro:

A interpretação extensiva quando o interprete conclui que o alcance da norma é mais amplo do que indicam os seus termos. Diz-se que o legislador, nesse caso, escreveu menos do que queria dizer (*minus scripsit quam voluit*), e a lei deve aplicar-se a determinadas situações não previstas expressamente.¹⁹

Conforme visto, essa interpretação é amplamente aceita por aqueles que defendem a aplicabilidade da teoria do crédito financeiro, no sentido de que os bens de uso e consumo e do ativo permanente adquiridos pelo contribuinte pessoa jurídica seguem circulando, uma vez que seu valor é agregado indiretamente ao produto final, equiparando tais bens ao conceito de mercadoria.

¹⁹ **Introdução à Ciência do Direito**. 24 Ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004. p. 374.

De forma breve, mas muito exemplificativa Hugo de Brito Machado resume tal disposição:

... as opções interpretativas podem ser validamente resolvidas pelo legislador complementar.

O conceito de mercadoria, usado pela Constituição para definir a competência tributaria dos Estados, evidentemente não pode ser modificado pela lei tributária. Doutrina e Jurisprudência são firmes nesse sentido.

Pode-se, é certo, argumentar que o bem do ativo permanente, utilizado no comércio ou na indústria, de certa forma também segue circulando, porque, como utilidade, do ponto de vista financeiro, o seu valor se vai aos poucos incorporando ao valor dos bens vendidos pelo estabelecimento. Este é o entendimento que fundamentou a doutrina crédito financeiro, em oposição ao doutrina do crédito físico, que tem predominado no Brasil”.²⁰

De outra parte, vale dizer que, ao contrário do que possa se imaginar, em nenhum momento o princípio constitucional foi alterado. A melhor interpretação da norma constitucional continua sendo a adotada pela teoria do crédito físico, ou seja, aquela que concede créditos apenas às mercadorias, nos exatos termos do art. 155 do Constituição Federal.

Contudo, a ciência do direito, a fim de manter a justiça, autoriza em determinadas situações, que a lei seja interpretada extensivamente. No presente caso, esta interpretação foi dada pela Lei Complementar na busca pela justiça fiscal.

Assim, não houve desrespeito ao princípio constitucional. Houve, sim, poder discricionário do legislador autorizado pela Constituição.

Sem nos aprofundarmos no tema, há quem defenda que a adoção da teoria do crédito financeiro equivale a concessão de benefícios fiscais a título de compensação dos créditos não classificados como mercadorias.

Nesse sentido é a lição de Hugo de Brito:

“Não há dúvida de que o crédito na entrada de bens destinados ao ativo permanente, ou imobilizado, especialmente para os estabelecimentos

²⁰ Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. Ed.. São Paulo: Dialética, 1999. p. 144.

industriais, representa valioso estímulo fiscal. Estímulo do qual, na verdade, o parque industrial brasileiro está a necessitar para modernizar-se e assim poder enfrentar a competição internacional, que se intensifica com a globalização da economia. Não se confunde, porém, com a isenção, que a União não pode conceder em virtude da expressa vedação constitucional. Cuida-se apenas de modificação no regime de compensação do imposto, cuja disciplina compete, também por expressa disposição constitucional, ao legislador complementar”.²¹

Resta-nos, por fim, a análise de uma última e derradeira questão: pode a Lei Complementar estabelecer limitação temporal para o exercício do direito ao crédito na aquisição de bens de uso e consumo?

Conforme se verificou, a Constituição Federal permite que a lei complementar discipline a não-cumulatividade. Assim, utilizando-se desta competência, o legislador, através da teoria do crédito financeiro, estendeu o direito de crédito para os bens de uso e consumo e do ativo permanente.

Contudo, em relação aos bens de uso e consumo, ao mesmo tempo que estendeu o direito, estabeleceu uma limitação temporal, conforme inciso I do artigo 33 da Lei Complementar n° 87/96:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (Redação dada pela Lcp n° 122, de 2006)

Conforme se verifica pelo dispositivo, o direito concedido no artigo 20 da mesma lei, aqui é, de certa forma, suprimido. Seria inconstitucional tal limitação?

Conforme demonstrado, o direito à compensação dos créditos relativos a aquisição daqueles bens, não classificados como mercadorias, não decorre da melhor interpretação da norma constitucional, mas, sim, de discricionariedade do legislador que pode ou não concedê-la.

²¹ Idem, Ibidem p. 31

Desta feita, por um simples raciocínio lógico, conclui-se que se o legislador tem a faculdade, e não a obrigação, de conceder o benefício, pode, também, limitá-lo quando julgar necessário.

Haja vista os argumentos expostos, resta claro que a Lei Complementar n° 87/1996, seja no momento em que, aproveitando da teoria do crédito financeiro, concedeu o direito ao crédito decorrente da aquisição dos bens de uso e consumo, seja no momento em que estabeleceu limitação temporal para o exercício deste direito, não violou a Constituição Federal, mais especificamente, o artigo 155, parágrafo 2°, inciso I.

CONCLUSÃO

Vimos, no decorrer desse trabalho, que o princípio da não-cumulatividade estabelece que o imposto a ser recolhido será aquele devido em razão da aplicação da alíquota à base de cálculo da operação atual, descontados o valor do imposto recolhido na operação anterior. Seu principal objetivo é reduzir o ônus do contribuinte, uma vez que diminui o valor do imposto a ser recolhido

No estudo, ora discutido, demonstrou-se o real alcance do princípio da não-cumulatividade frente ao Imposto sobre mercadorias e serviços. Para tanto se fez necessário identificar as definições primordiais quanto os sentidos das palavras e expressões utilizadas tanto pelo princípio, como pelo imposto. Bem como a teoria do crédito físico e financeiro.

Uma vez definidas todas as limitações e alcances, chegou-se ao objeto central do trabalho, qual seja respostas aos questionamentos centrais, (i) precisaria a Lei Complementar estabelecer, como fez no artigo 20, que o contribuinte tem direito ao crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo e de bens para o ativo permanente ou este direito já está assegurado pela própria Constituição?; (ii) uma vez concedendo o direito ao crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo, como fez no artigo 20, poderia estabelecer um limite temporal, como fez no artigo 33?

Nesse sentido, conclui-se inicialmente que os bens de uso e consumo não são classificados como mercadorias, e, portanto, não seriam autorizados a compensação dada pelo princípio da não-cumulatividade, visto que o princípio é destinado, tão somente, as mercadorias.

Entretanto, conforme demonstrado, os bens de uso e consumo no artigo 20 da lei de ICMS foram equiparados a mercadoria quando da adoção da teoria do crédito financeiro, e, portanto, a possibilidade de compensação dos créditos aqueles bens.

Salienta-se que o direito a compensação é poder discricionário do legislador complementar, dado constitucionalmente, e, desta forma, fica evidente que da mesma forma que cabe a legislador escolher quanto ao regime de compensação, esse mesmo legislador poderá estabelecer condições para a real aplicabilidade do dispositivo.

Conclui-se, portanto, que é ato discricionário do legislador a adoção da teoria do crédito financeiro, uma vez que a regra geral, dada pela melhor interpretação do princípio, é a teoria do crédito físico. Deste modo, a imposição de condição temporal em nada é ilegal, vez que é ato não obrigatório e, portanto não vinculado do legislador, a concessão de créditos aqueles bens não classificados como mercadoria e, portanto não beneficiados pelo princípio da não-cumulatividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 Ed.. Rio de Janeiro. Editora Forense. 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12. Ed.. Brasil, Malheiros, 2007.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 18. Ed. São Paulo, Atlas S. A., 2007.

DINIZ, Maria Helena. Compêndio de Introdução à Ciência do Direito. 15. Ed.. São Paulo, Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. Ed.. São Paulo, Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares. ICMS Teoria e Prática. 4. Ed.. São Paulo, Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares e **LIPPO**, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária. 2. Ed.. São Paulo, Dialética, 2004

MONTORO, André Franco. Introdução à Ciência do Direito. 24 Ed.. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2004.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27. Ed.. São Paulo, Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 13. Ed.. Revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 4. Ed.. São Paulo: Noeses, 2011.