

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC

CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS: ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

LAUDIMAR DE JESUS SANTOS RABELO FILHO

Itajaí-SC

2013

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC

CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS: ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

LAUDIMAR DE JESUS SANTOS RABELO FILHO

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Mario Cesar dos Santos.

Itajaí-SC

2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, ao corpo docente da UNIVALI, em especial aos orientadores deste trabalho, a meus pais e irmãos, e principalmente minha esposa Regivânia e meus filhos Ana Letícia e Guilherme, seres motivadores e inspiradores de todas as minhas realizações.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos os pesquisadores e operadores do Direito, aos colegas do curso de mestrado e a Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão por proporcionar a seus servidores a oportunidade de aprofundar conhecimentos com a finalidade de melhor servir a sociedade maranhense.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Itajaí-SC, Novembro de 2013.

Laudimar de Jesus Santos Rabelo Filho
Mestrando(a)

PÁGINA DE APROVAÇÃO

(A SER ENTREGUE PELA SECRETARIA DO PPCJ/UNIVALI)

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn ou ADI	Ação Direta de inconstitucionalidade
AL	Alagoas
Art.	Artigo
BC	Base de Cálculo
CFRB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CONFAZ	Conselho Nacional de Políticas Fazendária
COTEPE/ICMS	Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
CTN	Código Tributário Nacional
DEC.	Decreto
DF	Distrito Federal
DJ	Diário da justiça
DJe	Diário da Justiça Eletrônico
DJU	Diário da Justiça da União
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IVC	Imposto de vendas e consignação
IVM	Imposto de Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
MG	Minas Gerais
Min.	Ministro
MVA	Margem de Valor Agregado
Nº ou N.	Número

PE	Pernambuco
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RTJ	Recurso do Tribunal de Justiça
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

ROL DE CATEGORIAS

Emenda Constitucional: É o resultado do processo legislativo por meio do qual o Poder Constituinte Derivado se utiliza para reformar a Constituição Federal e está previsto no art. 60 da CFRB/88.

Fato gerador presumido: É proposição jurídica que imputa, a um fato indiciário de situação de provável ocorrência futura, consequências jurídicas próprias desta situação, fato jurídico tributário.¹

Lei Complementar Tributária: Espécie normativa designada explicitamente pela Constituição Federal para instituição, majoração ou regulação de matéria tributária e que necessita de quórum qualificado para sua aprovação pelo Congresso Nacional. Enquanto a lei ordinária é aprovada com maioria simples dos parlamentares presentes a votação, a Lei Complementar requer maioria absoluta dos membros da casa parlamentar.

Substituição Tributária: Regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiros, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.²

Substituição Tributária Progressiva ou para frente ou subsequente: Atribuição de responsabilidade pelo recolhimento de imposto ou contribuição por lei a terceiro que não realizou o fato gerador, pelas operações ou prestações que deva ocorrer posteriormente até o consumidor final, assegurada a restituição preferencial e imediata da quantia paga em caso de não realização do fato gerador presumido.

Praticabilidade ou praticidade: Princípio que se fundamenta na simplificação dos mecanismos de tributação com emprego de regras de abstrações generalizantes com a finalidade de aperfeiçoamento e simplificação das atividades de fiscalização e

¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2ed. São Paulo: Quartier Latin: 2005, p.216-217.

² MARIANO, Antonio Paulo. WERNECK, Raphael. BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: IOB. 2008, p.55.

arrecadação, ou seja, é aplicação de técnicas voltadas para dar maior exequibilidade a lei tributária.

Ficção: Constitui uma valoração jurídica contida no preceito legal, em virtude do qual se atribuem a determinados supostos fáticos consequências que desprezam sua natureza real, ou seja, cria-se uma verdade jurídica distinta da real.

Presunção: é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.³

Princípios: por definição, mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁴

Princípios Constitucionais: São princípios explícitos e implícitos que sustentam a Constituição de um país e possui a função de servir como orientação, interpretação e fundamento de validade do sistema normativo.

Tributo: é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (Art. 3º CTN).⁵

Imposto: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Art.16 CTN).⁶

ICMS: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

³ BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 538.

⁴ MELO. Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 966-967.

⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 06 de Jul de 2013.

⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 06 de Jul de 2013.

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Tributação em Massa: Normas de massa que são exercitadas por meio de esquematizações, generalizações e abstrações e visam alcançar o número maior possível de pessoas visando dar exequibilidade racional e simplificada à lei.

Restituição: Direito de pleitear a devolução de excesso pago a maior ao entre tributante, no caso de operações sem substituição tributária, e no caso desta, o direito de ser restituído de forma imediata e preferencial em caso de não realização do fato gerador presumido. Discute-se no STF a possibilidade ou não da restituição de valores quando exista diferença entre a base de cálculo praticada pelo substituto e a efetivada pelo substituído nas operações ou prestações realizadas com o consumidor final.

SUMÁRIO

	RESUMO.....	14
	ABSTRACT.....	15
	INTRODUÇÃO.....	16
1	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	20
1.1	NOÇÕES TEÓRICAS SOBRE PRINCÍPIOS.....	20
1.2	A NORMATIVIDADE DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS.....	26
1.3	COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS JURÍDICOS E A TÉCNICA DA PONDERAÇÃO.....	31
1.4	BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A FORMAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	35
1.5	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	42
1.5.1	Princípio da legalidade.....	44
1.5.2	Princípio da igualdade.....	46
1.5.3	Princípio da capacidade contributiva.....	50
1.5.4	Princípio da proibição de confisco.....	51
1.5.5	Princípio da não-cumulatividade.....	53
1.5.6	Princípio da segurança jurídica.....	56
1.5.7	Princípio da praticabilidade tributária.....	58
2	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU SUBSEQUENTE NO ICMS.....	61
2.1	ICMS: HISTÓRICO E PERFIL CONSTITUCIONAL	61
2.2	HISTÓRICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	69
2.3	BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO ESTRANGEIRO	72
2.3.1	Alemanha.....	76
2.3.2	Itália.....	77
2.3.3	Espanha.....	80

2.3.4	Portugal.....	82
2.4	FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL, LEGAL E DOUTRINÁRIO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	84
2.4.1	Aspectos gerais da substituição tributária progressiva no ICMS.....	85
2.4.2	Fato gerador e sujeito passivo.....	91
2.4.3	Base de cálculo.....	102
2.5	LIMITES À INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	105
3	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: PERCEPÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL DO STF.....	112
3.1	PRESUNÇÕES E FICÇÕES.....	113
3.2	CRÍTICAS E DEFESAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	121
3.2.1	Considerações iniciais.....	121
3.2.2	Principais críticas à substituição tributária.....	125
3.2.2.1	Quanto à inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº03/93 (art. 150, § 7º, CF) e à LC nº 87/96.....	125
3.2.2.2	Quanto aos princípios constitucionais.....	129
3.2.3	Defesas à substituição tributária.....	138
3.2.3.1	Quanto à constitucionalidade da Emenda Constitucional nº03/93 (art. 150, § 7º, CF) e à LC nº 87/96.....	138
3.2.3.2	Quanto aos princípios constitucionais.....	142
3.3	JURISPRUDÊNCIA DO STF QUANTO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS.....	151
3.3.1	RE nº 213.396-5/SP e ADI nº 1.851-4/AL.....	151
3.3.2	ADI nº 2777/SP e ADI nº 2.675/PE.....	157
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	161
	REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....	166

RESUMO

A presente Dissertação está inserida na linha de pesquisa - Hermenêutica e Principiologia Constitucional -, no âmbito da área de concentração - Fundamentos do Direito Positivo – instituída pela UNIVALI, decidiu-se pela dissertação sobre o estudo da substituição tributária progressiva no ICMS, analisando-a sobre o enfoque dos princípios constitucionais tributários e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. As hipóteses da pesquisa são que: o regime de substituição tributária é um instituto eficaz que permite às administrações tributárias assegurarem maior eficiência e segurança jurídica na arrecadação do ICMS retido por substituição tributária sem ofensa aos princípios e garantias constitucionais dos contribuintes; a lei complementar estabelece normas gerais sobre substituição tributária, cabendo à lei ordinária estadual regulamentá-la em suas especificidades em respeito aos princípios da competência tributária e federativo; a constitucionalidade da substituição progressiva no ICMS está diretamente ligada à restituição do valor do ICMS pago antecipadamente e dos limites legais à sua instituição. O Capítulo 1 aborda a questão dos princípios constitucionais tributários aplicados ao regime de substituição tributária. O Capítulo 2 analisa o perfil constitucional do ICMS, seguido de aporte teórico sobre a fundamentação legal e doutrinária da substituição tributária progressiva, além de demonstrar sua aplicação básica nos países como Alemanha, Itália, Espanha e Portugal. Por último, o Capítulo 3 dedica-se a demonstrar a possibilidade do uso das presunções relativas no Direito Tributário, bem como apresentar a percepção doutrinária jurisprudencial do STF sobre a substituição tributária progressiva, evidenciando as principais críticas e defesas ao instituto à luz dos princípios constitucionais.

Palavras-chave: Princípio. Princípio Constitucional. Substituição Tributária Progressiva. ICMS. Tributo

ABSTRACT

This Dissertation is part of the line of research Hermeneutics and Constitutional Principiology, within the area of concentration Fundamentals of positive law introduced by UNIVALI. Its theme is the study of the progressive ICMS tax substitution, analyzing it from the perspective of constitutional principles and the tax law of the Supreme Federal Court. The research hypotheses are that: the system of tax substitution is an institution that effectively allows tax administrations to ensure greater efficiency and legal certainty in the collection of ICMS withheld by tax substitution, without contradicting the principles and constitutional guarantees of taxpayers. Complementary law lays down general rules for tax substitution, while the common state law regulates it in its specificities with respect to the principles of tributary and federal competency; the constitutionality of the progressive tax substitution in ICMS is directly linked to the refund of the amount of ICMS paid in advance, and the legal limits of its institution. Chapter 1 discusses the constitutional tax principles of tax applied to the tax substitution system. Chapter 2 analyzes the constitutional profile of the ICMS, followed by theoretical reasoning about the legal and doctrinal basis of progressive tax substitution, and demonstrates its basic application in countries like Germany, Italy, Spain and Portugal. Finally, Chapter 3 demonstrates the possibility of the use of relative presumptions in Tax Law, as well as presenting the jurisprudential doctrinal perception of the Supreme Federal Court on progressive tax substitution, emphasizing the main criticisms and defenses to the institute, in light of the constitutional principles.

Keywords: *Principle. Constitutional Principle. Progressive Tax Substitution. ICMS. Tax.*

INTRODUÇÃO

O objetivo institucional da presente Dissertação é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* da Universidade Vale do Itajaí - Univali.

O seu objetivo científico é demonstrar a constitucionalidade da substituição tributária⁷ progressiva no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em cotejamento com os princípios constitucionais e em face dos aspectos formais constitucionais a sua instituição.

O estudo da substituição tributária progressiva ou para frente é importante, pois apesar de inserta na Constituição Federal de 1988, §7º do art. 150, ainda é constantemente combatida na doutrina com reflexos na jurisprudência, sob a alegação principal de que sua instituição e aplicação são incompatíveis até mesmo com a Carta Magna ora mencionada e seus princípios.

A substituição tributária em níveis constitucional e legal impõe-se como um novo modelo de reestudo de institutos tradicionais do direito tributário, como é o caso da teoria do fato gerador, responsabilidade tributária e base de cálculo. Ademais, a substituição tributária provoca uma alteração no sistema tradicional da obrigação tributária, modificando o momento do seu nascimento para outro que não o configurado nas operações normais, ou seja, anterior à ocorrência do fato gerador, com alteração substancial na composição do suporte fático da norma da tributação.

Em sentido contrário, existem argumentações técnicas de que a substituição tributária fulmina princípios constitucionais tributários que são limitações ao poder estatal de tributar postos a disposição do contribuinte.

Acrescenta-se a isso as alegações de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional - EC nº 3/93 que inseriu a substituição tributária no corpo

⁷ Art. 150, §7º da Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerado presumido." BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 29 Jul. 2012

da Constituição Brasileira de 1988 por ofensa às cláusulas *pétreas* e a inconstitucionalidade formal da Lei Complementar nº 87/96 que segundo os críticos regulamentou a substituição tributária nos seus artigos 5º ao 10º e delegou de forma inválida às leis estaduais a competência específica para legislar sobre a referida matéria que seria atribuição da lei complementar.

Neste sentido, surgem os embates técnicos com relação à substituição tributária, onde o problema a ser examinado nesta dissertação é o seguinte: O regime de substituição tributária afronta princípios previstos na Constituição Federal de 1988?

A substituição tributária é uma técnica que consiste em racionalizar e simplificar a arrecadação dos tributos e a fiscalização dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, com a finalidade de promover maior exequibilidade da lei tributária e diminuição na abstenção de pagamento dos tributos em favor das Administrações Tributárias.

Esta técnica de tributação decorre de previsão em lei, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída a terceira pessoa não vinculada diretamente com o fato gerador, que se torna responsável pelo seu recolhimento, em relação a operação ou prestações de serviços subsequentes.

A substituição tributária progressiva insere no Direito Tributário novas concepções sobre fato gerador e base de cálculo que não se compatibilizam com os conceitos tradicionais determinados a estes, razão pela qual emergem embates que serão examinados com profundidade neste estudo.

Para a presente Dissertação foram levantadas as seguintes hipóteses:

a) O regime de substituição tributária é um instituto eficaz que permite às administrações tributárias assegurarem maior eficiência e segurança jurídica na arrecadação do ICMS retido por substituição tributária sem ofensa aos princípios e garantias constitucionais dos contribuintes.

b) A lei complementar estabelece normas gerais sobre substituição tributária, cabendo à lei ordinária estadual regulamentá-la em suas especificidades em respeito aos princípios da competência tributária e federativo.

c) A constitucionalidade da substituição progressiva no ICMS está diretamente ligada à restituição do valor do ICMS pago antecipadamente e dos

limites legais à sua instituição.

Os resultados do trabalho de exame das hipóteses estão expostos na presente Dissertação, de forma sintetizada, como segue.

No Capítulo 1, discorre-se sobre noções teóricas e normatividade dos princípios, adentrando nas colisões existentes entre eles e a técnica da ponderação para solucioná-las. Realizam-se, também, considerações a respeito da formação do Estado de Direito como fator inicial da necessidade de imposição das limitações ao poder de tributar do Estado, destacando-se posteriormente os princípios constitucionais tributários relacionados diretamente com a substituição tributária ora examinada neste estudo.

O Capítulo 2 trata do perfil constitucional do ICMS, seguido de aporte teórico sobre a fundamentação legal e doutrinária da substituição tributária progressiva, revelando aspectos gerais, finalidade e limites à sua instituição por parte do ente tributante.

Será abordada também a substituição tributária no direito estrangeiro, especificamente em países como Alemanha, Itália, Espanha e Portugal que exercem grande influência no Direito brasileiro, contudo sem o compromisso de aprofundamento por meio do direito comparado, mas tão somente de informar por meio de abordagem histórica e teórica a sua existência nas Administrações Tributárias destes países.

O Capítulo 3 dedica-se a demonstrar a possibilidade do uso das presunções relativas no Direto Tributário, bem como apresentar a percepção doutrinária jurisprudencial do STF sobre a substituição tributária progressiva, evidenciando as principais críticas e defesas ao instituto à luz dos princípios constitucionais, onde se conclui pela sua admissibilidade desde que seja reconhecido o direito à restituição de valores do ICMS ao contribuinte quando ocorra diferença entre a base de cálculo presumida e o preço de venda a consumidor final.

Ressalte-se ainda que a abordagem do posicionamento jurisprudencial do STF em relação à matéria foi restrita, especificamente, às decisões proferidas após a EC nº 03/93 que introduziu o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988.

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são sintetizadas as contribuições sobre análise da substituição

tributária progressiva no ICMS em cotejo com os princípios constitucionais tributários e o posicionamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O Método⁸ empregado na fase de Investigação foi o Indutivo; na fase de Tratamento dos Dados, o Cartesiano, e, no Relatório dos Resultados da presente dissertação foi utilizado a base indutiva.

Nas várias fases da pesquisa foram acionadas as técnicas do referente⁹, da categoria¹⁰, dos conceitos operacionais¹¹, da pesquisa bibliográfica¹² e do fichamento.

Nesta Dissertação as categorias principais estão grafadas com a letra inicial em maiúscula e os seus conceitos operacionais são apresentados em glossário inicial.

Nas transcrições de fontes estrangeiras, os textos foram traduzidos de forma livre pelo autor da presente dissertação.

⁸ “Método: forma lógico-comportamental na qual se baseia o Pesquisador para investigar, tratar os dados colhidos e relatar os resultados”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. p.204.

⁹ “explicitação prévia do motivo, objetivo e produto desejado, delimitado o alcance temático e de abordagem para uma atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* p. 209.

¹⁰ “palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou expressão de uma idéia”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* p. 197.

¹¹ “definição estabelecida ou proposta para uma palavra ou expressão, com o propósito de que tal definição seja aceita para os efeitos das idéias expostas”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* p. 198.

¹² “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**, *cit.* p. 207.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios deixaram de ser componentes secundários no ordenamento jurídico, cujas funções eram de servir apenas como elementos hermenêuticos, de diretrizes e integrativos das normas jurídicas, para desempenharem funções reveladoras dos ideais de justiça e direitos fundamentais desejados pela sociedade, traduzindo-se em centros irradiadores de plena normatividade.

A complexidade das relações sociais, econômicas e jurídicas da sociedade moderna, aliada ao sistema aberto de princípios e regras permeados pelos ideais de justiça e de reconhecimento de direitos fundamentais constantes na atual Constituição Federal, resultou em ambiente propício à colisão entre valores jurídicos suprapositivos existentes na sociedade, representados pelos princípios.

Para solução da referida colisão, faz-se necessária a implementação da técnica da ponderação de valores que, por meio de análise calcada na proporcionalidade e razoabilidade, tem por finalidade revelar qual princípio deve prevalecer sobre o outro, sem ofender a harmonia do sistema principiológico e a unidade constitucional.

Os princípios representam verdadeiras garantias postas à disposição do cidadão para controle dos atos estatais abusivos e ilimitados, sendo que a partir do Estado de Direito estes ideais foram consagrados no sentido de estabelecer fronteiras à atuação estatal, e a necessidade desta conduzir-se pelas prescrições legais.

De outro lado, estas limitações e imposição legal impostas ao Estado representam um conjunto de direitos e garantias que fazem parte da esfera patrimonial dos indivíduos, sobretudo os princípios da legalidade e igualdade que são pilares do Estado de Direito.

Logo, o poder de tributar do Estado representa não somente exigência de lei para instituição e majoração de tributo, mas compreende também a observância dos princípios e valores conexos, como as garantias dos direitos dos contribuintes.

Com o desenvolvimento do Estado de Direito, os limites de atuação estatal perante os administrados, sobretudo no campo tributário, tiveram grandes avanços. Estes limites são representados pelos princípios constitucionais que foram se consolidando ao longo do tempo nos regimes democráticos.

Os princípios constitucionais são vetores normativos, fundamentadores, interpretativos e integrativos do sistema jurídico, e no campo tributário são espelhados pelos mais diversos, como: legalidade, igualdade, vedação ao confisco, capacidade contributiva e segurança jurídica. Assim, a atuação do Estado deve estar balizada com estes princípios, sob pena de violação à Constituição Federal e aos pilares do Estado Democrático de Direito.

A complexidade das relações sociais, econômicas e jurídicas do mundo moderno, aliada à crescente densidade populacional, fez com que o Estado desenvolvesse mecanismos de tributação em massa e de expansão dos efeitos tributários, cujos objetivos são a eficiência arrecadatória e fiscalizatória por parte dos fiscos, bem como a redução da evasão fiscal e de custos de fiscalização.

Estas ferramentas utilizadas pelo fisco se fundamentam no princípio da praticabilidade fiscal que consiste em promover exequibilidade às leis tributárias de forma célere e econômica, nos casos onde a tributação individualizada é bastante onerosa, inadequada e ineficiente, razões pelas quais o Estado utiliza-se de padronizações, tipificações e globalizações para promover a efetividade da lei tributária.

O princípio da praticabilidade se manifesta por meio de diversos instrumentos, denominados de abstrações generalizantes, das quais são espécies presunções, ficções, indícios, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco e normas de simplificação.

A praticabilidade tributária deve sustentar-se na harmonia entre uma adequada realização da arrecadação tributária e o direito e garantias dos contribuintes, viabilizando a geração da receita tributária de um lado, e de outro, proporcionando ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações tributárias de forma eficiente e mais pragmática possível, respeitando sempre, os princípios constitucionais tributários.

A substituição tributária progressiva, prevista no art. 150, § 7º da

Constituição Federal de 1988, é exemplo da utilização do princípio da praticabilidade em âmbito tributário e consiste na atribuição, por lei, a terceiro que não tenha relação direta com o fato gerador, a condição de sujeito passivo por substituição da obrigação tributária, em operações subsequentes que devam ocorrer e serem realizadas posteriormente por outrem.

Apesar de sua constitucionalização no ano de 1988, a substituição tributária está presente na legislação nacional desde 1966 (CTN), no entanto, é com sua previsão na constitucional que este modelo passou a ser alvo de severas críticas quanto a sua admissibilidade.

A introdução da substituição tributária em níveis constitucional e legal exige um reexame de figuras tradicionais do Direito Tributário como é o caso da teoria do fato gerador e da responsabilidade tributária, pois o enquadramento deste instituto na moldura tradicional, ignorando a alteração que ele provoca na composição do fato gerador, na base de cálculo, na obrigação e na sujeição passiva, dá ensejo à criação de teses que pugnam pela sua inviabilização no direito brasileiro.

O objetivo da criação do instituto da substituição tributária progressiva, como técnica de tributação, consiste na concentração de obrigações em um universo mais reduzido de contribuintes, permitindo que a fiscalização e arrecadação sejam facilitadas, além de servir, evidentemente como eficiente mecanismo no combate à evasão fiscal.

Ademais, este instituto propicia às administrações tributárias estaduais redução de custo operacional considerável em sua gestão tributária. Em suma, proporciona maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

A substituição tributária progressiva resulta de uma opção legislativa que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o recolhimento antecipado do imposto, que no modelo tradicional só seria possível com a ocorrência do fato gerador.

Destarte, compete aos operadores do direito interpretá-la como exceção ao modelo tradicional de previsão do fato gerador, base de cálculo e

responsabilidade tributária. Sua fundamentação está diretamente vinculada aos dispositivos de sua previsão na Constituição Federal de 1988, lei complementar nº 87/96 e art. 128 do CTN, e a partir destes, é que deve ser buscada a compatibilização com os princípios constitucionais.

Destaca-se, ainda, que esta opção legislativa não se funda em arbitrariedade, pois, na posterior ausência do fato gerador que se presumiu, é cabida a restituição preferencial e imediata dos valores recolhidos antecipadamente.

A substituição tributária progressiva no ICMS é reconhecida como presunção legal de natureza relativa, uma vez que admite contestação da existência ou não da ocorrência do fato gerador na operação ou prestação subsequente, tendo o próprio STF assim se manifestado.

No entanto, nas discussões do STF a respeito das devoluções oriundas das diferenças entre o fato gerador presumido e o fato gerador real, caso sejam adotados posicionamentos pela inadmissibilidade nas ADI nº 2777/SP e 2.675/PE, estar-se-ia diante de uma presunção absoluta.

No que tange a sua incompatibilidade com os princípios constitucionais, embora existam fundamentadas e respeitáveis críticas contra o instituto consignando-o como inconstitucional, entendemos que a substituição tributária progressiva no ICMS não ofende os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, igualdade, não-cumulatividade, proibição de confisco, capacidade contributiva e segurança jurídica, desde que instituídas sem excesso e observando o direito de restituição do contribuinte quando houver diferença significativa entre a base de cálculo presumida e o preço de venda ao consumidor final.

O Supremo Tribunal Federal possui como principais precedentes judiciais em relação à substituição tributária, o Recurso Extraordinário nº 231.396-5/SP e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL. No primeiro, julgou a constitucionalidade da substituição tributária afastando ofensa aos princípios constitucionais, enquanto que no segundo, voltou a ratificar a sua constitucionalidade, entendendo o fato gerador presumido como definitivo, e por consequência, reconhecendo direito à restituição nos casos em que o fato gerador

não se realizasse, e não nas diferenças de valores entre as bases de cálculos presumida e real.

A Lei complementar nº 87/96 ao delegar competência à lei ordinária estadual para legislar em aspectos específicos da substituição tributária (mercadorias sujeitas ao regime, contribuinte substituto, base de cálculo, por exemplo) a fez respeitando o princípio federativo e a competência tributária para instituição do ICMS, razão pela qual não há inconstitucionalidade na referida delegação levantada pela doutrina crítica.

O Supremo Tribunal Federal rediscute por meio das ADI nº 2777/SP e 2.675/PE, a possibilidade ou não de restituição dos valores de ICMS quando há ocorrência de diferenças entre base de cálculo presumida e preço de venda ao consumidor final, estando as referidas ações empatadas em cinco votos, restando apenas o voto do Min. Luís Roberto Barroso.

Entendo que uma vez julgadas improcedentes as referidas ADIs, reconhecendo a possibilidade de restituição aos contribuintes das diferenças de valores entre a presunção e a realidade das operações e prestações de ICMS, não implicará em inutilidade da substituição tributária em razão de o Estado poder se utilizar das novas tecnologias fiscais, como as notas fiscais eletrônicas, para apuração automática dos cálculos, inclusive para exigência de complemento por parte do contribuinte, quando o fato real se mostrar maior que o presumido.

Por fim, a substituição tributária necessita ser aperfeiçoada e não suprimida como sustentam muitos que se negam a enxergar que a evolução nas formas de transações comerciais, industriais e financeiras, não podem prescindir da implementação de novos métodos e técnicas nas relações tributárias que sejam mais eficientes e racionais e que objetivam a satisfação do interesse público, sem desrespeitar, evidentemente, os direitos e garantias assegurados aos sujeitos passivos de obrigações originadas da aplicação do poder estatal de tributar.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARISTÓTELES. **A política**. Trad. Mario da Gama Kury. Brasília: Universidade de Brasília, 1985.

ARISTÓTELES. **A política**. Tradução Roberto Leal Ferreira. 2ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires Fernandino. **Substituição e responsabilidade tributária**. Revista de Direito Tributário V.49/73-96. São Paulo: Malheiros, 1989.

ATALIBA, Geraldo. **Emenda 3/93 (à Constituição de 1988)**. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: v.93. nº4, 1993.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre circulação de mercadorias. ICMS substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Exame de constitucionalidade. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 123, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal**. Revista da Associação dos juízes do Rio Grande do Sul - AJURIS, nº 10, Porto Alegre, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ed. ver e amp. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Discurso, orações e conferências. São Paulo: Iracema, 1968.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro - São Paulo. Renovar, 2005.

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARROSO. Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. São Paulo: Saraiva. 2011.

BECKER, A. Augusto. **Teoria deral de direito tributário**. 4ed. São Paulo: Noeses. 2007.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. **Apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária**. Saraiva: São Paulo, 2010.

BERTONCINI, Mateus Eduardo Siqueira Nunes. **Princípios de direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade - para uma teoria geral de política**. 14ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

BOBBIO. Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 8ed. Brasília: UNB, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 10ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Ato Complementar nº 34 de 30 de Jan de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm Acesso em 06 de Jul de 2013.

BRASIL. Conselho Nacional de Política fazendária. Convênio ICMS nº 13/1997. DOU 25 e 27.03.1997. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV013_97.htm. Acesso em; 05 de Jun. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. 05 Out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 06 de Jul. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de Outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 06 de Jul. de 2013.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Promulgada em 18 de Setembro de 1946. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm Acesso em 06 de Jul de 2013.

BRASIL. Convênio ICMS nº 66/1988, de 16 de Dezembro de 1988. Fixa normas para regulamentar provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm. Acesso em 06 Jul. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18/1965. Promulgada em 01 de Dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm Acesso em 06 de Jul de 2013.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 Set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 06 de Jul. 2013.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 06 de Jul de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.777/SP. Petição inicial. Relator. Min. Cezar Peluso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2075948>. Acesso em: 05 Jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.675/PE. Petição inicial. Relator. Min. Carlos Velloso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2025496>. Acesso em: 05 Jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.851-4/AL. Relator. Min. Ilmar Galvão. Julg. 08. Mai. 2002. Pub. DJ 22.Nov.2012, p.55. Repub. DJ em 13.Dez.2012, p. 60. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281851%2E+OU+1851%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a6pukdj>. Acesso em : 05.Jun.2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 331. Brasília, 24 a 28 de Novembro de 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo331.htm#SubstituiçãoTributáriaeAmicusCuriae>. Acesso em: 06 Jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal federal. Informativo STF nº 331. Brasília, 24 a 28 de Novembro de 2003. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo331.htm>. Acesso em: 06.Jun.2013

BRASIL. Supremo Tribunal federal. Informativo STF nº 397. Brasília, 15 a 19 de Agosto de 2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo397.htm>. Acesso em: 06.Jun.2013

BRASIL. Supremo Tribunal federal. Informativo STF nº 455. Brasília, 05 a 09 de Fevereiro de 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo455.htm>. Acesso em: 06.Jun.2013.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.851-4/AL. Relator. Min. Ilmar Galvão. Julg. 03. Set. 1998. Pub. DJ 23.Out.1998, p.02. Disponível: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281851%2E%2E+OU+1851%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cf3prz9>. Acesso em : 05.Jun.2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na ADI nº 2.010-DF. Rel. Celso de Mello, Julg.30. Set. 1999. Diário Justiça, 12 Abril 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 579.951-RN. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julg.20. Ago 2008. Diário Justiça Eletrônico, 23 Out. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213396/SP. Rel. Ilmar Galvão, Julg.02. Ago. 1999. Diário Justiça, 01 Dez 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 207.938/SP. Rel. Ilmar Galvão, Julg. 19 Out. 1999. Diário Justiça, 19 Nov 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213.396-5/SP. Rel. Ilmar Galvão, Julg. 02. Ago. 1999. DJU, 01.DEZ.2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 06 de Jul. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191/MT.Rel. Ellen Gracie. Julg. 01.AGO.2011. DJe 170, Divulg. 02.SET.2011, Pub. 05.SET.2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Estado de direito**. Lisboa: Gradiva, 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. v. 9.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Imposto sobre circulação de mercadoria – Créditos acumulados – Inconvertibilidade em dinheiro**. São Paulo: Revista de Direito Tributário. nº 27/28, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio de. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ed. São Paulo: Malheiros editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. 2ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica**. Revista de Direito Tributário nº 61. São Paulo: Malheiros. 1994.

CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2012.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso avançado de substituição tributária - modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB. 2010.

CASSONE, Vitorio. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária. **Pesquisas tributárias nova série nº 17**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CASSONE, Vitorio. **Direito tributário**. 18ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO JÚNIOR. Osvaldo Agripino de. **Teoria e prática do direito comparado e desenvolvimento: Estados Unidos x Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, UNIGRANRIO, IBRADD. 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COULANGES, Fustel. **A cidade antiga**. Tradução Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martin Claret, 2009.

CRUZ, Paulo Márcio. **Fundamentos do direito constitucional**. 2 ed. Curitiba: Jurua, 2003.

Derzi, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. Evolução doutrinária e jurisprudencial. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. .

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização.. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel. **Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação**. Revista de Direito Tributário nº47. São Paulo: Malheiros. Jan-Mar/1989.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Título original: **Taking rights seriously**. Tradução e notas: Nelson Boeira. Martins Fontes, 2002.

ESPÍNDOLA, Rui Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed., Rio de Janeiro: Forense. 1995.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2ed. São Paulo: Quartier Latin: 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos fundamentais**. 10ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso avançado de substituição tributária - modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB. 2010.

FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **A sujeição passiva tributária e a retenção de tributos na fonte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio da origem e de destino em processos de integração econômica**. Santa Catarina: Momento atual, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária. IOB – Informações Objetivas**. 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes. 2003.

- HORVATH, Estevão. **O princípio do não confisco no Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2004.
- JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. Trad. Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 2ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- KALUME, Célio Lopes. **ICMS: didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução José Lamago. 3ed. Portugal: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão do Instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20ed. São Paulo: Malheiros.
- MANEIRA, Eduardo. **Substituição tributária para frente no ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Ago-2003, v.95.
- MARIANO, Antonio Paulo. WERNECK, Raphael. BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: IOB. 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. MELO. **Responsabilidade tributária**. *Pesquisas tributárias nova série nº 17*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS – Substituição tributária: uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2002.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ed, São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discrecionariedade e controle jurisdicional**. 2ed., 8ª tir., São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito do homem na América Latina* in **Crítica do Direito e do Estado**. Graval. 1984.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. 7ed. Plano de existência. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não cumulatividade do IPI, ICMS, PIS, Cofins.** B e l o H o r i z o n t e: Revista Fórum de Direito Tributário. a n o 2 , nº 1 0 j u l . / a g o . 2 0 0 4 . p.01. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=13795>. Acesso em: 16 maio 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e Prática.** 8ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária. Pesquisas tributárias nova série nº 17.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

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

MELO. Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MIRANDA, Jorge Ribeiro. **Teoria do estado e da constituição.** 3ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis.** 7ª ed. São Paulo. Saraiva, 2000.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Princípio da isonomia na licitação pública.** Florianópolis: Obra Jurídica: 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14ed. São Paulo: Saraiva. 1995.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática.** São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

PAULSEN, Leandro. A substituição tributária no direito Europeu. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e direitos dos contribuintes.** São Paulo: IOB. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária.** Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação.** Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2006.

PINTO JÚNIOR, Paulo Carvalho Engler. A substituição tributária para frente e os princípios constitucionais tributários. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord). **ICMS: questões atuais.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de direito privado**. T3. 3ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

QUEIROZ, Luis Cesar Sousa de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RIBEIRO, Antonio de Pádua Ribeiro. **Substituição tributária para frente**. Revista CEJ nº 03, Dez/1997.

ROCHA, Paulo Vitor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade - entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROCHA. Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROSSEAU. Jean-Jaques. **Do contrato social**. Tradução Pietro Nasseti. 3ed. São Paulo: Martin Caret, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey. 2001.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 28ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1981.

SOUZA, Hamilton dias de. **ICMS - substituição tributária**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário. vol. 12, 1996.

STRECK, Lenio Luiz. MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria de estado**. 7ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, V. 70, p-87-108, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **ICMS - Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

VELLOSO, André Pitten. As modalidades de sujeição passiva no código tributário nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M. e NICHELE, Rafael (Coords.). **Curso avançado de substituição tributária - modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB. 2010.