



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Substituição Tributária por Antecipação e sua Adequação ao Ordenamento Jurídico Brasileiro

Gabriela Carvalho Azzi

Rio de Janeiro
2014

GABRIELA CARVALHO AZZI

**A Substituição Tributária por Antecipação e sua Adequação ao Ordenamento
Jurídico Brasileiro**

Projeto de Pesquisa (matriz 1) apresentado
como exigência de conclusão de Curso de
Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de
Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Artur Gomes

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2014

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO E SUA ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Gabriela Carvalho Azzi

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Especializada em Direito Francês e Europeu pela Université Panthéon-Assas (Paris II). Advogada.

Resumo: A complexidade do sistema tributário nacional vem há muito despertando interesse de juristas e economistas, seja na tentativa de simplificá-lo, seja na busca de desoneração do contribuinte. O ICMS, imposto que incide em diversas fases de uma cadeia produtiva, além de gerar uma elevada receita para o Estado, é um imposto que possui formas de arrecadação muitas vezes questionadas pela doutrina, como se dá, por exemplo, nos casos de substituição tributária por antecipação. A essência deste trabalho é abordar a estrutura do referido imposto e a sua compatibilidade com as regras gerais do ordenamento jurídico pátrio.

Palavra-chave: Tributário. ICMS. Substituição Tributária por Antecipação.

Sumário: Introdução. 1. Origem e mecanismo da substituição tributária. 2. Limites constitucionais ao poder de tributar. 3. Conflito entre a arrecadação por meio da substituição tributária e os princípios constitucionais. Conclusão. Referências

INTRODUÇÃO

O presente trabalho irá tratar da incidência do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) nas relações comerciais e sua compatibilidade com as normas constitucionais e tributárias.

O referido imposto foi instituído pela Emenda Constitucional n. 18/65 - na origem apenas ICM - como forma de substituir o antigo IVC (Imposto de Vendas e

Consignações) e acabar com a incidência “em cascata” decorrente de um imposto cumulativo.

O objetivo do legislador era desonerar o contribuinte final da excessiva carga tributária e permitir o desenvolvimento econômico do país através da criação de um imposto de essência não cumulativa e plurifásico.

Assim, a Constituição Federal estabelece em seu art. 155, parágrafo 2, I que o ICMS será *“não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

O ICMS teve seu modelo baseado no IVA (Imposto sobre Valor Agregado), imposto de origem europeia e adotado em nações unitárias que não possuíam Estados-Membros, ou quando assim não fosse, a competência para operá-lo permanecia em mãos de um poder central.

Já no Brasil, o legislador achou por bem atribuir a competência tributária para instituição de tal imposto aos Estados-Membros, o que pode ser apontado com um dos principais fatores para seu insucesso.

Logo, os Estados brasileiros viram no ICMS uma forma de atrair investimentos para seu território, o que geraria uma guerra fiscal. Como forma de contenção e para se evitar políticas regionais autônomas, foram criados os convênios com o objetivo de, estabelecer um convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem e tolerassem.

Ao longo dos anos, o ICMS vem sofrendo diversas modificações legislativas em uma tentativa frustrada de adequá-lo ao cenário nacional. Talvez o ideal fosse combater o problema pela raiz, ou seja, instituir um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica que fosse de competência federal, e não

criar um sistema tributário repleto de exceções e que muitas vezes desrespeita, inclusive, direitos fundamentais do contribuinte assegurados pela constituição.

O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO

O instituto da substituição tributária foi inserido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 3/93 e consiste na atribuição a terceiro da qualidade de sujeito passivo, passando a ser denominado substituto tributário. O vínculo desse terceiro com o fato gerador é apenas indireto, porém, passa a ser obrigado ao pagamento do tributo como dívida própria.

O art. 150, parágrafo 7 da Constituição Federal assim dispõe:

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

(...)

§ 7.º 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.

A primeira ressalva a ser feita é que o instituto da substituição tributária, na qualidade de ficção jurídica, deve ser usado como forma extraordinária de recolhimento de tributo, exigindo prévia disposição legal para sua incidência legítima.

Ou seja, trata-se de um instrumento de política fiscal que visa facilitar a fiscalização na arrecadação de tributos, reduzindo seus gastos. Afinal, dessa forma reduz-se o número de sujeitos passivos a serem fiscalizados, visto que o substituto tributário passa a ser o único sujeito passivo integrante da relação jurídica, sendo contra ele manejada qualquer ação executiva.

No julgamento do Recurso Extraordinário 603.191, o Supremo Tribunal Federal destacou que diante do instituto da substituição tributária faz-se necessária a existência de duas normas. A primeira dela é a norma tributária impositiva, que estabelecer a

relação existente entre o contribuinte e o Fisco. A segunda norma exigida é a que especifica a qualidade de substituto tributário, ou seja, a relação de colaboração de um terceiro com o Fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

O referido instituto não é exclusividade do direito pátrio. No direito comparado o instituto da substituição tributária teve origem na Grã-Bretanha no início do Século XVIII, mas possuindo referências também em outros ordenamentos jurídicos, como no direito alemão, em 1919, através do Código Tributário do Reich, que embora não tenha tratado especificamente da substituição tributária, ao analisar a figura do devedor tributário, afirma que outra pessoa poderia ser responsável pelo pagamento do tributo, como no caso de retenção de rendimentos do trabalho e do capital.

No Código Tributário Suíço de 1926 foi prevista a substituição tributária como forma de minorar as possibilidades de abstenções, bem como dar maior efetividade aos ingressos. Nesse sentido, o legislador colocava um terceiro no lugar do devedor tributário, mesmo que este não tivesse se omitido. Assim, poderia haver a hipótese em que este terceiro substituía o devedor por o sujeito tributário por completo, sendo sua obrigação de pagamento retirada. Em outros casos, sua obrigação material permanecia, respondendo o substituído e o terceiro solidariamente.

O italiano Achille Donato Giannini¹ afirma que na substituição tributária o substituto é colocado no lugar do contribuinte, de modo que é contra este que o Fisco deveria efetuar o lançamento. Ao substituto só restaria o direito de regresso contra o substituído, o que seria inerente à satisfação de dívida alheia.

¹ PAULSEN, Leandro. Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária. *Interesse Público*, São Paulo, n. 58, p. 187, nov/dez. 2009.

Leandro Paulsen², ao analisar o instituto da substituição tributária no Direito Italiano, afirma que também sua finalidade é facilitar a arrecadação e evitar a evasão de tributos, Destaca que “enquanto o terceiro guarda posição fiscalmente neutra e que não tem interesse em ocultar o fato imponible”.

Percebe-se, portanto, o objetivo principal deste mecanismo de arrecadação tributária, tanto no direito comparado como no direito pátrio, é diminuir a evasão de tributos e minorar os gastos do estado com a sua fiscalização. Assim sendo, fundamenta-se principalmente no princípio da praticabilidade.

LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Os limites constitucionais ao poder de tributar consistem no conjunto de princípios e normas que balizam, material e formalmente, a competência tributária em observância aos direitos e garantias fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 em seu Título VI, Seção II, a partir do art. 150, estabelece quais são esses limites a serem observados pelo legislador e pelo intérprete do direito quando da instituição ou majoração de tributos. No entanto, a disciplina das limitações ao poder de tributar não se exaure nessa seção, estando presente em todo o capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, bem como em outras normas esparsas.

Sobre o tema, afirma Luciano Amaro³

Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos. O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou

² Ibidem., p. 194.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência, consoante, a propósito das imunidades tributárias (...).

O primeiro princípio destacado pelo art. 150 da Constituição Federal é o princípio da legalidade, segundo o qual é vedada a instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É um princípio que visa assegurar a segurança jurídica, proteger o contribuinte de cobranças tributárias inesperadas.

Assim, um tributo apenas poderá ser cobrado se houver uma lei prévia que estabeleça o seu fato gerador, seu sujeito passivo e ativo, fornecendo também indicativos para o cálculo do valor a ser recolhido, como base de cálculo e alíquota. A ideia é que não haja margem para a discricionariedade da Administração Pública.

Do princípio da legalidade extrai-se o princípio da tipicidade tributária. Enquanto o princípio da legalidade oriente o legislador a definir taxativamente as hipóteses de incidência do tributo, o princípio da taxatividade oriente o aplicador do direito, sendo vedada qualquer interpretação extensiva ou analógica.

Outro princípio destacado pela Constituição Federal é o princípio da irretroatividade da lei tributária, segundo o qual é vedada a cobrança de tributos referentes a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído.

A lei pode reduzir ou dispensar pagamento referente a fatos geradores anteriores, mas nunca instituir ou majorar tributos. A ideia advém inclusive do princípio da legalidade, se não havia lei disciplinando que determinada situação fática corresponderia a fato gerador, não poderia haver cobrança de tributos. Porém, é permitido que haja redução através de isenções, por exemplo, que são, inclusive, um instrumento de política econômica muito utilizado.

A constituição dispõe ainda sobre o princípio da anterioridade, e aqui devemos observar que no Sistema Tributário Nacional existem duas anterioridades previstas. Na primeira delas exige-se que a lei que institui ou majora o tributo seja publicada no exercício financeiro anterior da incidência do tributo.

Há também o princípio da anterioridade nonagesimal, também conhecido apenas como anterioridade nonagesimal, ou ainda anterioridade qualificada, é o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá cobrança de tributo senão decorridos no mínimo 90 dias após a promulgação da lei que o instituiu. Assim sendo, um tributo só poderá ser cobrado pelo Fisco após 90 dias da publicação, Este princípio encontra seu fundamento legal na Constituição Federal, em seu art. 150, III, "c".

Princípio que merece destaque também é o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal.

A ideia desse princípio está, segundo Luciano Amaro⁴, na “ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Ressalta o autor, que o objetivo não é apenas resguardar a eficácia da lei de incidência, mas também preservar o contribuinte, evitando uma tributação excessiva “que comprometa os seus meios de subsistência, ou livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais”.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a efetivação da capacidade contributiva é limitada pelos direitos da liberdade (imunidades e privilégios constitucionais) e da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc.); por isso, entidades imunes não podem ser tributadas, sob o pretexto de que têm capacidade econômica;

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro 15* Ed.São Paulo: Saraiva, 2009. p. 138.

também não se autoriza ao legislador, a pretexto de atingir uma dada capacidade contributiva, ditar lei retrooperante (...).⁵

Para se analisar a eficácia do princípio da capacidade contributiva, deve-se levar em conta seus dois aspectos, negativo e positivo. No enfoque negativo, verifica-se o objetivo de evitar a instituição de tributos que venham a violar direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal. Já o enfoque positivo é uma consequência do modelo de Estado Democrático de Direito, ou seja, ele visa garantir a implementação da igualdade material, permitindo que se criem critérios de distinção entre contribuintes, para que se aplique tratamento desigual aos considerados desiguais.

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva deve sempre ter sua aplicação nos seus dois enfoques. Logo, não é dado ao legislador, por exemplo, instituir um tributo que respeite o mínimo existencial (enfoque negativo), mas que, no entanto, estabeleça um critério uniforme de arrecadação, sem levar em conta o aspecto positivo, ou seja, as diferenças fáticas existente entre os contribuintes.

Dentro do aspecto negativo, Ricardo Lobo Torres lembra que a capacidade contributiva se sujeita a limitações quantitativas, que protegem o cidadão contra o excesso de tributação, e qualitativas, que o protegem de discriminações arbitrárias.

Quando se adota o mecanismo da substituição tributária, atribuindo a obrigação de recolher o tributo a terceiro, não se leva em consideração a capacidade contributiva daquele que realizou o fato gerador, até porque, este ainda sequer ocorreu.

Outro princípio que deve ser lembrado, e é o que merece principal destaque no presente trabalho, é o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Não se trata de um princípio exclusivamente tributário, mas aplicado a todas as searas do ordenamento jurídico pátrio.

⁵ Ibidem., p. 153.

Segundo Limongi França⁶, “enriquecimento sem causa, enriquecimento ilícito ou locupletamento ilícito é o acréscimo de bens que se verifica no patrimônio de um sujeito, em detrimento de outrem, sem que para isso tenha um fundamento jurídico”.

Esse é um dos pontos questionados no caso da substituição tributária por antecipação, há que a constituição não previu a hipótese de restituição do valor recolhido a maior diante da diferença entre o fato gerador presumido e o fato gerador real.

CONFLITO ENTRE ARRECADAÇÃO POR MEIO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O instituto da substituição tributária recebe muitas críticas doutrinária, já tendo sido levado ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a sua constitucionalidade. Porém, atualmente, foi reconhecida a Repercussão Geral ao Recurso Extraordinário 5938497⁸, sob o título de “Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária”.

Como já mencionado quando da análise do mecanismo da substituição tributária por antecipação, o pagamento do tributo feito pelo substituto tributário com base em uma pauta fiscal e levando-se em consideração a ocorrência de um fato gerador presumido, poderá levar à restituição imediata do que foi pago caso o fato gerador não venha a ocorrer.

⁶ FRANÇA, R. Limongi. *Enriquecimento sem Causa*. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1987.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593849. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 22 set. 2014.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593849. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284&numeroProcesso=593849&classeProcesso=RE&numeroTema=201>>. Acesso em: 22 set. 2014

No entanto, a Constituição Federal não disciplina as hipóteses em que o fato gerador ocorre, porém tendo uma base de cálculo inferior ou superior a levada em consideração na instituição do fato gerador presumido.

Antes de se analisar especificamente a hipótese e do referido Recurso Extraordinário, deve-se levar em conta os outros aspectos da substituição tributária por antecipação.

A primeira crítica que a doutrina faz diz respeito ao princípio da legalidade. Embora o direito muitas vezes aceite a existência de ficções jurídicas, essas devem ser usadas com ressalvas. No presente caso, ao se instituir um fato de gerador presumido, viola-se o princípio da legalidade, pois torna-se possível a existência de uma obrigação tributária mesma diante da inexistência de fato gerador.

Outro aspecto que não se coaduna com os princípios constitucionais é a atribuição da obrigação tributária em momento anterior à geração do fato gerador e a um terceiro a ele ligado indireta, isto porque não se permite averiguar a real capacidade contributiva do contribuinte.

De todas as críticas já feitas, sem dúvida a mais severa é a que está para ser analisada pelo mencionado Recurso Extraordinário, que diz respeito ao enriquecimento sem causa do Estado ao não restituir o valor pago pelo contribuinte quando o valor recolhido por este foi maior do que o devido. Podendo ocorrer, também, a situação inversa, o contribuinte recolher menos do que deveria após a verificação do fato gerador real.

Atualmente não existe qualquer forma de compensação de valores, esgotando a situação no recolhimento feito com base no fato gerador presumido.

Sacha Calmon Navarro Côelho⁹, em análise crítica do ICMS, destaca:

Quando a substituição é para frente, a comutação se faz por agregação. A refinaria, v. g., acrescenta ao suposto preço de venda dos revendedores, distribuidores e varejistas o valor do tributo que será devido por estes em razão de suas operações futuras. Mas, nesta hipótese, há um *plus* a ser considerado, inexistente na substituição para trás, quando sabe-se de antemão o valor da operação, eis que o fato gerador já ocorreu. Por isso mesmo, autores há que equiparam o contribuinte substituto, na substituição regressiva, àquele que retém na fonte o tributo de pessoa alheia, como ocorre com os empregados em geral, relativamente aos seus empregados, mas consideram a “substituição para a frente” uma anomalia constitucional baseada em presunção de fato gerador, uma tributação sem causa jurídica, se o excesso não é imediatamente e preferencialmente devolvido.

E prossegue afirmando que:

É que, na substituição para frente ou progressiva. Faz-se necessário inventar por presunção um fato gerador e uma base e cálculo (fato gerador e base de cálculo presuntivos). O único elemento tributante não presuntivo é a alíquota, a qual será sempre positiva. Noutras palavras, a substituição tributária para a frente, juridicamente falando, afasta tanto a isenção (ausência de fato gerador) quanto a alíquota zero (ausência de tributação). Não menos do que por isso, ou seja, por considerar a substituição tributária progressiva uma tributação antecipada por presunção *homini*, a Emenda nº 3 à Constituição de 1988 impôs aos entes tributantes o dever de restituir ao “substituído”, de imediato, o montante que lhe fosse cobrado pelo substituto caso não se realizasse o fato gerador ou se, mesmo realizando-se a base de cálculo, ocorresse em valor menor que o presumido (princípio do não confisco relativamente ao contribuinte substituído e princípio do não enriquecimento se causa relativamente ao Estado).

Na verdade, a substituição tributária “para frente” está se tornando a regra, e não a exceção, deformando tributos não-cumulativos como o ICMS e o IPI devido a excessiva simplificação operada por este regime arrecadatário.

Roque Antônio Carraza¹⁰ assevera “temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido §7º é inconstitucional, porque, mesmo com esta “garantia”, 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 imponível.”

⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Análise Crítica do ICMS: Energia Elétrica e Combustíveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 217, p. 137-149, out. 2013

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 49.

Logo, além de permitir o enriquecimento sem causa do Estado, institui a cobrança de tributos de forma a violar os princípios mais comezinhos do ordenamento jurídico, como o princípio da legalidade, da anterioridade e da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, verifica-se que o instituto da substituição tributária por antecipação, mecanismo adotado na arrecadação do ICMS, não se amolda ao sistema tributário nacional, violando frontalmente princípios constitucionais que regem todo o ordenamento jurídico.

Embora sua criação facilite a fiscalização e a arrecadação por parte do Fisco, reduzindo seu custo operacional, não se pode conceber que direitos e garantias individuais dos contribuintes sejam violados em prol de uma maior economia, eficiência e celeridade das atividades de tributação e arrecadação.

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988 inaugura a Seção II referente os limites constitucionais ao poder de tributar, que visam justamente garantir uma segurança jurídica e estruturar o arcabouço da justiça fiscal. Ou seja, no mínimo se mostra incoerente a inserção do parágrafo 7º pela Emenda Constitucional n.03 de 1993, que, em sentido contrário, ampliou o poder de tributar.

Além do problema topográfico, ao permitir a tributação com base em um fato gerador presumido, viola-se, principalmente, os princípios da legalidade estrita, da capacidade contributiva e da vedação do enriquecimento sem causa. Assim, o contribuinte passa a ser responsável pelo recolhimento de um tributo antes mesmo do surgimento da obrigação tributária, que pode, inclusive, sequer vir a surgir.

Considerar que tal prática é válida e constitucional por se tratar de uma ficção jurídica baseada em uma pauta fiscal não é suficiente, visto que os próprios elementos

do fato gerador são presumidos, gerando um recolhimento a maior ou a menor com base na diferença entre o fato gerador presumido e o fato gerador real.

O fato de a Constituição Federal de 1988 estabelecer que nas hipóteses de não ocorrência do fato gerador está assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, não elide a possibilidade de enriquecimento sem causa do Estado nos casos em que o fato gerador se realize, mas com uma base de cálculo muito menor, o que, conseqüentemente, levaria a um recolhimento tributário a menor.

No que tange ao princípio da capacidade contributiva, este representa a própria ideia de proporcionalidade e justiça fiscal ao estabelecer, em linhas gerais, que deve recolher mais tributos aquele que auferir mais renda. É expressão da própria ideia de solidariedade social. Ao se permitir a tributação com base em um fato gerador presumido feito por um responsável tributário, está se antecipando a ocorrência da obrigação tributária e levando-se em consideração a capacidade contributiva não do sujeito passivo, o substituído, mas do substituto.

Como já mencionado anteriormente, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela constitucionalidade da substituição tributária por antecipação no passado, no entanto, o tema voltou à tona recentemente através do RE 593849, sob o título de “Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária”, ao qual foi reconhecida a repercussão geral.

Espera-se que dessa vez seja levado em consideração, primordialmente, os princípios constitucionais e não a mera facilitação e economia na atividade arrecadatória.

REFERÊNCIAS

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

_____. A interpretação do dispositivo constitucional relativo à não incidência de ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica. *Revista Dialética*, São Paulo, n. 219, p. 53, dez. de 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Análise crítica do ICMS: energia elétrica e combustíveis. *Revista Dialética*, São Paulo, n. 217, p. 137, out. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Substituição tributária antecipada - inteligência atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal – Parecer*. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/Publicacoes/artigos/05042002IvesGandraSubstituicaoTributariaAntecipada_02.pdf> Acesso em: 22 set. 2014.

_____. Substituição tributária por antecipação e o ICMS. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 408/2010, p. 353-371, mar./abr. de 2010.

PAULSEN, Leandro. Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária. *Interesse Público*, São Paulo, n. 58, p. 183-217, nov/dez. 2009.

TORRES, Heleno Taveira. ICMS, substituição tributária e imunidade nas operações interestaduais com petróleo e derivados. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 922, 453-507, ago. 2012.

