

A HISTÓRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – DO IVM AO ICMS

LA HISTORIA DE IMPUESTOS EN CIRCULACIÓN DE MERCANCIAS - IVM DEL ICMS

CELINA YAMAO

Advogada, Professora Universitária, membro da Comissão Permanente de Exame de Ordem/SP, bacharel em Ciências Contábeis - UniFecap, especialista em Direito Tributário - IBET/SP, Mestre em Direito Regulatório e Responsabilidade Social Empresarial - UNIB e Doutoranda em Ciências Jurídicas e Sociais - UMSA (Argentina).

RESUMO

O tema tributação é quase tão antigo quanto a própria história da humanidade e, assim como a vida em sociedade, se desenvolveu e sofreu diversas modificações durante toda sua trajetória. Neste artigo não se tratará de toda a história da tributação, mas somente da evolução histórica do imposto mais importante dentro do contexto brasileiro, que pode ser considerado o centro de todas as discussões jurídicas e políticas quando o tema é a reforma tributária brasileira, o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual, e de Comunicações. O intuito é apresentar o seu surgimento, o desenvolvimento, as nuances deste tributo ao longo da história e como este tributo se apresenta hoje dentro do contexto social em que vivem os brasileiros.

PALAVRAS CHAVE: Tributo. Imposto. Valor Adicionado. Vendas. Circulação de Mercadoria. Consumo.

RESUMEN

La imposición tema es casi tan antigua como la historia humana y así como la vida en la sociedad, se ha desarrollado y ha sido objeto de varios cambios a lo largo de su historia. Este artículo no se ocupa de la historia de los impuestos, pero sólo la evolución histórica del impuesto más importante en el contexto brasileño, que puede ser considerada como el centro de todas las discusiones jurídicas y políticas cuando el tema es la reforma tributaria brasileña, el ICMS - Impuesto sobre Circulación de

mercancías y Servicios de Transporte y la Interestatal Intermunicipal y Comunicaciones. El objetivo es dar a conocer su origen, el desarrollo, los matices de este impuesto a lo largo de la historia y cómo este homenaje es hoy en día en el contexto social en el que los brasileños viven.

PALABRAS CLAVE: Homenaje. Impuesto. Valor Añadido. Ventas. La circulación de mercancías. Consumo.

1. INTRODUÇÃO: UM RESUMO DA HISTÓRIA DOS TRIBUTOS

Sempre que o tema desenvolvido trata sobre tributos, há que se fazer uma introdução, ainda que sucinta da origem dos tributos, para demonstrar como e por que ele surge na história, se confundindo muitas vezes com a evolução da sociedade, pois não existe tributo sem sociedade e não existe sociedade sem pessoas.

Pode-se dizer que o início se dá na época dos homens das cavernas, quando temos os primeiros registros de vida em comunidade, e isso se deve ao fato deles terem percebido que era mais fácil obter proteção, alimentos e outros cuidados convivendo em grupos de pessoas com habilidades complementares às suas ou com as quais podia unir forças para combater inimigos ou caçar animais.

Com o passar dos tempos, essas pequenas comunidades foram crescendo e surgiu a necessidade de se criar uma organização estrutural dentro desse grupo, que inclui a escolha de um líder para cuidar dos interesses coletivos, primando pela justiça e igualdade entre os seus componentes.

Naquela época as pessoas contribuíam para a comunidade com doações voluntárias, em nome do respeito ao líder do grupo e pelo bem estar da coletividade.

Conforme essa estrutura cresceu, as comunidades foram subdivididas, surgiram novas estruturas, que envolvem posições hierárquicas diferenciadas, e as contribuições que antes eram voluntárias passaram a ser obrigatórias, com o surgimento de regras escritas e de cumprimento compulsório, criando deveres e obrigações para as partes envolvidas nesta relação, chamada sociedade.

É certo que nada aconteceu de forma tão rápida e simples como ilustrado nos parágrafos anteriores, mas o que nos importa é saber que num dado momento, com o crescimento, ainda que ordenado das sociedades, as contribuições dos indivíduos

para o grupo, hoje conhecido pelo gênero tributo, passou a ser obrigatório em prol do conjunto, porém, como se sabe, nem sempre da forma mais justa e aceitável.

A primeira referência aos tributos são de Herótodo, por volta de 4.000 a.C., acerca da tributação sobre o tráfego nos rios entre os países ativos comercial e economicamente, e sobre a produção, seguido por registros no antigo Egito, entre os anos de 3.200 a.C. a 32 a.C., onde havia a divisão hierárquica das pessoas: quem dava as ordens, quem fazia com que as ordens fossem colocadas em prática e os que eram obrigados a obedecer. Naquela época, quem pagava os impostos eram da classe trabalhadora (artesãos, comerciantes e camponeses).

Segundo alguns historiadores, a escrita por meio dos hieróglifos surgiu da necessidade de se fazer o controle da arrecadação, além de facilitar a comunicação e os registros históricos. Neste momento, o imposto servia para sustentar o faraó, seus caprichos e as guerras.

Por várias fases seguintes na história da humanidade a prática de arrecadações abusivas, em seus montantes e meios, seguiram somente para servir aos interesses dos ricos ou para financiar guerras.

Com a evolução dos povos e o surgimento da democracia, as arrecadações deixam de existir somente para financiar o interesse de poucos, e passam a servir para buscar melhorias aos mais necessitados, almejando a igualdade dos indivíduos componentes de uma sociedade.

Excetuando-se um primeiro momento da História da humanidade, os impostos têm origem nas atividades comerciais. Conforme o comércio se aprimorava, houve necessidade de se criar meios de proteção, seja contra saques ou entre produtos internos e externos.

Sob essa visão de proteção do grupo, ou seja, da sociedade, concluiu-se que todos que faziam parte do grupo deveriam contribuir com algo para que a sociedade pudesse se fortalecer e se proteger de outros grupos.

Como realça Geraldo Ataliba “Antigamente, quando não se podia falar em estado de direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em “direito” tributário onde haja Constituição e o estado de direito. Fora isso, é o arbítrio, o despotismo, v. Diritto Tributario, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5,

tradução de Dino Jarach). Hoje, o estado exerce este poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas suas manifestações, ao estabelecido na lei”¹.

Aos que discordam da obrigatoriedade da contribuição pecuniária para a vida em sociedade, podemos ilustrar com os fatos discorridos no texto “Sobre o Dever da Desobediência Civil”, de Henry Thoreau, e o fato de como cada um se vincula ao Estado, que tem um determinado Governo e lhe impõe tributos, e como aqueles que não desejam se submeter às regras gerais, podem buscar suas próprias alternativas.

Henry David Thoreau faz duas tentativas para contrariar o sistema do qual ele não concordava. Uma de suas investidas se faz através do que é denominada Desobediência Civil, uma forma pacífica de oposição e resistência ao Estado.

Tal atitude o leva a ser preso por deixar de pagar seus impostos, porque ele era opositor à Guerra contra o México e a escravidão. Ele dizia que não queria ser copatrocinador de atos que ele repudiava e declarava “[...] se o Estado se torna indigno e corrupto, é tarefa moral do indivíduo não dar mais suporte a este. Num estado injusto, o lugar de um homem justo é na prisão”².

O mesmo método, que permite defender todo o direito que se encontra ameaçado ou violado, uma forma de protesto contra as leis, atos ou decisões que vão de encontro aos direitos civis, políticos ou sociais do indivíduo, foi adotado por Gandhi, que pregava a não violência para a conquista de direitos e que se inspirou na obra de Thoreau, lida em uma das vezes que também esteve preso.

Numa outra ocasião, desiludido com a vida em sociedade e o Governo que ele considerava injusto, Thoreau decide se isolar do mundo, vivendo numa cabana construída com suas próprias mãos e se alimentando daquilo que conseguia tirar da natureza e de sua própria plantação às margens de um lago, cujo nome intitula outro texto de sua autoria, *Walden* ou *Life in the woods*.

Com exceção de poucos homens, como Thoreau, o ambiente comum ao ser humano é o Estado, onde ele encontra meios para se realizar plenamente. Até Hobbes, com todo seu pessimismo, prefere o Leviatã, o “monstro horrível que devora e absorve todos os direitos individuais, à primitiva forma de vida isolada e independente, em que

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 29.

² THOREAU, Henry David. **A Desobediência Civil e outros escritos**. 1ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2001, p16.

os homens profundamente egoístas e isentos de qualquer lei moral viviam em perpétua luta com os seus semelhantes”³.

Apesar de todos os argumentos anteriormente apresentados, há quem diga se tratar de ato ilegal motivado pelo instituto da cidadania, visando manter, proteger ou adquirir um direito negado, e fundamentado pelos princípios de justiça e equidade.

Na doutrina de Hugo de Brito Machado encontramos: “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia”⁴.

Após tais apontamentos, pode-se entender a necessidade e a finalidade da existência dos tributos em nossa sociedade. Sendo assim, cada sociedade criou e adequou sua forma de tributação e suas espécies tributárias de maneira a melhor atender as necessidades de sua organização.

No Brasil mal se pode contar quantos são de fato os tributos existentes, mas dentro de sua estrutura, que separa os tributos em cinco espécies⁵, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, existe um imposto que é a maior fonte de arrecadação no país e motivo de desentendimentos entre os Estados, conhecido pela sigla ICMS e incidente sobre toda movimentação de mercancia, além de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, de comunicação e energia elétrica, sobre o qual apresentaremos a história.

2. O PRIMEIRO TRIBUTO SOBRE VENDAS: IVM

Até o acontecimento da Primeira Guerra Mundial, a tributação costumava ser feita sobre o patrimônio das pessoas, porém com o advento da Guerra, a devastação dos povos, o enfraquecimento dos comércios internos e a abertura do comércio entre as nações, descobriu-se uma boa fonte de arrecadação, além de uma solução para o

³ in MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 32.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.55.

⁵ A quantidade de espécies é controversa entre os doutrinadores, porém a adotada classifica os tributos em cinco espécies, usando a combinação da previsão do Código Tributário Nacional, em seu art. 5º e a previsão constitucional do art. 145.

problema de arrecadação no pós-guerra, assim passando a tributar os bens de consumo que começavam a circular além-mar.

As primeiras formas de tributação sobre circulação de mercadoria surgem na Europa, apontando os primeiros registros históricos para a França, com seu *Taxe sur la Chiffre D’Affaires*, ou, imposto sobre volume de negócios⁶, e para a Alemanha com o *Umsatzsteuer*, ou imposto sobre vendas⁷.

No Brasil, o primeiro registro de tributação sobre o consumo que se tem notícia é de 1922, sob forte influência dos exemplos estrangeiros, com a Lei Federal de nº 4.625, que instituía, além do imposto sobre a renda, o Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM, sendo, no primeiro momento, um tributo de competência da União, tal qual eram aqueles nos quais foram inspirados.

Esse imposto foi sugerido pelos comerciantes, através das Associações Comerciais, que pediam, à época, a criação de um título de crédito que permitisse vendas com pagamento através dos mesmos, porém com garantias legais do recebimento dos valores, como já eram a Letra de Câmbio e as Notas Promissórias⁸, com a finalidade de aumentar as vendas e facilitar o desconto do título quando apresentados aos bancos, desde que assinados e reconhecidos pelo devedor.

O Congresso Nacional acatou o pedido e criou a duplicata de fatura, o que gerou o apelido de “contas assinadas”, sob a condição de que em toda a operação realizada, à vista ou a prazo, deveria ser descontado 0,3% a título de imposto e o controle do montante a ser recolhido para a União deveria ser apurada através de escrituração em livro próprio para tal finalidade.

3. A CONSEQUÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1934: IVC

Após duas Constituições, a primeira, uma Constituição outorgada por D. Pedro I, em 1824, a segunda, criada pela primeira Assembleia Constituinte reunida para este fim, promulgada em 1891, e após passar por uma segunda Assembleia Constituinte, iniciada em novembro de 1933, promulgou-se a terceira Constituição Brasileira, em 1934⁹.

⁶ Tradução livre para o termo em francês.

⁷ Tradução livre para o termo em alemão.

⁸ Decreto nº 2.044/1908, que trata da Letra de Câmbio.

⁹ A primeira Constituição brasileira não é considerada por muitos autores como uma Constituição, por ter sido outorgada pelo império, ou seja, ela não tinha intenções de conceder direitos para os cidadãos,

Neste momento as atividades industriais e comerciais passam a ganhar importância no cenário econômico mundial, conseqüentemente, uma boa fonte de arrecadação tributária.

Duas grandes alterações ocorrem com a vigência da nova Constituição: o IVM deixa de incidir somente sobre operações de compra e venda, para recair sobre as operações de consignação, passando a ser conhecido como Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, estendendo ainda sua aplicação aos produtores em geral, incluindo os agrícolas, e agora incidindo sobre todas as operações da cadeia, gerando o efeito chamado “cascata”.

A extensão da aplicação do IVC não foi o que levou à reprovação do novo tributo, mas o fato da incidência em cascata, que indica que o tributo era cobrado em seu montante total a cada nova fase da cadeia produtiva até chegar ao consumidor final.

Isso se justificava pelo fato de a nova Constituição proibir a cobrança de imposto de exportação na venda entre estados, concedendo, então, a liberdade aos estados de instituírem seus IVCs através de leis estaduais nas formas que mais conviessem aos mesmos.

As empresas de grande porte conseguiram resolver em parte o problema do efeito cascata com a verticalização de seus processos produtivos, tomando para si todas as etapas da produção para levar produtos com preços mais atrativos e com menor incidência tributária até o consumidor final, porém empresas de pequeno porte se viram sem alternativa e com preços cada vez maiores de venda, pois dependiam de uma cadeia de outras empresas para concluir seu processo produtivo.

Não bastasse o problema da incidência cumulativa do IVC, por ser um tributo estadual, as alíquotas variavam de um estado para o outro, o que gerava ainda mais diferenças nos preços dos produtos, e as alíquotas eram majoradas de tempos em

mas somente informar ao povo a vontade de D. Pedro I. Após a declaração da independência, D. Pedro I convocou uma Assembleia Constituinte que foi inteiramente desfeita, porque seus componentes não concordavam em escrever o que o imperador ordenava. Então, a portas fechadas, ele convocou dez pessoas de sua confiança para elaborar e outorgar a Carta Constitucional em 25/03/1824. A segunda Constituição, promulgada em 24/02/1891, por muitas vezes considerada a primeira, foi editada anos após a queda da monarquia, através de uma Assembleia Constituinte convocada especificamente para este fim, durante a primeira República, que teve início em 15/11/1889. A terceira Constituição, promulgada em 16/07/1934, foi criada sob o lema "para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico", durou apenas três anos e gerou grandes mudanças à época, principalmente no tocante ao Direito Trabalhista.

tempos a critério do ente competente, somente ressalvado o limite máximo estipulado na Constituição, de 10%¹⁰.

A título de exemplificação, em 1940, São Paulo, situado na região sudeste do país, praticava a alíquota de 1,15%, enquanto o Ceará, estado do nordeste brasileiro, 1%. Sete anos depois as alíquotas já eram de 1,8% e 1,4% respectivamente. Quase ao final de sua existência neste formato, as alíquotas chegaram a quase 5% nesses estados. E essa evolução acompanhou o aumento da importância do IVC para as receitas públicas estaduais que passaram de 30% do total, para 40% em 5 anos.

Entre os anos de 1934 e 1965 tivemos duas novas Constituições que em nada alteraram a forma de tributação do IVC ou a competência para legislar sobre o imposto, mesmo com a ocorrência de um golpe de estado que deu início a um período ditatorial, liderado por Getúlio Vargas, em 1937, ou após sua queda em 1945.

4. A EVOLUÇÃO DO CONCEITO E DA TRIBUTAÇÃO: ICM

Em 1965, após uma reforma tributária, é editada a Emenda Constitucional nº 18, que traz as alterações da nova fase tributária nacional, culminada, com algumas adaptações, na recepção pela Constituição Federal de 1967 e no Código Tributário Nacional, alterando e criando limitações à incidência do IVC e convertendo este imposto num Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM.

Uma das grandes diferenças do ICM com relação ao IVC foi a aplicação do princípio da não-cumulatividade, copiado do modelo francês do Imposto sobre Valor Adicionado – IVA, que prevê a dedução do valor pago em cada operação anterior do imposto devido, incluindo as operações interestaduais.

Outra inovação foi a estipulação constitucional de limites para as alíquotas aplicáveis aos produtos, determinando que a alíquota deveria ser igual para um mesmo produto em todo o território nacional, ou seja, a competência do ICM continuava sendo dos estados, ademais das limitações que geravam uma disparidade na cobrança em cada um dos estados e impossibilitaria a devida aplicação do princípio da não-cumulatividade, e acabando com o uso do ICM como instrumento de intervenção política entre os estados.

¹⁰ Este limite não foi usado por nenhum estado até o final da existência do IVC, sendo a alíquota máxima registrada de 7,86% pelo estado de Goiás, que buscava aumentar sua arrecadação e segundo estudos realizados na época, não logrou êxito.

5. EM BUSCA DO AUMENTO DA ARRECADAÇÃO: ICMS

Finalmente, com a queda do regime militar, da retomada do Estado Democrático de Direito, a sétima e atual Constituição Federal – CF, foi promulgada em 1988, fazendo com que o ICM, finalmente se convertesse em Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, denominado tecnicamente por Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

O ICMS incide, além das vendas, forma pela qual foi originalmente criado, como já menciona o próprio nome, sobre serviços de transporte e telecomunicações¹¹, e sobre a entrada de mercadoria importada e serviços prestados no exterior, além de, curiosamente e por previsão constitucional, incidir sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

Continua sendo um imposto de competência dos estados, conforme art. 155, II, CF, com regras gerais instituídas através da Lei Complementar 87/96 e regulada por meio de leis ordinárias estaduais que se convertem nos chamados Regulamentos do ICMS – RICMS.

O princípio da não-cumulatividade foi mantido, proporcionando créditos que são descontados do montante devido ao ente tributante, após apuração das entradas e saídas de mercadorias.

Inicialmente, sua alíquota havia sido definida em 17% para operações internas, e, nas operações externas, em 7% para estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, e 12% para os demais estados da federação. A diferença para os dias atuais é somente a alíquota interna, que é de 18%, mantida as regras para as operações interestaduais.

A diferenciação nas alíquotas praticadas entre as operações internas e externas se justificam na distribuição de renda entre as diferentes regiões deste país de proporções continentais, pois da forma como são aplicadas, quando um estado como São Paulo vende para algum estado das regiões consideradas menos privilegiadas tem o ICMS dividido em 7% para o estado considerado mais abastado, no

¹¹ São diversas as discussões judiciais acerca do termo Comunicações do ICMS e essa descrição doutrinária de que as “comunicações” seriam somente sobre os serviços de telefonia. Com o advento da Internet, inexistente à época de criação das leis referentes, tanto ao ICMS quanto ao ISS, discute-se a quem cabe a cobrança do imposto referente a esse serviço peculiar.

caso São Paulo, e a diferença dos 18%, ou seja, 12% ficam para o estado menos favorecido.

Apesar do ICMS não ter caráter extrafiscal, com finalidade de controle de mercado, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ele incide com alíquotas mais onerosas produtos considerados supérfluos ou maléficos à saúde, e mantém isenções ou imunidades a produtos considerados essenciais ou destinados à cultura e educação.

Para onerar determinada gama de produtos, outra alíquota é utilizada, a de 25%, normalmente incidente sobre bebidas alcoólicas e fumo, como clara forma de induzir à redução do consumo desses produtos, uma vez que quanto maior a tributação mais caro se torna o produto.

Com os atuais sistemas de incentivos aos pequenos e microempresários, existem outras variações na tributação do ICMS, através do sistema de substituição tributária¹² ou pela simplificação¹³ da tributação para desonerar o contribuinte, este entendido o comerciante, que geram alguma diferenciação nas alíquotas efetivamente aplicadas.

6. CONCLUSÃO

Os tributos sempre fizeram parte da história da humanidade em sociedade e mostra que, apesar de mal vista, tem sua finalidade e função social, e cada tipo tributário aparece com a evolução dessas sociedades e suas estruturas a fim de suprir suas necessidades, justificados seus destinos de acordo com cada época.

O ICMS, por sua vez, teve sua história iniciada no momento em que terminou o império brasileiro e se deu início à primeira República, é um imposto que sempre

¹² Sistema de tributação que pode ser tanto de forma antecipada (“para frente”) como diferida (“para trás”), que faz com que aquele contribuinte considerado como o mais apto para realizar o recolhimento o faça, como é o caso dos combustíveis, conforme previsão do art. 155, XII, h, CF, no qual o distribuidor é o responsável pelo recolhimento antecipado, baseado no preço médio do combustível vendido pelos postos de combustível ao consumidor final. Apesar de ser tema frequente de discussão, a substituição por antecipação, por se tratar de recolhimento de tributo antes do acontecimento do fato gerador, o assunto é quase pacificado no sentido de que é aceito por ser uma situação especial, prevista e reafirmada através de EC n° 33/01.

¹³ No Brasil existe um sistema de tributação que levou 11 anos para ser concluído, e é conhecido pelo apelido de SUPER SIMPLES, no qual uma gama de tributos de competência da União, Estados e Municípios são cobrados através de uma única guia, para um fundo especial centralizado que faz a repartição da arrecadação, feita com alíquotas diferenciadas e reduzidas, para cada ente de direito. O SUPER SIMPLES foi criado com o intuito de incentivar o empreendedorismo e aumentar as chances de sobrevivência de um estabelecimento comercial de pequeno porte.

teve como cerne a tributação do consumo, gerando assim uma inicial inexpressiva arrecadação, mas se mostrando cada vez mais importante até se tornar a maior fonte de arrecadação tributária do país.

A mudança do IVM para o IVC não apresentou grandes evoluções, porém tão logo fora transformado em ICM, após uma verdadeira reforma tributária, que mudaria toda a forma de arrecadação no Brasil, quando se criou, efetivamente, um sistema tributário nacional, ele passa a ter maior fluidez e ser menos oneroso para o consumidor final, que é quem de fato arca com o encargo tributário.

Mesmo em sua versão atual, ainda não é considerada a forma ideal de tributação, mas antes que aconteça uma nova reforma tributária, esta continua sendo a melhor forma de arrecadação para os estados obterem recursos para sua manutenção.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMED, Fernando José e outros. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo, SNAFRESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo, 6ª edição, Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, 10ª edição, Forense, 1987.

BARRETO, Aires F. e outros. **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo, 1ª edição, Dialética, 2004.

BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL e CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. São Paulo, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, 19ª edição, Malheiros Editores, 2003.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo, 19ª edição, Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 13ª edição, Editora Saraiva, 2000.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo, 3ª edição, Editora Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo, 10ª edição, Editora Atlas, 1977.

_____. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo, 4ª edição, Editora Atlas, 1995.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **História Tributária do Brasil – Coleção Memória Fazendária**. Brasília, 2ª edição, ESAF, 1989.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro, Editora José Konfino, Volume I, 1948.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual do Direito Tributário**. São Paulo, 1ª edição, Editora Saraiva, 2003.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, 3ª edição, Editora Resenha Tributária, Volume I, 1975.

FERREIRA, Benedito. **A História da Tributação no Brasil – Causas e Efeitos**. Brasília, 1986.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. São Paulo, 7ª edição, Editora Atlas, 1997.

JUNIOR, José Cretella. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro, 2ª edição, Forense Universitária, 1999.

LAZARIN, Antônio. **Introdução do Direito Tributário**. São Paulo, 3ª edição, Atlas, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo, Malheiros, 2007.

MARIA, Cecília e Marcondes Hamati. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 1ª edição, Malheiros, 1996.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo, 1ª edição, Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 4ª edição, Dialética, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 14ª edição, Saraiva, 1995.

NUNES, Vidal Serrano. **Direito Tributário Comentado**. São Paulo, 2ª edição, Editora Angelotti, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Porto Alegre, 11ª edição, Livraria do Advogado, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo, 4ª edição, Resenha Tributária, 1975.

THOREAU, Henry David. **Desobediência Civil e Outros Escritos**. São Paulo, 1ª edição, Martin Claret, 2001.

UEDA, Eurico e Ivo Torres. **Estrutura Tributária Estadual** – potencialidades, adequação e reformas. São Paulo, IPE-USP, 1984.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1997.