

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E LIMITAÇÕES AO DIREITO DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O ASSUNTO

PROGRESSIVE TAX REPLACEMENT AND LIMITATIONS ON THE RIGHT TO TAX: AN ANALYSIS OF THE STF JURISPRUDENCE ON THE SUBJECT

THIAGO FEITEN NUNES

Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Magistratura Federal (Esmafe/RS). Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), tendo recebido Laurea Acadêmica pelo destaque no ensino, pesquisa e extensão. Integrante fundador do Núcleo de Estudos Avançados em Processo Civil da Universidade Federal de Santa Maria (NEAPRO). Advogado.
nunes_127@hotmail.com

Resumo: O presente trabalho tem como desiderato analisar a decisão proferida, em sede de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG, a qual autorizou a restituição ao contribuinte naqueles casos em que há a adoção do regime de substituição tributária para frente – progressiva - do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobretudo quando a base de cálculo ocorrer em dimensão menor do que a presumida. Através de uma exposição inicialmente conceitual, na primeira parte, apresentando aspectos gerais sobre regra matriz de incidência e substituição tributárias, na segunda parte adentra-se no julgamento do caso paradigma já mencionado, o qual fornece argumentos e teses para a conclusão do trabalho. Em sede final, observa-se que a presunção em tela viola princípios histórico-basilares do direito tributário, além de afastar a ocorrência real do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, em prol de uma praticidade idealizada e fictícia, sendo necessário assegurar ao contribuinte o direito à restituição do imposto pago a maior.

Palavras-chaves: substituição tributária; limitação ao poder de tributar; base de cálculo presumida; restituição.

Abstract: The purpose of this study is to analyze the decision handed down by the Federal Supreme Court in RE 593.849/MG, which was approved by the Federal Supreme Court, which authorized the taxpayer's restitution in those cases where there is a progressive tax substitution regime - Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS), especially when the calculation basis occurs in a smaller dimension than the presumed one. Through an initially conceptual exposition, in the first part, presenting general aspects about the matrix rule of tax incidence and substitution, in the second part it is introduced in the judgment of the paradigm case already mentioned, which provides arguments and theses for the conclusion of the work. In the final seat, it is observed that the presumption on the screen violates historical-basic principles of the tax law, besides eliminating the real occurrence of the quantitative criterion of the rule tax incidence matrix, in favor of an idealized and fictitious practicality, being necessary to ensure to the taxpayer the right to refund of the tax paid over.

Keywords: tax replacement; limitation to the power of tax; presumed basis of calculation; refund.

Sumário: 1. Introdução - 2. A regra-matriz de incidência tributária do ICMS e a substituição tributária: 2.1. Da regra-matriz do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); 2.2. Do regime de substituição tributária e sua historicidade no ordenamento pátrio - 3. Da dissonância entre as bases de cálculo real e presumida e o possível direito à restituição: 3.1. Da pacificação jurisprudencial; 3.2. Da análise argumentativa: 3.2.1. Da inocorrência de seu aspecto quantitativo; 3.2.2. Tipicidade tributária e consequente segurança jurídica; 3.2.3. Capacidade contributiva; 3.2.4. Não confisco e do enriquecimento ilícito - 4. Considerações finais - 5. Referências

“(…) mas arrecadar sem fiscalizar; no Estado Democrático de Direito, não me parece que seja uma prerrogativa, e, sim, um privilégio que coloca em segundo plano o Estado Constitucional dos contribuintes.”

Min. Edson Fachin

1. INTRODUÇÃO

Com o desiderato de reduzir a sonegação de impostos, sobretudo o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, inúmeros mecanismos de exação fiscal foram previstos no ordenamento pátrio. Dentre eles, um, em especial, chama a atenção por sua aplicabilidade complexa e ensejadora de inúmeras controvérsias: a denominada substituição tributária. Seu estudo é polêmico, tanto na doutrina, como na jurisprudência, produzindo inúmeros questionamentos envolvendo institutos propedêuticos de direito tributário e contornos técnicos de antecipação e diferimento do recolhimento do imposto no tempo.

Especificamente na substituição “para frente”, ao tempo em que a mercadoria começa a sua cadeia comercial, a indústria/importador (primeiro contribuinte da operação) calcula com antecedência qual será o montante do imposto devido em todo o ciclo comercial. Partindo-se desse valor, a indústria, na origem, recolhe, por exemplo, o ICMS próprio e dos demais contribuintes futuros que integrarão o ciclo de comercialização, pagando com antecedência a quota das operações subsequentes. Todavia, ao seu turno, o industrial não fica com a conta (débito), pois ele recupera o valor pago do imposto dos demais componentes do ciclo de comercialização.

Trata-se, ao bem a verdade, conforme se pode diagnosticar precocemente, de instituto ávido à fiscalização. A substituição tributária foi criada com o objetivo de evitar, dentre outras coisas, a chamada “venda por fora” e o “subfaturamento”, sendo uma forma de garantir que seja pago imposto (o ICMS, no exemplo), em todo o ciclo econômico de uma mercadoria por um valor razoável. Assim, quanto ao ICMS, por exemplo, tanto o grande comerciante, como o pequeno, acabam pagando o mesmo valor de imposto pela mesma mercadoria, diminuindo a defasagem de preço entre um e outro e tornando a concorrência mais equânime.

Fixadas tais premissas sobre o funcionamento da substituição tributária, é preciso se tomar conhecimento de um ponto fulcral que será objeto de detalhamento e análise no presente trabalho: na prática, é comum a administração pública estipular valores médios de determinados produtos muito acima do valor médio real. Tal conduta, inegavelmente, significa que os comerciantes acabam pagando mais imposto do

que seria efetivamente devido, ocasionando, ao aderentes do regime de substituição tributária, ao invés de benéfico, um mecanismo perverso e inflacionário.

Desse modo, com base nessa constatação de que potencialmente pode ocorrer a tributação com base de cálculo inegavelmente presumida a maior, imperioso se faz o desenvolvimento do presente trabalho. A perspectiva, aqui, é o enfrentamento de contornos técnicos a fim de se buscar uma conclusão sobre os deslindes que podem, ou que deveriam, ocorrer ao se optar pelo regime de substituição tributária, sobretudo, na denominada de substituição para frente.

Após uma exposição inicial, propedêutica, a respeito da importância da legalidade para a seara tributária, desenvolver-se-á na presente obra, em sua primeira parte, a apresentação de contornos elucidativos sobre a regra matriz de incidência tributária (RMIT), com especial referência àquela prevista para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em um segundo momento, adentrar-se-á no julgamento do caso paradigma do Recurso Extraordinário Nº 593.849/MG, no qual o Supremo Tribunal Federal, pacificando sua jurisprudência, sob a sistemática da repercussão geral, decidiu ser possível a restituição da diferença existente entre as bases de cálculos efetiva e real.

Além da análise detida dos argumentos levantados pelos ministros da Corte Suprema, procurar-se-á evidenciar as críticas doutrinárias levantadas ao tema. Em ambos os polos, procurar-se-á demonstrar que a presunção em tela viola princípios histórico-basilares do direito tributário, além de afastar a ocorrência real do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, em prol de uma praticidade idealizada e fictícia, sendo necessário assegurar ao contribuinte o direito à restituição do imposto pago a maior

Se, de um lado, preponderam os interesses fazendários no sentido de que a exação sobre fato gerador presumido tem permissivo constitucional, de outro, a cobrança precisa alimentar-se em fato gerador prévio, em decorrência da tipicidade tributária. Além disso, eventual dissonância entre as bases de cálculo real e presumida ensejam interpretações distintas, uma vez que, para o fisco, a presunção deriva de lei e é *conditio sine qua non* para a fiscalização e possível cobrança do imposto, enquanto que para os contribuintes, se a base de cálculo é distinta, o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária não se perfectibilizou, não existindo fato gerador.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O avanço tecnológico-científico, aliado à massificação cultural, propicia um aumento de complexibilidade nas interações estatais, tanto daquelas regidas pelo direito público, quanto pelo privado. Nesse cenário, é importante ressaltar a figura do Estado, como agente imprescindível à estruturação social, o qual, via de lógica, assume papel fundamental na subsistência da sociedade, na medida em que é agente transformador e, ao mesmo tempo, garantidor de uma plêiade de direitos e obrigações no seio social.

Nesse contexto, surge de maneira exponencial o papel do direito tributário, como sendo o ramo, dentro do ordenamento jurídico pátrio, capaz de angariar recursos públicos derivados, legitimando exações e instrumentalizando todo um aparato normativo-jurídico apto à fiscalização e à arrecadação. Tudo isso, via de lógica, dá-se sob a égide do regime jurídico público, com verticalização da relação entre Estado e cidadão. Conforme lições de André Elali:¹

O fenômeno da tributação, originado pela circunstância de um povo da criação de uma exação para cumprimento pelo povo, é tão antigo quanto a própria humanidade. É hoje manifestação do poder político do Estado, influenciando nas suas atividades política, social, administrativa e econômica. Nasceu, indubitavelmente, pela necessidade de o aglomerado de pessoas, dentro de uma estrutura organizacional, em qualquer época, atender as carências comuns.

Tal atividade coercitiva estatal, por sua vez, baseia-se principiologicamente nos ditames de legalidade, no qual a lei serve como baliza-mestra no desenrolar de sua aplicação, sobretudo na imposição das obrigações a todos os membros da coletividade, então sujeitos passivos, existentes no meio social. Essa irrefutável ligação entre o direito tributário e o Princípio da Legalidade perfaz, ao bem da verdade, o pressuposto lógico para a existência daquele. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:²

Pelo Princípio da Legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, Art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação, como o aumento, dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que no Art. 153, § 29, da Constituição anterior à regra, vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.

É necessário, então, por ora, deixar expressa a importância da lei na atividade exatora, chamada tecnicamente, conforme observar-se-á adiante de regra-matriz de incidência tributária (termo cunhado pelo professor Paulo de Barros Carvalho), sem a qual não haverá tributação, sequer obrigação a quaisquer sujeito que seja. Para Luciano Amaro, a função assumida pela lei – em sentido amplo – no direito tributário é elementar à existência e ao funcionamento de todo aparato estatal respectivo, dissertando nos seguintes termos:³

O conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária vai além da simples *autorização* do legislativo para que o Estado cobre tal e qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e

¹ ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pg. 55.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pg.37.

³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pg. 112.

abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Sob esse aspecto, para haver alguma exação torna-se imprescindível que haja prévia e anterior previsão legal para tanto. Parte-se do postulado, “*nom lei, nom tribut*”. Tal disposição legal, ou hipótese de incidência, como preferem os tributaristas de ordem mais técnica, perfaz a previsão expressa e clara prevendo o motivo pelo qual exigir-se-á algum tributo ou exação. É a tipicidade do tributo.

De forma bem sintética, elucida Ricardo Lobo Torres:⁴

Para que surja a obrigação tributária é necessário que o fato gerador seja perfeita e exaustivamente definido na lei formal. Já estudamos que o Princípio da Legalidade vincula inteiramente a criação do tributo. Mas só a lei formal não é o bastante para dar nascimento à obrigação tributária, que está vinculada também, como vimos antes, aos princípios constitucionais, especialmente ao da capacidade contributiva, e aos direitos fundamentais.

Ademais, sob um aspecto ainda mais teórico, segundo lição de Paulo de Barros Carvalho, a estruturação lógico-normativa (previsão geral e abstrata na lei) decompõe-se em alguns componentes ou critérios: “sendo eles um antecedente (proposição hipótese) e um conseqüente (proposição tese), vinculados por um “conector deôntico” estabelecido pelo sistema do direito positivo”.⁵ Dentro destes dois componentes, existem alguns critérios elementares, quais sejam: a) o critério material; b) o critério espacial; c) o critério subjetivo; d) o critério territorial, e; e) o critério quantitativo. Tal conjunto de informações, todas incluídas na hipótese de incidência, ganham a denominação de “regra-matriz de incidência tributária”.

Assim sendo, conforme se observa, didaticamente, a regra-matriz perfaz uma norma jurídica, a qual acoberta todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário. A contrário *sensu*, a não ocorrência de algum dos cinco elementos discriminados acima impossibilita o órgão exator de efetuar o lançamento tributário. Destaca-se que a relação, no ponto, é de causa e efeito, haja vista que a relação jurídica somente pode-se constituir se a descrição contida no plano abstrato vier a se concretizar.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, pg. 244.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pg. 89.

2.1. Da regra-matriz do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS)

Quanto ao estudo do direito tributário em si, atentar-se-á, para fins de seguimento do presente trabalho, sobretudo a um dos impostos tipificados pelo legislador originário da Constituição Federal de 1988, qual seja, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Tal espécie de exação, cerne da presente obra, perfaz um verdadeiro mecanismo de tributação incidente sobre “Produção e a Circulação” (capítulo IV do Código Tributário Nacional), o qual, nas linhas que seguem serão melhor detalhadas.

Ademais, seu âmbito de aplicação, com a Carta da República de 1988, ganhou significativa extensão, passando a cobrir não apenas a operação de circulação de mercadorias, mas também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além dos serviços de comunicação. Segundo a renomada e ímpar obra de Roque Antônio Carrazza sobre o tema, a amplitude dada ao retro mencionado imposto foi tamanha que sua regra matriz de incidência tributária guarda relação com cinco nichos de aplicação distintos:⁶

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Ademais, consolidados os elementos formadores da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) mencionados acima, no âmbito do ICMS, espera-se que, no mundo empírico, sobrevenham acontecimentos – circulação de mercadoria e prestação de determinados serviços – que preencham a situação prevista em sua hipótese de incidência. De fato, para que haja tal fenômeno – ocorrência do fato gerador –, e seu consequente nascimento da obrigação tributária, é necessária a adequação a critérios preexistentes, os quais, no ICMS, se revelam da seguinte forma:

a) Seu aspecto material, conforme já mencionado, engloba sinteticamente I) operações relativas à operação de circulação de mercadorias; II) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e III) prestação de serviços de comunicação.

Com efeito, Julio M. de Oliveira, em definição simples e exauriente, esclarece:⁷

⁶ CARRAZZA, Antônio Roque. *ICMS*, 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, pg. 30.

⁷ OLIVEIRA, Júlio M. de. *O Princípio da Legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pg. 286.

O critério material da hipótese normativa do imposto sobre operações mercantis é a realização de uma operação jurídica comercial que implique a circulação de mercadorias, isto é, a realização de negócio jurídico regido pelo Direito Comercial em que se opere a transferência de propriedade de bem móvel objeto de mercancia, e não apenas o deslocamento físico, como o que ocorre, por exemplo, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa ou no empréstimo de bens.

(...)

No que respeita ao ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, somente restará configurado o fato impositivo se houver a realização de negócio jurídico no qual haja manifestação de um prestador e um contratante e estejam presentes a onerosidade e a prevalência de um fazer (arte humana) em detrimento de um dar, elementos característicos da prestação de serviço.

b) Já quanto ao aspecto temporal, este perfaz o momento da ocorrência do fato gerador no mundo empírico. No caso do ICMS, em regra, é considerado como aquele momento que corresponde à saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Ainda, forçosa é a transcrição novamente da obra de Roque Carraza sobre a questão:⁸

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal e assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.

c) O elemento territorial, ou espacial, da regra-matriz de incidência tributária do referido imposto é, em regra, o local em que se verifica a ocorrência do fato jurídico tributário. Não se confunde com o âmbito territorial da vigência da lei. Em se tratando de mercadoria importada, por outro lado, a competência arrecadatória ficará a cargo do Estado onde estiver situado o estabelecimento comprador, pouco importando o Estado pelo qual a mercadoria adentra do território nacional.

d) Quanto à base de cálculo, componente do critério quantitativo, para estipulação do ICMS, não há maiores segredos, atendo-se ao valor da operação envolvendo a mercadoria ou a prestação do serviço. No ponto, identificam-se os dois elementos quantificadores da obrigação tributária: a base de cálculo e a alíquota, sendo a primeira conceituada como a exteriorização do conceito econômico contido no critério material da hipótese jurídica, e a segunda, o percentual ou valor fixo, o qual será aplicado para o cálculo do valor de um tributo.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS. Op. cit.*, pg. 40.

e) Em relação ao contribuinte do ICMS, ou critério pessoal, a Lei Complementar 87/96 trouxe disposições muito semelhantes às já existentes no âmbito do Código Tributário Nacional (CTN), no qual a denominação de sujeito passivo subdivide-se em contribuintes e responsáveis, a depender da relação de ambos com o fato gerador da obrigação tributária. Eis:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Frisa-se que essa temática a respeito do polo passivo da obrigação tributária, inclusive, guarda estreita relação com o objeto de estudo do presente trabalho, na medida em que a fim de fiscalizar uma cadeia sequencial de operações envolvendo sujeitos passivos distintos, utiliza a Fazenda Pública estadual do mecanismo denominado substituição tributária, a ser elucidado adiante. Através do referido instituto, atribui-se o recolhimento tributário à origem, apenas presumindo-se fatos geradores futuros.

Conforme tentar-se-á expor nas páginas seguintes, as operações futuras, no regime de substituição tributária, dão-se apenas a título presuntivo, constatando-se que possa haver, ainda que potencialmente, no mundo dos fatos, uma dissonância quantitativa entre a presunção e a realidade. Desse modo, imperiosa é uma melhor análise sob o ponto de vista técnico, uma vez que é sobre essa presunção que incide o poder arrecadatório estatal. De modo contrário, estar-se-á possivelmente legitimando uma tributação sobre base de cálculo inexistente. O caso enseja debate.

2.2. Do regime de substituição tributária e sua historicidade no ordenamento pátrio

Primeiramente, insta deixar consignado que atualmente tal mecanismo de controle deriva de respaldo constitucional trazido pelo Art. 150, §7º, da Constituição Federal de 1988, incluído pelo poder constituinte derivado através da Emenda Constitucional Nº 3, de 1993. Sua regulamentação, por exigência constitucional prevista no Art. 155, §2º, XII, “c”, deu-se pelo Art. 8º e seguintes da lei complementar Nº 87/96, também denominada de “Lei Kandir”.⁹ Veja-se a matriz constitucional:

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Na atual sistemática vigente, a substituição tributária, didaticamente, divide-se “para trás” (ou regressiva) e “para frente” (ou progressiva). Na primeira, o recolhimento do tributo é diferido para o último contribuinte da cadeia comercial, de modo que este torna-se responsável pelo recolhimento retroativo, devido em razão das operações – fatos geradores – já evidenciadas no pretérito. Na segunda, ocorre o inverso. O contribuinte inicial da cadeia de operações assume a responsabilidade pelo recolhimento do tributo referente a operações subsequentes, o qual é calculado sobre fatos geradores que presumidamente ocorrerão.

No que tange aos pressupostos, parte-se, então, conforme já referido anteriormente, da existência, sobre um aspecto subjetivo, de (i) um contribuinte substituto, que é aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS, (ii) um contribuinte substituído, sendo é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção. E, sobre o aspecto objetivo, (iii) uma cadeia de comercialização de mercadorias ou serviços.

Sobre o tema, imperiosa é a citação da obra de Andrei Velloso:¹⁰

⁹ A Lei adota o nome de seu autor, o ex-deputado federal Antônio Kandir.

¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. cit.*, pg. 16.

O substituto é o obrigado tributário originário que não se qualifica como contribuinte, não deve pagar o tributo em seu nome e tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente. Em outros termos, é o sujeito passivo originário da relação tributária fundamental que está relacionado ao fato imponível de forma mediata.

Como todos os demais sujeitos passivos diversos do contribuinte, responde por dívida que numa acepção econômica se diz “alheia”: tem a *obligatio*, mas não o *debitum*. A peculiaridade reside no caráter originário e exclusivo da sua obrigação.

Em razão de o substituto constituir espécie de obrigado originário, juridicamente ele não substitui sujeito passivo algum. Não há devedor algum antes dele, que pelo substituto venha a ser sucedido. A obrigação tributária já nasce contra ele, sem qualquer sujeito passivo antecedente.

Detendo-se especificadamente no regime de substituição tributária para frente, tema capaz de fomentar o objeto principal da presente obra, o substituto tributário fica responsável não apenas pelo recolhimento do seu tributo próprio, mas também pelo tributo da operação do substituído, ou melhor, daquele sujeito que pratica o critério material na sua própria operação. Repita-se, antecipa-se o recolhimento para facilitar a fiscalização de toda a cadeia de operações subsequentes.

Explicando de modo diverso, segundo tal sistemática, ao tempo em que a mercadoria começa a sua cadeia comercial (operações de circulação), a indústria/importador (primeiro contribuinte da operação) calcula com antecedência qual será o montante do imposto devido em todo o ciclo comercial. Partindo-se desse valor, a indústria, na origem, recolhe, por exemplo, o ICMS próprio e dos demais contribuintes futuros que integrarão o ciclo de comercialização, pagando com antecedência a quota das operações subsequentes. O que acontece, portanto, é a antecipação do pagamento do ICMS, com base em estimativa de fato geradores futuros, e com densidade quantitativa presumida pela Fazenda Pública.

Nessa cadeia de operações, por sua vez, aquele que paga adiantado o ICMS sobre as presunções – substituto – não fica com a conta (débito), recuperando tais valores pagos do imposto dos demais componentes do ciclo de comercialização. As escriturações e documentos contábeis, com o devido registro das operações, e em obediência ao princípio constitucional da não cumulatividade aplicável à espécie, fazem com que os créditos – do substituto -, e eventuais débitos – dos substituídos – sejam, ao longo da cadeia, compensados na medida de sua ocorrência. O fisco ganha, pois fiscaliza de forma mais eficiente apenas um momento da teia econômica, sem necessidade de adentrar contabilmente em inúmeros estabelecimentos substituídos.

Sobre o assunto, interessante frisar a lição de Eduardo Maneira, ao dissertar sobre a finalidade da substituição tributária e sua ligação com o Princípio da praticidade administrativa:¹¹

¹¹ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Nº 95, São Paulo: Dialética, agosto de 2003, pg. 02.

O fenômeno da substituição tributária recebe distintas explicações doutrinárias que variam de acordo com o enfoque que se dá ao tema. Entendemos que a substituição tributária, seja “para a frente” ou “para trás”, tem um único objetivo: atender à praticidade tributária. O princípio da praticidade tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular.

Em termos de tributação, a praticidade manifesta-se em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas em presunções, tornam possível a tributação em massa de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte e cuja fiscalização por parte da Fazenda fosse impraticável no mundo real.

Nas palavras de Eduardo Sabbag, conceituando o instituto, e já antecipando sua crítica acerca do mesmo, assim assevera:¹²

É a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Assim, antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de uma base impositiva apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu. Logo, a doutrina contesta tal mecanismo por veicular um inequívoco fato gerador presumido ou fictício – realidade técnico-jurídica que estiola vários princípios constitucionais, v.g., o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco.

Deixando maiores debates sobre o assunto para a segunda parte deste trabalho, o importante, por ora, é fixar as premissas elementares para se conhecer a sistemática de funcionamento do regime de substituição tributária, sobretudo daquela intitulada “para frente”. Cabe lembrar que tal regime, em si, sempre foi alvo de críticas pela maior parte da doutrina (Gilberto de Ulhôa Canto, Alcides Jorge Costa, Sacha Calmon, Geraldo Ataliba, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Mariz de Oliveira, Roque Carrazza, entre outros), que o consideravam inconstitucional, por ofensa aos seguintes princípios:

a) Da tipicidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica, pois o surgimento da obrigação tributária teria que estar inafastavelmente condicionado à materialização da hipótese de incidência, não podendo se fundamentar em presunção de ocorrência de fatos futuros.

Nesse sentido, assevera Roque Carrazza:¹³

Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido §7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao direito tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato impositivo.

¹² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pg. 711.

¹³ CARRAZZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pg. 438.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, cláusula pétrea e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. Art. 60, §4º, da CF).

b) da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, pois somente após a ocorrência do fato gerador seria possível aferir riqueza tributável, não se admitindo a tributação de riqueza presumida.

Assim depõe Sacha Calmon Navarro Coêlho:¹⁴

Seria, pensamos, sério dislate estar dito imposto sujeito a recolhimento antes de ocorrer o fato gerador, maculados os princípios da capacidade contributiva, sempre contemporâneo à ocorrência do fato gerador, e da anterioridade da lei, de resto comprometido também em relação a quaisquer impostos, questão ainda não decidida pela Suprema Corte.

c) da não-cumulatividade e da isonomia, pois se a operação fosse realizada por valor menor do que o estimado, a alíquota real incidente na operação seria maior do que a prevista em lei, o que também colocaria o contribuinte em situação de desigualdade em relação aos demais;

d) e, por fim, da competência exclusiva da União para a instituição de empréstimo compulsório (por lei complementar), pois se, como mencionado acima, a operação fosse realizada por um valor menor do que o estimado, haveria antecipação de valores à Fazenda Pública Estadual para posterior devolução.

Diante de todo o exposto, considerando as informações tidas acima, em uma hipótese de substituição tributária para frente, na qual o agente substituto paga imposto atinente a fatos geradores que não de virem a ocorrer no futuro, havendo dissonância entre as bases de cálculo real e presumida, qual a solução a ser dada para o caso?

No mesmo sentido, polemizando o tema, aduz Hugo de Brito Machado, em seu curso de direito tributário:¹⁵

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se, então, a questão de saber se o valor pago antecipadamente seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subsequentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor.

Este, assim sendo, perfaz o cerne do presente trabalho a ser desenvolvido nos títulos e subtítulos que lhe seguem, tentando enfrentar os principais argumentos

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pg. 70

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, pg. 401.

favoráveis e contrários à atuação arrecadatória estatal. Sem prejuízo, apresentar-se-á, ainda que se forma resumida, os contornos jurisprudenciais dado ao tema durante a última década, visando demonstrar que, embora haja posicionamentos estáveis, estes não conseguiram dar o *status* de incontrovertido ao tema.

3. DA DISSONÂNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO REAL E PRESUMIDA E O POSSÍVEL DIREITO À RESTITUIÇÃO

A discordância entre as bases de cálculo presumida e real, dentro da sistemática da substituição tributária para frente, então, é assunto historicamente controvertido, ao menos no campo doutrinário, ensejando inúmeras discussões sobre a possibilidade de restituição (a favor do contribuinte) ou complementação (a favor do Ente Exator) do tributo pago/devido. Tal controvérsia ampara-se em alguns argumentos de ordem técnica e em alguns princípios aplicáveis ao ramo do direito tributário, conforme se verá adiante, sem a intenção de exauri-los no presente trabalho.

3.1. Da pacificação jurisprudencial

Nos casos de substituição tributária para a frente, o diferencial existente entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo empírica, ao longo das últimas décadas, foi assunto controvertido contumaz nos mais diversos tribunais do país. Tal dissonância de aspecto quantitativo proporcionou o ajuizamento de milhares de demandas visando a restituição do imposto incidente sobre tal diferencial, provocando o poder judicante a manifestar-se sobre a efetiva natureza de tal fenômeno jurídico.

A jurisprudência, por sua vez, atualmente está no momento de maior estabilidade sobre o tema, haja vista os contornos de definitividade dado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário Nº RE 593849, decidido sob a sistemática de repercussão geral. Com efeito, o Tribunal Guardião da Constituição, relegado a esta condição pela própria Carta Magna, e considerando as disposições havidas no sistema processual civil, capitaneou a pacificação sobre o assunto, através do RE mencionado, prolatando decisão apta a extinguir cerca de 1,3 mil processos que estavam suspensos na origem, aguardando tal resultado.

Na última vez em que se manifestou sobre o tema, no bojo da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIn) Nº 1.851-4-AL, o STF, embora, por unanimidade de votos, tenha deferido o pedido de cautelar em sentido contrário, ao julgar o mérito da referida ação abstrata, proferido em 08 de maio de 2002, entendeu pela impossibilidade da restituição do ICMS pago a maior nos casos em que a base de cálculo real é inferior à presumida. Para a Suprema Corte, a restituição somente seria devida quando o fato gerador do imposto verdadeiramente não ocorresse.

Com efeito, a questão foi reaberta ao longo da última década, através do reconhecimento da repercussão geral ao Recurso Extraordinário Nº 593.849 RG/MG no ano de 2009. Na ocasião, alto foi o grau de expectativas dos contribuintes, ante à sinalização de que o STF voltaria a apreciar a questão, mormente considerando que

a composição dos Ministros do Tribunal foi alterada e quase todos os Ministros que participaram do julgamento da ADIn, em 2002, não estão mais no respectivo tribunal.

De fato, o julgamento do RE mencionado aconteceu. O STF, alterando a sua jurisprudência, decidiu, em 19 de outubro de 2016, que é devida a restituição de valores pagos a mais pelo contribuinte em regime de substituição tributária progressiva do ICMS. A decisão foi tomada pela maioria dos ministros (7 votos 3), que acompanhou o voto do relator, ministro Edson Fachin, vindo a ser aprovada a seguinte tese: "É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida."

O Recurso Extraordinário mencionado havia sido interposto pela empresa Parati Petróleo, que atua no comércio de combustíveis e lubrificantes, contra decisão do TJ/MG. A Justiça mineira, em segundo grau de jurisdição, não acolheu seu pedido de ver reconhecidos créditos referentes à diferença entre o valor real de comercialização dos seus produtos e aquele arbitrado pela Fazenda estadual para fim de operação do regime de substituição. Ato contínuo à reforma da decisão de mérito, o STF, ao fim do julgamento, por maioria, modulou os efeitos da decisão, restringindo-os às ações judiciais pendentes e aos casos futuros, após a fixação do entendimento, a fim de permitir o realinhamento das administrações tributárias.

Na sessão plenária, o RE contou com a participação de 12 Estados na condição de *amici curie*, além da AGU e de uma entidade de classe do ramo varejista. Em voto favorável ao contribuinte, o relator, ministro Edson Fachin restou acompanhado dos ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski, restando superados os entendimentos, que mantinham a posição da Corte Suprema, dos ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli, e Gilmar Mendes.

Assim sendo, passa-se, nas páginas seguintes desta obra, a debruçar-se sobre a argumentação tecida no acórdão paradigma, pelos ministros do Supremo Tribunal Feral, a fim de elucidar melhor, ou desmistificar, as principais razões da pacificação jurisprudencial acerca do tema. Com um viés garantista, pelo o que até aqui se constata, optou-se pela preservação de garantias fundamentais tributárias a praticidade fiscalizatória estatal, a qual foi muito questionada conforme se elucidará nos itens abaixo.

3.2. Da análise argumentativa

3.2.1. Da inoocorrência de seu aspecto quantitativo

Após a elucidação da importância do ICMS e da imprescindível aplicação do regime de substituição tributária para frente na sua fiscalização, chega-se à conclusão de que, em tal regime de tributação, pode ocorrer a existência de dissonâncias entre as bases de cálculo presumidas e aquela efetivamente praticada no mundo dos fatos. Ocorrendo tal diferença, tecnicamente, não existe fato imponible a ser tributado, pois não ocorrem os elementos consequentes da regra-matriz de incidência tributária

(aspectos pessoal e quantitativo). Com efeito, o que se antecipa é apenas o pagamento de um fato gerador *a posteriori*, que nem sequer ocorreu.

Exatamente nesse sentido, depõe Roque Antônio Carrazza, em seu livro expoente sobre o assunto: "ICMS":

A substituição para frente não deve ser confundida com a figura da antecipação do pagamento do tributo. Na antecipação, a obrigação tributária já existe, ao passo que na substituição para frente ainda não há tributo a pagar.

Ora, o fato gerador compõe-se de cinco elementos: material, pessoal, temporal, quantitativo, e espacial. Por consequência, a ausência de qualquer desses elementos, via de lógica, impede a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, a cobrança do tributo. Assim, considerando que o elemento quantitativo constitui no "*quantum debeatur*", ou seja, o valor a ser recolhido aos cofres públicos, ocorrendo o fato gerador em dimensão menor do que àquela já paga (presumida), sobre esse diferencial não há incidência de fato imponível à norma, não havendo sinal signo-presuntivo de riqueza.

Como desmistifica o professor Humberto Ávila:¹⁶

Para tanto, o legislador autoriza que se lance mão de uma padronização da tributação, desconsiderando parcialmente os fatos reais para dimensionar os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança.

Assim, se a operação se realiza por um valor menor do que o presumido pela legislação, é razoável concluir que o "fato gerador presumido" não ocorre. Ocorre, sim, outro fato gerador, diferente por se referir a elemento valorativo diverso. A conclusão é notória: se o elemento valorativo do fato gerador presumido é diverso daquele relativo ao fato gerador efetivamente ocorrido, o fato gerador presumido não se concretizou, tendo o contribuinte, conseqüentemente, direito à restituição do imposto pago a maior.

Eis as palavras de Marçal Justen Filho:¹⁷

O Fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado (...) isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponível. Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao

¹⁶ AVILA, H. B. . ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 124, p. 92-111, 2006, pg. 97.

¹⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios constitucionais tributários, *Cadernos de pesquisas tributárias* Nº 18, Curitiba: Resenha Tributária, 1993.

Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Desse modo, no caso de se verificar, por exemplo, que as bases de cálculo do ICMS, para fins do regime da substituição tributária “para frente”, fixadas pelos Estados, diferirem significativamente dos valores efetivamente praticados, estar-se-á diante da não subsunção integral do fato à norma, não se vislumbrando a existência do aspecto quantitativo do imposto. Do mesmo modo, em realidade, ausente a tal proporcionalidade entre a base de cálculo real e presumida, notória é a adoção velada de pautas fiscais, cuja utilização é expressamente vedada pelo enunciado da Súmula Nº 431 do Superior Tribunal de Justiça.

Sobre o tema, disserta Geraldo Ataliba:¹⁸

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e insita no fato imponible, ou dela decorrente, ou com ela relacionada.

De fato, a base de cálculo deve ser mensura pelo fato gerador da obrigação tributária, na medida em que tem como escopo descrever quantitativamente este (aspectos da realidade). Tal sistemática, logicamente, ainda tem o condão de dar sentido à capacidade contributiva, a qual, no ensinamento de Humberto Ávila:¹⁹ “é uma razão pro tanto (ou ‘contanto que’), no sentido de que não pode ser descartada, conservando seu peso mesmo diante de razões contrárias e, não, *prima facie* (ou ‘descartável’), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias”.

No mesmo sentido, posicionando favoravelmente ao direito de restituição do contribuinte, expõe Hugo de Brito Machado:

Para os casos de substituição tributária, ou, mais exatamente, de cobrança antecipada do imposto, a lei terminou por adotar uma forma de pauta fiscal. Nesses casos, porém, o arbitramento da base de cálculo é apenas para efeito de antecipação. Sendo a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte direito à restituição da diferença.

Ainda, alertando para a existência da Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a qual veda a cobrança de ICMS baseando-se em pauta fiscal, e comentando a respeito do julgamento proferido pelo STF na ADIn Nº 1.851-4 já mencionada, completa o Autor acima citado:²⁰

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* 5. ed. São Paulo: Malheiro, 1997, pg. 101.

¹⁹ AVILA, H. B.. *Op. cit.* Pg. 95.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, pg. 401.

Admitir que o valor antecipado é definitivo implica restabelecer a antiga pauta fiscal, há muito repelida pelo Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim a Corte Maior o acolheu em julgamento do dia 8 de meio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do Min. Ilmar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes.

Sobre o viés principiológico, o Artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988, está previsto na Seção "Das Limitações do Poder de Tributar"; tratandose, portanto, de garantia individual do contribuinte, decorrente do princípio da igualdade, que visa impedir que o Estado cobre valor maior do que teria direito pelo regime normal de tributação. Fere-se, também, de fácil constatação, os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, e da vedação ao confisco, uma vez que cobra-se parcela do fato gerador não ocorrido.

No caso do julgamento do Recurso Extraordinário Nº 593849, o Ministro Marco Aurélio expôs brilhantemente sua posição: *“O § 7º atua em um campo a partir de presunção. Se, no caso, realiza-se o negócio jurídico aquém do que estimado para recolhimento antecipado do tributo, logicamente, agasalhar-se-à retenção do numerário, do que pago a mais a estado.”* E continuou o ministro:

Implicará recolhimento sem base legal, sem base constitucional, discrepante da natureza do próprio tributo, no que indispensável saber o valor do negócio jurídico. É ter-se a incidência, como que, da percentagem alusiva ao tributo sem a base de incidência, criando-se, no campo do subjetivismo unilateral – não bilateral –, a própria base de incidência desse tributo.²¹

Não bastasse a argumentação técnica acima, a qual demonstra a importância do aspecto quantitativo na incidência da regra tributária, o STF, no julgamento já referido, propôs um caloroso entrave de ideias entre seus ministros, propiciando que se fosse analisado com afinco a aplicação da praticidade tributária com o direito de fiscalização/arrecadação estatal. Para o ministro Edson Fachin (relator do RE Nº 593849/MG), *“a discordância razoável, ao meu modo de ver, reside nas condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária (...)”*, indagando:

(...) o modelo de substituição tributária progressiva em que apenas se garanta o direito à restituição ao contribuinte e somente se configura com a inoccorrência do fato gerador presumido é feito para quem e opera às custas de quem?

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 593849*. Recorrente: Parati Petróleo Ltda e outros. Recorrido: Estado De Minas Gerais. Relator: Edson Fachin. Pesquisa de Jurisprudência, acórdãos, 19 out 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

De fato, seguindo a mesma linha de raciocínio do parecer ofertado pelo Ministério Público no bojo daquele Recurso Extraordinário, a praticidade constitui a razão de ser da substituição tributária progressiva. Todavia, a padronização propiciada por tal praticidade não pode distanciar-se da realidade, sob pena de distorções na atividade coativa do Estado, prevalecendo sobre direitos e garantias dos contribuintes. A intenção há de ser diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. Nesse sentido, reforçou o ministro Edson Fachin:

Nesse sentido, o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.²²

Ademais, corroborando com as ideias acima, também no julgamento do RE 593849/MG, manifestou-se o ministro Luiz Fux, asseverando que a substituição tributária é uma medida de caráter prático, visando otimizar a fiscalização. Todavia, segundo o ministro, citando o ministro Celso de Mello no julgamento da ADI 2.675, o lucro da praticidade não pode ser obtido através da perda considerável em justiça do caso concreto. E, nesse viés, a não restituição do excesso transgredir cláusulas constitucionais de caráter fundamental, como a capacidade tributária, a vedação ao enriquecimento ilícito, a legalidade estrita, e a neutralidade do ICMS como imposto plurifásico e não cumulativo.²³

Desse modo, ao que se constata, ao tecer argumentos de que o Princípio da Praticidade não deve prevalecer sobre as garantias fundamentais tributárias do contribuinte, o Supremo Tribunal Federal pacifica sua jurisprudência, sem desnaturalizar o regime de substituição tributária, mas reconhecendo o direito à restituição – em prol de ambos os lados – quando o fato signo-presuntivo de riqueza presumido não condizer com aquele efetivamente ocorrido. Havendo divergência, há a corolário direito de restituição o exarado.

Em conclusão, a dissonância existente entre as bases de cálculo real e presumida – ou a inocorrência do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária -, conforme já referido acima, provoca colisões frontais a princípios tributários basilares, concebidos historicamente. Conforme passa-se a expor, ao menos os Princípios da Tipicidade Tributária, da Segurança Jurídica, da Capacidade Contributiva, da Não Cumulatividade, e do Não Confisco, sem prejuízo de outros, apresentando-se severamente flexibilizados e incompatíveis com a situação em tela.

3.2.2. Tipicidade tributária e consequente segurança jurídica:

Como é sabido por todos, para o nascimento da obrigação tributária, é imprescindível que ocorra um fato gerador no mundo dos fatos, um acontecimento concreto, real (Art.

²² *Ibidem*.

²³ *Ibidem*.

114 do CTN), com imprescindível adequação típica com a hipótese de incidência. Dito de outro modo, é necessário o adimplemento concomitante de todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) da regra matriz de incidência tributária, de forma que ausente qualquer deles, não há o que se comentar de tributo devido, já que não existirá subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, sob pena de inegável insegurança jurídica.

Exatamente nesses termos, vale a pena se ater à literatura pretérita e reproduzir a lição, dada com maestria, de Pontes de Miranda ao tratar do tema:²⁴

A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do direito público; integra-se como os outros, na Teoria Geral do Direito.

Portanto, antes do evento, seja, no caso do ICMS, a operação envolvendo circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e comunicações, não há falar-se em fato imponible relativamente a tais operações, mas quando muito de mera suposição, ou simples expectativa da ocorrência do fato tributário, o que não autoriza a exigência antecipada do tributo. Nesse sentido, igualmente, a conclusão do Geraldo Ataliba:²⁵

Absolutamente inaceitável 'presumir' a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade do seu acontecimento, importa violação da Constituição.

Sob o mesmo viés, no caso específico do julgamento do RE 593849/MG, o ministro Marco Aurélio, ao ler o Art. 150, § 7º, da Constituição Federal, consignou que *“Procede-se, segundo o texto, por estimativa. Não se pode cogitar, nesse estágio de substituição para frente, progressiva, de tributo definitivamente constituído.”* E acrescenta, de forma muito bem fundamentada, de que no momento da cobrança – antecipação – na substituição tributária progressiva, não há, de fato, a existência de fato gerador, mas sim apenas uma presunção de sua potencial e futura ocorrência. Senão:

Então, no que encerra o § 7º do Artigo 150 referido, tem-se um tributo fechado, definitivo? A resposta é negativa, Presidente. Tem-se técnica, simples técnica de arrecadação, que visa, até certo ponto, coibir a sonegação fiscal. Não se trata aqui de tributo completo na definição constitucional porque,

²⁴ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1/69*, tomo II. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1970, pg. 366.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pg. 93.

a preceder esse recolhimento pelo substituto, não há ainda presente o fato gerador a definir os parâmetros do débito tributário.

Na mesma linha de raciocínio, na qual a antecipação do tributo não é definitiva, o eminente ministro relator Edson Fachin expôs que a questão meritória acerca da possibilidade de restituição envolvendo a substituição tributária perpassa pela incidência do Princípio da Segurança Jurídica e, citando João Eduardo Soares de Melo,²⁶ em seu voto, consignou: *“A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial”*

Ainda sobre a insegurança em haver valores arbitrados pelo Ente Político, sem consonância com a realidade, ainda no bojo do RE N° 593849/MG, o ministro Marco Aurélio questiona que a presunção, ainda que mera presunção, é estipulada por aquele que detém a missão institucional de arrecadar valores ao erário e, portanto, apto a locupletar-se utilizando-se, para tanto, do regime de antecipação questionado. Eis:

Há mais. Como ocorre a fixação dos dados indispensáveis ao recolhimento do tributo mediante a substituição tributária? Ocorre de forma bilateral? Ocorre mediante fixação, pelo contribuinte, do que se imagina que será, considerados os humores do mercado, um negócio futuro, o valor de uma relação jurídica, de uma compra e venda futura? Não, quem estima é justamente o arrecadador, é justamente o órgão fazendário, é justamente o estado. Não acredito que estime alguém – pelo menos dos valores praticados naquele momento, naquela data, no mercado. Ao contrário, a tendência é estimar considerado um valor maior. Se estimasse levando em conta valor menor, estaria a defender a intangibilidade dessa lei para poder cobrar a respectiva diferença, uma vez verificado o negócio jurídico.

Desse modo, conforme se constata, em regime de substituição tributária para frente, inexistente concordância entre as bases de cálculo real e presumida, não há confirmação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência e, portanto, inexistente, na diferença, o fato gerador da obrigação tributária. Pensar de forma contrária afastaria a tipicidade tributária e subverteria toda a doutrina do direito tributário, estando apto o fisco a cobrar sobre base de cálculo inexistente, não verificada, embora prevista em presunção.

3.2.3. Capacidade contributiva

É de conhecimento geral que a Carta Magna de 1988 resolveu por adotar expressamente o Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, §1º), impondo que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade

²⁶ DE MELO, João Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228.

econômica do contribuinte. Em outras palavras, o critério material e quantitativo não de expressarem um fato signo presuntivo de riqueza, o qual fará com que seu patrimônio – do sujeito passivo envolvido – tenha certa redução em decorrência de tal fato – exação.

Em lição elucidativa, novamente Eduardo Maneira, em publicação para a Revista Dialética em Direito Tributário, Nº 95, exemplifica a questão da capacidade contributiva relacionada à substituição tributária progressiva.²⁷ Veja-se:

Vamos exemplificar com as vendas de veículos automotores. A base de cálculo presumida de um carro é de R\$ 20.000,00; incidindo o ICMS na alíquota de 12%, teremos um imposto de R\$ 2.400,00. Se o veículo for efetivamente vendido por R\$ 20.000,00, o consumidor terá arcado com a totalidade da carga tributária. No entanto, se o negócio for realizado por R\$ 18.000,00, o consumidor arcará somente com 12% de R\$ 18.000,00, isto é, R\$ 2.160,00. A diferença de R\$ 240,00 será suportada pelo contribuinte substituído. Nesta hipótese, o contribuinte substituído teve a sua capacidade contributiva duplamente arranhada: primeiro, por ter de adiantar o valor do imposto antes de receber do consumidor o valor do carro, e depois por não se ter ressarcido integralmente do valor adiantado.

O exemplo acima demonstra que a base de cálculo presumida deve ter por referência constitucional o princípio da capacidade contributiva. Se, em nome da praticidade, deve-se adotar a base de cálculo presumida, a sua aplicação deve ser razoável e proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo.

Assim, a base de cálculo presumida somente poderá ser definitiva, nos casos em que for comprovadamente inferior à base de cálculo real. Isto é, base de cálculo definitiva como forma de presunção absoluta no direito tributário só é aceitável se deliberadamente for favorável ao contribuinte.

Logo, percebe-se nitidamente que tanto o princípio da igualdade, como o da capacidade contributiva, sofrem severa violação. Nesse sentido, bastante oportuna são as palavras de Paulo de Barros Carvalho,²⁸ ao demonstrar como o princípio da igualdade, abordado pelo critério da capacidade contributiva, pressupõe que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento:

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentam signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

²⁷ MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, pg. 09.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pág. 208.

Exatamente nesse sentido é que tal princípio norteador do direito tributário também foi ressaltado no julgamento do RE N° 593849/MG, na medida em que havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. Nas palavras do ministro Luís Roberto Barroso, a capacidade contributiva é deveras violada “já que se autoriza que o tributo incida onde, em verdade, sabidamente não há manifestação de riqueza.”. E fecha seu raciocínio da seguinte forma:

De modo que eu penso que violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação. Portanto, uma coisa é você não poder fazer diferente, que foi a lógica de 2003, outra é você, por comodidade ou voracidade, cobrar a mais do que a operação real.

Assim sendo, diante da ocorrência, em sede de substituição tributária para frente, de operação realizada com base de cálculo menor do que aquela anteriormente presumida e tributada pelo fisco, notória é a oneração do patrimônio do contribuinte em medida diversa daquela correspondente ao fato tributário de que participa. Frangente, por sua vez, é a violação ao princípio da capacidade contributiva.

3.2.4. Não confisco e do enriquecimento ilícito

Quanto ao não confisco, o raciocínio é deveras simplório, já que realizado fato imponível, signo presuntivo de riqueza em valor inferior àquele anteriormente previsto em presunção realizada pelo Estado, o diferencial monetário recolhido aos cofres públicos – de forma adiantada, diga-se de passagem – importa em oneração sem embasamento legal. Tal exação sem incidência do fato à norma, sem perfectibilização do aspecto quantitativo na totalidade cobrada, importa em flagrante caráter confiscatório, de apoderamento de valores sem preenchimento dos requisitos próprios.

Nas palavras de Sacha Calmom Coêlho:²⁹

Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza *confisco tributário* e enseja sua imediata restituição, por força da própria Constituição, como veremos em seguida. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (*facultas agendi*), de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior.

Exatamente no mesmo sentido, alerta Eduardo Maneira que “a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade à praticidade tributária, numa total subversão dos valores consagrados pelo Sistema Tributário”, e conclui:³⁰

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pg. 711.

³⁰ MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, pg. 09.

Se compreendermos o sistema jurídico como “ordem axiológica ou teleológica de princípios jurídicos gerais” e se recordarmos que há uma escala de princípios na qual os princípios gerais portadores de valores éticos primários ganham concretização com a aplicação de subprincípios com eles conexos e interligados, como admitir que a praticidade, mero atributo da legalidade, possa se sobrepor aos princípios fundamentais do direito tributário, em especial aos princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da razoabilidade?

A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes – aqueles que integram a substituição tributária “para a frente” – a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta. A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias.

A respeito do tema, importantes citações também constaram no julgamento do RE 593849/MG, na medida em que a leitura do Art. 150, §7º, da Constituição Federal de 1988 não prescinde do diálogo entre justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador). O ministro Edson Fachin, relator do julgamento paradigmático, por sua vez, asseverou:

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comentário do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.

Na esteira do professor Marco Aurélio Greco, a coerência e validade da substituição tributária progressiva remanesce na cláusula de restituição. Em síntese, “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído” (Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31).

Essa também foi a manifestação, em voto, do ministro Ricardo Lewandowski, para quem “a interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.”. Concluindo seu voto da seguinte forma:³¹

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário Nº 593849*. Recorrente: Parati Petróleo Ltda e outros. Recorrido: Estado De Minas Gerais. Relator: Edson Fachin. Pesquisa de Jurisprudência, acórdãos, 19 out 2016. Disponível

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituído apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inocorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.

Assim sendo, ao considerar, na aplicação do regime de substituição tributária para frente, o fato gerador presumido como definitivo, o Estado estaria confiscando patrimonialmente o contribuinte, exigindo-lhe, através do exercício do poder de império, prestação desproporcional àquela efetivamente devida (praticada). Conceitualmente, típico enriquecimento ilícito. Seria, em outras palavras, a apoderação de valores sem fato imponível, flagrante oneração financeira imposta unilateralmente, resgatando experiências pretéritas em que o Estado agia de forma tirana e opressora.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente, nos tribunais brasileiros, existem inúmeras ações que objetivam o ressarcimento de ICMS pago antecipadamente, em decorrência de substituição tributária para frente, naquelas hipóteses em que o valor da operação foi menor que o valor presumido. Eram contribuintes que argumentam seu direito de imediata e preferencial restituição do ICMS pago a maior, fulcro no Art. 150, §7º, e legislação complementar pertinente.

A jurisprudência, por sua vez, através do Recurso Extraordinário Nº 593.849/MG, decidido em sede de repercussão geral, pacificou o entendimento de que o Estado está obrigado a restituir o ICMS pago a maior por meio do regime da substituição tributária naquelas hipóteses de discrepância entre as bases de cálculo real e presumida. O tema, conforme analisado no decorrer da obra, não é unânime entre os ministros, sendo, inclusive, produto de alteração jurisprudencial.

A verdade é que a substituição tributária, em si considerada, perfaz técnica eficaz no combate à sonegação, por concentrar em um menor número de contribuintes a obrigação de pagar os tributos incidentes em toda a cadeia de circulação de bens, mercadorias e serviços e, conseqüentemente, reduzir os esforços de fiscalização e criar um ambiente mais justo de concorrência. Afinal, a dinâmica das relações comerciais em pleno século XXI, cada vez mais complexas e globais, exigem do fisco a arte de exercer seu papel de fiscalização de forma cada vez mais inteligente e eficaz.

Segundo se dispôs ao longo do presente trabalho, e ratificada pela decisão do Supremo Tribunal Federal, tal técnica de tributação deve estar atrelada aos valores da proporcionalidade e razoabilidade, haja vista ter como pressupostos para sua

efetiva aplicabilidade presunções unilaterais de sua base de cálculo, feitas pela Fazenda Pública (no caso do ICMS, Estadual). Nesse viés, quando há distorções desproporcionais entre o preço estipulado e o efetivamente praticado, havendo o recolhimento antecipado do tributo atinente a fatos geradores futuros, imperiosa é a restituição do imposto pago, haja vista a não verificação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

Com isso, o trabalho refuta, também, que o Princípio da Praticidade Administrativa se sobreponha aos basilares e elementares valores constitucionais-tributários, como a tipicidade, a capacidade contributiva, a segurança jurídica, e a não cumulatividade. Conforme restou abordado, inclusive com trechos do Acórdão do RE Nº 593.849, a tributação sobre um aspecto quantitativo destoante do fato imponível (valor da operação) figura-se como conduta confiscatória sem competência jurídica para tanto.

Frisa-se que não se está diante da criação de empecilhos que contrariam a utilização do instituto da substituição tributária, mas apenas ressalva-se que a mesma deve basear-se em presunções mais próximas possíveis da realidade, sob pena de confisco por parte do Estado exator. No ponto, repete-se: uma vez destoante, não guardando proporção com o ocorrido, e não apenas nos casos de inoccorrência total do fato gerador presumido, é imprescindível que haja imediatos instrumentos de restituição/compensação por parte do contribuinte.

5. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5. ed. São Paulo: Malheiro, 1997,

_____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

AVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 124, p. 92-111, 2006.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Lei Complementar Nº 87/1996*. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.851-4-AL – Alagoas*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Pesquisa de Jurisprudência, acórdãos, 22 nov 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 10 jan. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário N° 593849*. Recorrente: Parati Petróleo Ltda e outros. Recorrido: Estado De Minas Gerais. Relator: Edson Fachin. Pesquisa de Jurisprudência, acórdãos, 19 out 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

CARRAZZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. *ICMS*, 8. ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014,

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

DE MELO, João Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228.

ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios constitucionais tributários. *Cadernos de pesquisas tributárias* n° 18, Curitiba: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, N° 95, São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*, 5. ed. Belém: Cejup, 1997.

MIRANDA, Pontes. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1/69, Ed. RT, T. II, 1970.

OLIVEIRA, Júlio M. de. *O Princípio da Legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Curso avançado de substituição tributária. Modalidades e direitos dos contribuintes*. Coordenação: Rafael Nichele. São Paulo: IET/IOB, 2010.
