

AVALIAÇÃO DE PRINCÍPIOS PARA APLICAÇÃO CONSTITUCIONAL NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.

PATRÍCIA DANTAS GAIA

Graduada em Direito pela Faculdade Milton Campos, 2005.
Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos, 2006.
Mestranda em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos.
Advogada.

1. Introdução.

Pretende o presente trabalho fazer uma interpretação, conforme a Constituição da República, do instituto da substituição tributária progressiva.

A hipótese que se pretende discutir é a interpretação correta segundo a Constituição da República da substituição tributária progressiva, contrapondo-a com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

Para uma interpretação correta do instituto, faz-se necessário o estudo dos princípios, através do qual resultará em um balanço dos princípios e regras envolvidos no sistema do tributário aplicáveis à substituição tributária.

O que se cogita com este trabalho é demonstrar a constitucionalidade ou não da substituição tributária progressiva, analisando-se a doutrina e a jurisprudência atuais e o equilíbrio entre os princípios e regras aplicáveis.

Vejamos.

2. A substituição tributária progressiva do ICMS.

As normas de imposição tributária são normas de conduta e, como tais, constituem em normas de subsunção. Dividem-se em uma hipótese de incidência ou pressuposto e, se ocorrida esta hipótese, uma consequência jurídica: o pagamento do tributo.

Na descrição legal contida na hipótese de incidência, temos quatro aspectos: aspectos material (o fato em si), pessoal (que pratica o fato), temporal (momento de ocorrência do fato hipotético) e espacial (local de acontecimento do fato).

Com efeito, realizados os mandamentos, a consequência jurídica é o que prescreve o dever tributário, com todos os seus elementos: a quem pagar (sujeito ativo), quem pagar (sujeito passivo, contribuinte ou responsável), quando, onde e quanto pagar.

O esquema abaixo, da estrutura da norma tributária, trazido por SACHA CALMON¹, resume a questão:

NORMA TRIBUTÁRIA	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Conseqüência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
<ul style="list-style-type: none"> * Aspecto material – o fato em si * Aspecto temporal – condições de tempo * Aspecto espacial – condições de lugar * Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> * A quem pagar (sujeito ativo) * Quem deve pagar (sujeito passivo) * Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) * Como pagar * Quando pagar * Onde pagar

Na maior parte das vezes, a pessoa que promove o fato gerador é aquela posta no pólo passivo da obrigação tributária. Será, dessa forma, o sujeito passivo.

Contudo, nem sempre é assim.

O sujeito passivo da obrigação tributária divide-se em duas espécies: o *contribuinte* e o *responsável*. Isto se deve à relação direta ou indireta que o sujeito passivo constitua com o fato gerador da obrigação.

Nos termos do artigo 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, diz-se contribuinte aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, isto é, é a pessoa que realiza as condições estabelecidas em Lei (fato gerador) ou que está ligada à ocorrência da hipótese descrita na norma tributária, fazendo nascer a obrigação tributária. O contribuinte, que vivencia o fato gerador, consta dos mandamentos da norma, como aquele que se enquadra no aspecto pessoal.

O responsável, de acordo com o inciso II do citado artigo, é aquele que, sem revestir da condição de contribuinte, ou seja, sem se relacionar pessoal e diretamente com o fato gerador, obriga-se ao pagamento do tributo por força de expressa disposição legal.

Com base na classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, a figura do responsável compreende tanto a pessoa que substitui àquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, quanto aquele que, por transferência, assume a obrigação de pagamento do tributo, quando o contribuinte, por diversos motivos, não dever ou não poder fazê-lo.

O artigo 121, inciso II, classifica como responsável aquele que, sem realizar o fato gerador da obrigação, tem seu dever de satisfazer o crédito tributário decorrente de disposição expressa de Lei.

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.

A conclusão então a que se chega é de que as figuras da substituição e da transferência configuram hipóteses de responsabilidade tributária, uma vez que, por determinação legal, a obrigação tributária irá recair em pessoa diversa daquela que realiza a situação que constitui o seu fato gerador.

Diante disso, poderíamos definir a sujeição passiva tributária da seguinte forma:

- (i) sujeição passiva direta (contribuinte);
- (ii) sujeição passiva indireta (responsável): responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

No presente estudo, vamos nos restringir à responsabilidade por substituição.

A substituição tributária é imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.

O instituto não é novidade no nosso ordenamento. De acordo com EDUARDO MANEIRA²:

Quando a substituição tributária progressiva foi implantada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição para frente, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Diga-se que nunca houve maiores dúvidas quanto à substituição regressiva, acerca de sua legitimidade. Isto porque, ainda na lição de EDUARDO MANEIRA³, “a substituição “para trás” não trabalha com a figura da presunção: o que se dá é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este que deverá ser por um substituto tributário que tenha alguma vinculação com o “fato gerador” e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição”.

Dessa forma, na substituição regressiva não há a presunção da ocorrência do fato gerador e tampouco da base de cálculo, porque o recolhimento do tributo ocorrerá na etapa posterior.

² MANEIRA, Eduardo. *A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação*, in *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

³ MANEIRA, Eduardo. *A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação*, in *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

Contudo, com relação à substituição progressiva, esta sim é complexa e foi bastante questionada exatamente porque presume-se a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro.

Há várias dúvidas na doutrina acerca da constitucionalidade da instituição do regime da substituição tributária. AROLDO GOMES DE MATTOS⁴ assim explica:

Mesmo após o advento da Emenda Constitucional 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, permitindo à lei instituir regime de substituição tributária 'para frente' (progressiva), continua entendendo a maioria da doutrina (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Mello, entre outros), que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária 'para trás' (regressiva), que sempre teve conhecida sua constitucionalidade (CTN, arts. 121 e 128).

Sustenta, porém, a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros), que, ao ser assegurada a 'imediata e preferencial restituição' do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram definitivamente superadas as inconstitucionalidades então argüidas. Com efeito, assim dispôs aquele preceptivo (art. 150, parágrafo 7º da CF/88):

'A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de 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 gerador presumido.'

Com efeito, há quem entenda que como a substituição tributária progressiva parte do pressuposto que o fato gerador ocorrerá no futuro, validando-se assim a cobrança antecipada do tributo, o instituto seria inconstitucional.

Na lição de ROQUE CARRAZZA⁵:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira inconstitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte.

É sempre bom termos presente que, se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo -, por muito maior razão (argumento *a fortiori*) não se há cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.

[...]

A denominada "substituição para frente é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.

Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre *fato presumido*. Resporta-se, tão-somente, a fatos concretamente

⁴ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005.

realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*.

2.1. A evolução legislativa e jurisprudencial do instituto da substituição tributária.

Determinou a Constituição **da República** que cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS, conforme previsto no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea a. Trata-se de um instituto utilizado na arrecadação de tributos com sucesso, eis que dotado de grande praticidade. Como a lei complementar não foi promulgada, editou-se o Convênio 66/88, que previu a substituição tributária progressiva. No entanto, várias questões surgiram com relação à constitucionalidade do sistema insculpido nesse convênio.

Assim, editou-se a Emenda Constitucional nº 3/93, buscando dirimir as dúvidas existentes, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição **da República**, permitindo à Lei instituir regime de substituição tributária “para frente”.

A substituição tributária “para frente” se fundamenta em duas presunções: a primeira, com relação à própria ocorrência do fato gerador. A segunda, com relação à base de cálculo a ser utilizada.

Para procurar minimizar os efeitos da aplicação dessas presunções, o legislador determinou, no § 7º do art. 150, a restituição imediata dos valores recolhidos por substituição, caso o fato gerador não se realizasse.

Um novo questionamento surgiu, entretanto, em relação à segunda presunção adotada na substituição tributária. Haveria possibilidade de restituição, caso o fato gerador se realizasse em valor inferior àquele utilizado na base de cálculo presumida?

Neste diapasão, uma novidade surgiu após o julgamento da ADIn nº 1.851-5/AL, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade do imposto ser exigido antes da ocorrência do fato gerador, com base em valor presumido, e a desnecessidade de devolução ou complementação dos valores pagos, a maior ou a menor, respectivamente.

A ADIN nº 1.851-4/AL foi ajuizada com o objetivo de verificar se haveria possibilidade de restituição do ICMS recolhido por meio da substituição tributária progressiva, caso o fato gerador se realizasse em valor inferior àquele utilizado na base de cálculo presumida.

A resposta que se obteve do Supremo Tribunal Federal, como intérprete da Constituição, é que a base de cálculo estimada não é apenas uma presunção “*juris tantum*”, como se considerava, mas uma verdadeira presunção absoluta. Não se poderia ilidir essa presunção, nem mesmo com todo tipo de prova. O valor pago pelo substituto é definitivo, e não pode sequer ser aproveitado como crédito.

A decisão foi surpreendentemente, contrária aos anseios dos contribuintes.

O entendimento majoritário da doutrina entende que a Corte do Supremo Tribunal Federal, ao mudar radicalmente a jurisprudência, subestimou os princípios constitucionais magnos que protegem o contribuinte, parte mais fraca da relação tributária, para relevar os princípios que protegem à fiscalização.

A decisão citada representou, à época, o “*leading case*” para a questão. Isto porque o reconhecimento pelo STF da constitucionalidade da regra inserta no § 7º, do art. 150, da CR/88, através de uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade equivaleria ao esgotamento das possibilidades de discussão acerca da matéria.

Ela decisão afetou profundamente os doutrinadores e tributaristas, surpreendidos com uma postura que visa tão somente a atender aos interesses arrecadatários do Estado.

A decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN 1851-4/AL traz, em seu cerne, uma série de violações aos princípios constitucionais em matéria tributária. Ao se valer do princípio da praticidade para conformar os princípios da não-cumulatividade, igualdade e capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal pode ter modificado a própria natureza do imposto, ao arrepio do texto constitucional.

Ao impedir que se restitua ao contribuinte substituído os valores recolhidos a maior na etapa anterior, é nítido que se compromete a não-cumulatividade do imposto, visto que não há compensação, na etapa seguinte, do que foi pago na etapa anterior, integralmente.

Da mesma forma, resta prejudicado o princípio da capacidade contributiva, pois se o valor da base de cálculo do imposto é aquele estimado pelo Fisco, padrão para todos os contribuintes, não é realizada entre eles a necessária distinção em função de sua capacidade contributiva, princípio norteado pela solidariedade tributária.

Ainda, ocorre prejuízo ao princípio da igualdade, eis que esta assume caráter material: “tratar desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”. Assim, ao fazer uso das abstrações generalizantes, o legislador propõe uma igualdade formal, que não se molda às contingências fáticas de cada caso.

Entretanto, foram ajuizadas as ADIn’s nºs 2.777 e 2.675, encontrando-se ainda pendente de julgamento. As referidas ações questionam a constitucionalidade de dispositivos de Leis estaduais de São Paulo e Pernambuco, que tratam da restituição do ICMS pago antecipadamente no instituto da substituição tributária.

O plenário do Supremo Tribunal Federal analisa o inciso II, do artigo 66-b, da Lei nº 6.374/89, de São Paulo, na redação dada pelo artigo 3º, da Lei nº 9.176/95, e o inciso II, do artigo 19, da Lei estadual nº 11.408/96, de Pernambuco.

As ADIn's nºs 2.675 e 2.777 foram ajuizadas pelos governadores dos Estados de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, contra os dispositivos de Leis estaduais, que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente.

Conforme as Leis estaduais, as empresas contribuintes do ICMS no regime da substituição tributária progressiva têm o direito de receber a diferença do valor pago a maior, na hipótese de se verificar que a obrigação tributária seja de valor inferior ao que foi presumido.

No entendimento dos Procuradores estaduais, a Constituição da República veda a forma de restituição tal como proposta nas referidas Leis estaduais, eis que no § 7º, do art. 150, há a previsão de que a devolução do montante pago antecipadamente será devida quando o fato gerador da obrigação não se realizar.

O Ministro NELSON JOBIM pronunciou seu voto, no sentido da inconstitucionalidade das leis estaduais, tendo sido acompanhado pelos Ministros EROS GRAU, GILMAR MENDES, SEPÚLVEDA PERTENCE E ELLEN GRACIE Já o Relator Ministro CEZAR PELUZO julga pela improcedência das ações, em razão da constitucionalidade das leis paulista e pernambucana, juntamente com os Ministros RICARDO LEWANDOWSKI (somente na ADIn nº 2.777/SP), JOAQUIM BARBOSA, MARCO AURÉLIO e CELSO DE MELLO.

O Ministro RICARDO LEWANDOWSKI vota somente no julgamento da ADIn nº 2.777/SP, já que substitui o Ministro CARLOS VELLOSO que se posicionou na ADIn nº 2.675/PE, pela improcedência do pedido.

Aguarda-se o voto de desempate do Ministro CARLOS BRITTO, para então dar conhecimento à decisão definitiva. Vale ressaltar que os votos esposados pelos Ministros poderão ser modificados até a decisão-final das ações.

A matéria, em definitivo, não está resolvida perante a Suprema Corte, pelo contrário, manifestações de Ministros do Supremo Tribunal Federal dão conta que a questão pode ser revista.

Nesse sentido, em que pese não ser objeto do presente estudo, o julgamento deverá ainda decidir a partir de quando o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal passa a vigorar. Enfim, se cabe mitigar a retroatividade da *novel* decisão – se houver mudança de entendimento – a bem da boa-fé e estabilidade do sistema, uma vez que os Estados-membros seguiram fielmente os caminhos determinados pelo julgado anterior.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁶ analisa o caso constante do presente estudo, demonstrando, inclusive, como o mesmo é contemporâneo:

[...]

Em seguida, examinemos o segundo caso.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN no. 1851-4 – Alagoas, relativa à substituição tributária “para frente” no ICMS, sendo Relator o MINISTRO ILMAR GALVÃO, com voto vencido dos Ministros CARLOS MÁRIO VELLOSO, CELSO DE MELLO e MARCO AURÉLIO, que declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS no. 13, de 21 de março de 1997, marcou um rompimento com a jurisprudência tradicional da Corte, firmada há décadas. O argumento foi assim desenvolvido pela Corte: “o fato gerador presumido, por isso, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

A referida decisão baseou-se, pois, no princípio da praticidade (redução da evasão, comodidade, economia, eficiência, celeridade), para isso interpretando literal, mas erroneamente, o art. 150, § 7º da Constituição, ou seja, o contribuinte substituído somente teria direito à devolução do imposto antecipadamente recolhido aos cofres públicos, se o fato gerador presumido, que deveria ocorrer no futuro, efetivamente não se concretizasse na sua integralidade. Assim, se o fato gerador futuro e presumido se efetivasse por um valor inferior àquele estimado por antecipação, o contribuinte substituído não teria direito de haver da Fazenda beneficiada, a diferença recolhida a maior.

Em seu voto vencido, o Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO sustentou como argumentos principais contra a constitucionalidade da Cláusula Segunda do referido Convênio, que dispensou a devolução do imposto recolhido em montante superior ao valor presumido da operação: a) que o §7º. do art. 150 é uma garantia do contribuinte, integrando o seu “Estatuto” e como norma materialmente constitucional deve ser interpretada do modo que se lhe propicie a máxima eficácia; b) que um fato ocorrido no tempo e no espaço somente corresponderá à descrição hipotética do fato gerador se a base de cálculo (que é mera dimensão material daquele fato) também corresponder ao preço efetivamente praticado; c) que a não devolução do excesso arrecadado ao contribuinte configuraria enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Como se pode observar, aos argumentos, majoritários na Corte Suprema, de praticidade (comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias), opôs-se a firme voz de CARLOS VELLOSO, que invocou a justiça (enriquecimento ilícito do Estado) e a segurança (a base de cálculo, como dimensão material do fato gerador, garantia do contribuinte), como fundamento de sua discordância.

A questão é uma das mais relevantes já examinadas naquela Corte. À primeira vista, supõe-se que o art. 150, §7º., abrigue, apenas ou prioritariamente, a substituição tributária “para frente”, ou progressiva, no ICMS. Mas o alcance do dispositivo é muito maior. Não foi sem razão que, ao invés de se inserir a norma no art. 155, §2º., relativo ao tributo estadual, ICMS, como pretendiam os Estados, foi ela incorporada, de modo genérico,

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ao art. 150, dirigindo-se aos legisladores de todos os entes públicos. Antecipação da ocorrência do fato gerador acontece no imposto sobre a renda (imposto de fonte), e nas contribuições sociais federais. Aliás, a inserção do §7º. no art. 150 da Constituição veio a atender também à União, que pretendia afastar os litígios já aflorados, relativamente às antecipações do imposto de renda das sociedades, assimiladas pelos contribuintes aos empréstimos compulsórios e, por isso, eivadas de inconstitucionalidade, em face da ausência de lei complementar.

O precedente judicial (ADIN no. 1851-4 – Alagoas), que rompe com uma longa tradição do Supremo Tribunal Federal (que sempre coibiu as pautas de valores, as plantas e outros artifícios que substituíam os preços reais das operações por presunções estabelecidas pela Fazenda), abre agora a possibilidade de presunções iuris et de iure de base de cálculo, para todas as fazendas públicas. Por que devolver o excesso arrecadado na fonte, a título de imposto sobre a renda, se o fato gerador se materializou ao final do ano base, dando-se apenas uma diferença em relação à base de cálculo previamente estimada em montante superior, perguntará, em futuro próximo, o Ministério da Fazenda? Tal raciocínio será vislumbrado pela Administração Tributária, seduzida pelo fato de que podem cessar, a partir dessa jurisprudência inovadora, as complexas declarações de imposto para devolução do excesso arrecadado na fonte, declarações de trabalhosa fiscalização e passíveis de fraude.

Não seria a praticidade, um imperativo correto a coibir os acertos posteriores, tornando as presunções definitivas? A essa pergunta responde negativamente o Ministro CARLOS VELLOSO, aliás, na mesma linha da Comunidade Européia, que coibe as presunções absolutas no Direito Tributário, em desfavor do contribuinte. Mas a incerteza e a insegurança no Direito Tributário crescem, não apenas em relação ao ICMS, mas em relação a todos os demais tributos, que usam a substituição tributária “para a frente” ou a retenção do imposto na fonte (em antecipação ao tributo devido).

Animados pela posição do STF, os fiscos começaram a praticar a substituição tributária “para frente” em larga escala, presumindo-se o fato gerador que ainda não ocorreu e suas respectivas bases de cálculo. Enfim, não importa a realidade do mercado, os contribuintes começam a pagar quantias fixas a título de imposto, embora os preços de suas vendas tenham sido menores do que a “pauta de valores” utilizada pela Fazenda. A técnica permite garantir artificialmente uma arrecadação, contra os riscos não apenas da evasão, mas ainda das oscilações da economia. É evidente que a Constituição Federal fica, com isso, profundamente atingida, porque se dá a deformação do ICMS, pensado como tributo plurifásico, a ser arrecadado parceladamente em cada etapa de circulação, de forma neutra e não cumulativa. Esse modelo, que perde as características com que foi pensado um bom imposto de mercado, afasta-se cada vez mais do IVA, tributo adotado em mais de 130 (cento e trinta) países no mundo, em todos os continentes, inclusive na China e no Japão. O que restará de tal imposto, tão minuciosamente disciplinado na Constituição?

E conclui quanto ao tema:

Ora, os exemplos colhidos na jurisprudência e acima citados, e vários outros existem, evidenciam a necessidade de que as decisões judiciais examinem criteriosamente as conseqüências de suas decisões no tempo e a garantia dos precedentes como orientações de expectativas.

Nos casos levados ao Supremo Tribunal Federal, relativos à Súmula 584, quando os contribuintes já consideravam encerrada a polêmica, com a pacificação do entendimento pelo pleno do Tribunal de que a lei aplicável ao imposto sobre a renda seria a lei em vigor no primeiro dia do ano-base e não aquela em vigor no primeiro dia do ano da declaração (que necessariamente é posterior à data do encerramento do balanço), o

Supremo Tribunal Federal passou a rever o seu entendimento em diversos julgados, como vimos. Igualmente o precedente judicial (ADIN no. 1851-4 – Alagoas) rompe com uma longa tradição do Supremo Tribunal Federal (que sempre coibiu as pautas de valores, as plantas e outros artifícios que substituíssem os preços reais das operações por presunções estabelecidas pela Administração tributária), abrindo agora a possibilidade de presunções *iuris et de iure* de base de cálculo, para todas as fazendas públicas. Nesses dois casos, e em muitos outros, a mudança de entendimento da Corte agride igualmente o direito do contribuinte, como se a lei – posta pelo Poder Legislativo – tivesse retroagido (e, de fato, retroagiu porque o direito válido, como dizem os norte-americanos é aquele assim proclamado pelos tribunais).

Acreditamos, firmemente, que NEVES não está correto (pelo menos inteiramente) quando assegura que o sistema jurídico nacional é alopoiético, ou seja, determinado por fatores externos, econômicos, políticos e outros, sendo imprestável para atribuir confiança e para criar expectativas normativas, aliás essa seria uma característica comum aos países do Terceiro Mundo. Para ele, na “constitucionalização simbólica, no contexto da qual o texto constitucional adota o modelo democrático do estado de direito, o problema da interferência destrutiva da política no sistema jurídico só aparece no curso da aplicação da constituição”. Mas a inteira corrupção do sistema, com regular deformação semântica das significações conceituais, ao sabor das pressões externas, com o abandono dos precedentes e, portanto, arbitrariedade, não está demonstrada.

Ora, o sistema jurídico, que tem, no centro de seu próprio ambiente, as decisões dos tribunais, deve ser protegido contra as heterodeterminações externas. E uma das proteções mais eficientes radica exatamente no princípio da irretroatividade. Vale dizer, o sistema jurídico somente com a observância da irretroatividade se torna autopoietico, auto-referencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas, como ensina NEVES.

Por isso, importa ainda que também o Supremo Tribunal Federal, mesmo em suas decisões mais difíceis e polêmicas, estando submetido à Constituição, não atue sem cuidar de proteger a confiança dos cidadãos em seus julgados, enfim, de oferecer franca previsibilidade a suas decisões. Uma vez definida a posição da Corte sobre certa matéria, os fatos iguais ao *leading case*, que se realizam sob a sua regência, devem ser avaliados e julgados segundo aquela posição, verdadeira norma “judicial” de orientação da conduta humana, existente à época da prática do ato. A fundamentação obrigatória da decisão, por meio de argumentação adequada aos conceitos e princípios jurídicos; a limitação imposta pelos precedentes; o sopesamento das conseqüências do julgado como mera projeção; todos esses fatores são operacionais internos, que devem ou deveriam proteger o cidadão contra o arbítrio e a insegurança.

Em obra profunda sobre o tema, explica ROLAND KREIBICH que alguns juristas alemães utilizam a expressão *boa fé* como sinônima de proteção da confiança; outros, como KRIEGER, THIEL, etc., consideram a proteção da confiança um resultado ou conseqüência legal da *boa fé*; há aqueles ainda, como MATTERN, que sobrepõem o princípio da proteção da confiança, para eles mais abrangente, como um “*Tatbestand-mãe*”, ao princípio da *boa fé*.

Pondera KREIBICH que, de fato, existem aplicações inerentes ao princípio da proteção da confiança, que não têm relação direta com a *boa fé*, a saber: a) a irretroatividade das leis; b) a obrigatoriedade do cumprimento de promessas e de prestação de informações; c) a proteção contra a quebra ou modificação de regras administrativas; d) a proteção contra a modificação retroativa da jurisprudência; e) a garantia da execução de planos governamentais... E acrescenta que, em geral, prevalece a concepção, aliás dominante nos tribunais superiores daquele País, de que o princípio da

proteção da confiança deve ser considerado um princípio mãe, deduzido do Estado de Direito, através da segurança.

Assim, em toda hipótese de boa fé existe confiança a ser protegida. Isso significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra, que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, frustrando-se em suas expectativas. Mas KREIBICH aponta como divergência existente entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé, o fato de o primeiro, por ser mais abrangente, aplicar-se às situações gerais, abstratas e àquelas concretas; já o segundo, o princípio da boa fé somente alcança uma situação jurídica individual e concreta, ou seja, alcança não as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e as decisões judiciais. E traça o seguinte quadro explicativo, como resultado da comparação entre o princípio da proteção da confiança e o da boa fé.

Destarte, cremos que o Supremo Tribunal Federal deva mudar seu posicionamento, pois a decisão que traz ao Direito Tributário a presunção absoluta e o privilégio da praticidade sob princípios caros como a capacidade contributiva, isonomia e legalidade. Com a mudança de posicionamento, a Suprema Corte ainda deverá ponderar se seu novo entendimento deve ser aplicável aos casos em andamento ou somente às presunções e substituições com fatos geradores posteriores à referida decisão.

3. A avaliação dos princípios.

As normas jurídicas devem ser sistematizadas mediante unificação e ordenação. A sistematização com base na coerência deve, pois, operar-se mediante a implementação de três fases reciprocamente implicadas: a primeira consiste em determinar o sistema externo; a segunda consiste em determinar os princípios materiais fundamentais que adquirem importância para a referida ordenação exterior (princípios fundamentais); a terceira consiste na determinação dos fins sob a perspectiva de problemas concretos (especialmente por meio da concretização das normas constitucionais tributárias protetoras de determinados bens jurídicos).

Mas como se pode saber quais são os princípios alcançados pela concretização das normas tributárias? É preciso definir a relação tributária, a eficácia das leis tributárias, as situações em concreto e as normas constitucionais que protegem tais situações.

Antes de adentrarmos no ponto da avaliação dos princípios aplicáveis à substituição tributária, é importante, antes de tudo, proferirmos algumas considerações sobre a estrutura das normas jurídicas.

Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA⁷, “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação; e as normas, no seu resultado”.

Com efeito, sempre que houver um dispositivo, haverá uma norma. E sempre que houver uma norma, haverá um dispositivo que lhe ampare.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

Seguindo ainda a doutrina de HUMBERTO ÁVILA⁸, “é justamente porque as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos que não se pode chegar à conclusão de que este ou aquele dispositivo *contém* uma regra ou princípio”.

Ao mesmo tempo, deve-se ter em mente que o intérprete não é livre para fazer a interpretação que lhe melhor agrada. Ele está adstrito ao ordenamento jurídico, o qual estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e preservação desses valores.

Neste momento, demonstraremos como se faz a qualificação de determinadas normas como *princípios* ou como *regras*.

Vários autores se propuseram a definir as distinções entre regras e princípios.

HUMBERTO ÁVILA⁹ aponta a existência de duas grandes correntes doutrinárias a diferenciar princípios e regras. Uma primeira corrente, seguida por JOSEF ESSER e KARL LARENZ, faz uma diferenciação gradual, colocando os princípios num alto grau de abstração (número indeterminado de situações) e generalidade (número indeterminado de pessoas) e que, por isso, exigem um elevado grau de subjetividade do aplicador; enquanto que as regras não detêm nenhum grau de abstração, pois dirigidos a um determinado número de pessoas e um determinado número de situações, além de demandar uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete.

O Autor cita, ainda, CANARIS nesta primeira corrente, segundo o qual “os princípios, ao contrário das regras, possuiriam um conteúdo axiológico explícito e careceriam, por isso, de regras para sua concretização.” CANARIS explica, ainda, que “há o modo de interação com outras normas: os princípios, ao contrário das regras, recebem seu conteúdo de sentido somente por meio de um processo dialético de complementação e limitação.”

Dessa forma, CANARIS abriu caminho para a segunda corrente, que sustenta na estrutura da norma para distinguir princípios e regras.

Esta segunda corrente, que tem como doutrinadores DWORKIN e ALEXY, sustenta que “os princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderação com outras e por poderem ser realizadas em vários graus. Já as regras, que estabelecem em sua hipótese definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção”.¹⁰

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 125. Fev. 2006. Pag. 33-49.

Para DWORKIN, “as regras são aplicadas ao modo aberto de argumentação permitido pela aplicação do que ele viria a definir como princípios. Para ele, as regras são aplicadas ao modo tudo ou nada (...), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é válida. (...) Os princípios, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios. Daí a afirmação de que os princípios, ao contrários das regras, possuem uma dimensão de peso.”

Dessa forma, verifica-se que a distinção proposta por DWORKIN não revela uma diferenciação de grau, mas sim de estrutura lógica. A diferenciação dele tem por base o modo de aplicação e o relacionamento das normas, o que a diferencia da anterior.

Seguindo ainda a doutrina de HUMBERTO ÁVILA, o Autor faz referência ao pensamento de ROBERT ALEXY, que, partindo das idéias de DWORKIN, precisou ainda mais o conceito de princípios, tendo os definidos como “deveres de otimização aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas: normativas, porque a aplicação dos princípios depende dos princípios e regras que a eles contrapõem; fáticas, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos.”

E continua, afirmando que “de outro lado regras são normas, que podem ou não ser realizadas. Quando uma regra vale, então é determinado fazer exatamente o que ela exige, nada mais e nada menos.”

Seguindo nessa linha, seguem os critérios para distinção entre regras e princípios:

a) **as normas de primeiro grau: os princípios seriam distintos das regras em função do modo de descrição do comportamento** (“As regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas cuja promoção gradual depende dos efeitos decorrentes da adoção de comportamentos a ela necessários”); **da justificação exigida** (“A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária) e **da contribuição para a decisão** (“As regras têm a pretensão terminativa e os princípios têm pretensão complementar”).

b) há ainda uma terceira categoria de normas, que não se confundiria com os princípios e regras, seria a dos postulados normativos aplicativos, sendo normas de segundo grau que auxiliam na aplicação das demais normas. Aqui encontramos a ponderação, a concordância prática, a

proibição de excesso, a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade. Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critério.

Fica claro que cabe às regras predefinir o equilíbrio de princípios para evitar conflitos eternos; aos princípios cabe o instrumento de aplicação das regras ao caso concreto e aos postulados normativos a função de ditar os parâmetros para que princípios e regras consigam conviver num ambiente de segurança jurídica e justiça.

A harmonização dos princípios é feita através de uma ponderação dos valores jurídicos envolvidos na questão e deve ser realizada na forma ao caso em que foi suscitada. É certo que um princípio que se sobressai em determinado caso não exige que outro seja eliminado do sistema, mas tão-somente que não seja aplicado ao caso em discussão. Não se pode esquecer que o conflito entre princípios permite ainda que sejam aplicáveis conjuntamente dois ou mais princípios conflitantes pela estrutura dos mesmos, mas assumindo a importância de cada um (tal fato não ocorre nas regras, como já exposto, que funcionam na base do tudo ou nada).

Na visão de MARCO AURÉLIO GRECO¹¹:

A composição de conflitos concretos não se resolve pela invocação de um único princípio. A solução de conflitos concretos, na medida em que estamos em um Estado Democrático de Direito, passa pela reunião de valores do Estado de Direito e do Estado Social; a solução dos conflitos concretos será a resultante da composição de valores naquilo que eles não se contradisserem; ou seja, prestigia-se um, mas também prestigia-se o outro. Não se anula um com outro, não se exclui um pelo outro."

Pelo exposto, percebe-se que a interpretação do instituto da substituição merece ser avaliada conforme os princípios aplicados à espécie, uma vez que é permitida a análise dos prós e contras para adoção da substituição tributária progressiva.

3.1. Praticidade.

O princípio da praticidade objetiva tornar o direito executável, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular.

Tal princípio visa a propiciar à Administração Pública a busca de meios mais eficazes e simples de execução das leis em massa.

No sistema tributário, esse princípio se manifesta em técnicas de fiscalização e arrecadação, como a substituição "para frente", que, amparadas em

¹¹ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento fiscal e a interpretação da Lei tributária* Apud in FRATTARI, Rafael. *Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 70 – julho/2001. Dialética: São Paulo, 2001, Pag. 117-133.

presunções, possibilita a tributação de forma célere e menos onerosa. Trata-se de um princípio geral e difuso, não encontrando formulação expressa.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI (2003)¹² sobre o princípio da praticidade discorre:

[...] Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa. Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exequíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra Tipke que o princípio da praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva)...

A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por trás das normas constitucionais.

Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de “tipificações”. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja a aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio*, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).

É preciso considerar exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações em sentido impróprio e conceitualizações) que a norma inferior, ao executar a superior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer...

É exemplo de norma constitucional brasileira, ditada em nome da praticidade, o art. 150, § 7º, introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/93, que dispõe:

“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.”

Pretendeu ele legitimar as presunções de ocorrência de fato gerador futuro, que se dão na substituição tributária chamada “para frente”, ou nas antecipações de imposto, cobradas em geral, em nome dos interesses arrecadatários da Fazenda, mas também do combate à evasão e da simplificação da fiscalização e execução das leis.

No caso em estudo, o princípio da praticidade permite a antecipação, através de uma presunção jurídica, da ocorrência do fato gerador, obrigando sujeito passivo diverso daquele que irá realizar o fato, ao pagamento do imposto devido antecipado.

A substituição tributária restringe de forma significativa o número de contribuintes, facilitando a fiscalização da Administração Pública.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 11. ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 789-790.

Mas, para isso, deve-se estabelecer um padrão médio para a base de cálculo a ser aplicada. Dessa forma, o Estado fixa padrões médios de preços e, muitas vezes, se distancia da realidade dos fatos.

O princípio da praticidade não pode desprezar os princípios fundamentais, concretizadores da justiça, como é o caso do princípio da capacidade contributiva que será visto logo adiante.

Dessa forma, para que o instituto da substituição tributária seja constitucional, deve-se fixar que sempre que houver diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, ocorrida posteriormente, seja procedida a restituição do valor pago ao substituído imediatamente, quando o valor da base de cálculo presumida for maior que a da real.

3.2. Capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está ligado ao princípio da igualdade.

O princípio da igualdade abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes.

Os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º, da CF), sua livre iniciativa (art. 170, *caput*, CR), o livre exercício da atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (art. 5º, *caput*, e art. 170, II).

Dessa forma, verifica-se que o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva possuem o mesmo conteúdo normativo e, por isso, o mesmo âmbito de aplicação.

A capacidade contributiva é o critério da aplicação da igualdade no campo tributário. A tributação deverá recair proporcionalmente na medida da capacidade contributiva de cada qual.

Nas palavras de SACHA CALMON¹³:

A capacidade contributiva, antes de tudo, é uma categoria axiológica, ou seja, tem sede no mundo dos valores. Por isso mesmo a sua análise tem provocado uma grande divisão na tributarística entre os que a entendem como um princípio pré ou parajurídico, sem possibilidade de efetivação no plano positivo, e os que a visualizam como um arquiprincípio jurídico, independentemente de estar positivado, a comandar a orquestração dos sistemas jurídico-tributários.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007.

Feitas essas considerações, tem-se que a capacidade contributiva foi escolhida como a promoção de operações de circulação de mercadorias. Com efeito, o valor do tributo deverá relacionar-se com o presuntivo de capacidade econômica.

Na hipótese da substituição tributária, a presunção da base de cálculo deve estar consubstanciada no valor da operação promovida. Esse valor deve ser o real. Caso ocorra um valor menor do que o presumido, o substituído tem direito a receber o ICMS adiantado a maior, uma vez que o valor real da operação foi menor do que o presumido.

4. Conclusões.

A contraposição dos princípios objetiva mostrar a importância de cada princípio envolvido para a solução de determinado caso concreto, *“in casu”* o instituto da substituição tributária, sem que seja necessário afastar a aplicação de um em detrimento de outro.

Como visto, temos de um lado o princípio da praticidade, que autoriza a antecipação do recolhimento do imposto e a presunção da base de cálculo, e de outro o princípio da capacidade contributiva, corolários no sistema tributário nacional.

A interpretação do instituto da substituição tributária progressiva, conforme a Constituição, deve considerar tanto os interesses fazendários de arrecadação e impedimento da sonegação, através da presunção de um fato gerador que ocorrerá no futuro, bem como proteger o contribuinte, de modo a imputar-lhe o dever de recolhimento do imposto nos termos da sua capacidade contributiva.

Dessa forma, havendo diferenças entre o imposto antecipado e o realmente devido, deve haver, sem sombra de dúvida, a restituição do que foi pago a maior.

Seguindo a linha de HUMBERTO ÁVILA¹⁴:

Como a CF/88 estabelece como elemento material da hipótese de incidência “operações relativas à circulação de mercadorias”, a base de cálculo do tributo, que o deve refletir, deve representar a uma grandeza que *represente* essas operações. Daí se dizer que a base de cálculo está prevista implicitamente no texto constitucional como sendo o valor da operação.

Essa é a única forma de conciliar os princípios, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, que prima pelos valores fundamentais de liberdade e propriedade.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 124, jan. 2006, pp. 97/98. Dialética: São Paulo, 2006.

Conclui-se que o instituto da substituição tributária só é possível com a aplicação do princípio da capacidade contributiva, devendo o substituto tributário ter vínculo com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Por isso, é perfeitamente possível a restituição do ICMS cobrado antecipadamente do substituído, ainda que realizado o fato gerador da obrigação tributária, quando cobrado a maior.

Deve-se, sempre, ter em mente a premissa constitucional: a base de cálculo do ICMS, independente do regime, é o valor da operação, razão pela qual não se pode sobrestimá-la, cobrando além do real.

Assim, pelas decisões vistas, espera-se que o Supremo Tribunal Federal reformule a decisão proferida no julgamento da ADIn nº 1.581-4, harmonizando-a com o Estado Democrático de Direito, instituição de Constituição Federal.

5. Bibliografia.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 123, dez. 2005. Dialética: São Paulo, 2005.

ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 124, jan. 2006. Dialética: São Paulo, 2006.

ÁVILA, Humberto. *A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 125, fev. 2006. Dialética: São Paulo, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. *Código tributário nacional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Constituição 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 111.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10.ed. São Paulo: Malheiros Edit., 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FRATTAERI, Raphael. *Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, Jul. 2001. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-133.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *ICMS - Considerações sobre a Base de Cálculo*. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006.

MANEIRA, Eduardo. *Base de Cálculo Presumida*. Tese de Doutorado defendida na Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, 2002.

MANEIRA, Eduardo. *A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação*. In *Direito das Telecomunicações e Tributação*.. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

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

SILVA, Virgílio Afonso da. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais* n. 1 – jan/jun 2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 607-630.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. *ICMS – Substituição Tributária*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 12. São Paulo: Dialética, 1996, p. 25-26.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.