



A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

THE UNCONSTITUTIONALITY OF ICMS PROGRESSIVE TAX SUBSTITUTION

Ana Paula F. Cardoso¹

RESUMO: Procura-se, em um primeiro instante, analisar os aspectos introdutórios concernentes a própria definição de Direito Tributário e a respectiva relação com outros desdobramentos da Ciência Jurídica. Ademais, destacam-se as fontes da sobredita matéria e no que especificamente consiste a legislação tributária. Posteriormente abordam-se os aspectos cruciais relativos à responsabilidade tributária, especialmente as modalidades existentes. Busca-se, por derradeiro, avaliar a constitucionalidade da substituição tributária progressiva do ICMS, principalmente sob a ótica da Suprema Corte Nacional. Adota-se a metodologia bibliográfica e análise específica da letra da lei e Constituição Federal.

Palavras-chave: tributário, CTN, transferência, substituição, ICMS.

ABSTRACT: Initially, the introductory aspects concerning the definition of Tax Law itself and its relation to other developments of Legal Science are analyzed. Furthermore, the sources of the above-mentioned subject and in what exactly the tax legislation consists are highlighted. Subsequently, the crucial aspects related to tax liability, especially the existing modalities, are discussed. Finally, the constitutionality of the progressive tax substitution of ICMS, mainly from the point of view of the National Supreme Court, is evaluated. The bibliographic methodology and specific analysis of the letter of the law and Federal Constitution are used.

Keywords: tax, CTN, transfer, substitution, ICMS.

¹ Estudante do curso de direito da Unitoledo de Araçatuba-SP.

INTRODUÇÃO

As discussões atinentes ao Imposto, de competência estadual e do Distrito Federal, a respeito das Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal (ICMS) são dotadas de relevância prática porque mencionado tributo é de vislumbre corriqueiro nas relações comerciais da sociedade contemporânea, bem como possui importância indiscutível na seara da Ciência Jurídica, haja vista constituir uma das exações (senão a maior delas) complexidade, ensejando prolongadas análises e discussões doutrinárias e jurisprudenciais. No contexto acima explanado, uma das situações controvertidas refere-se justamente à constitucionalidade da substituição progressiva relativa ao ICMS.

Consoante, passa-se à análise específica do ICMS, iniciando pelos aspectos cruciais do mencionado tributo, quais seja, os pontos relativos ao fato gerador, base de cálculo, alíquotas, além da peculiaridade atinente à não-cumulatividade. É neste capítulo que também são analisadas as figuras dos possíveis contribuintes e responsáveis. Na sequência, passa-se ao estudo da substituição progressiva especificamente no âmbito do tratado tributo estadual, destacando os argumentos cruciais da corrente favorável à constitucionalidade, bem como da parcela doutrinária e jurisprudencial que entoa a inconstitucionalidade. Finalmente, expõe-se o entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal, configurando este o desfecho da problemática apresentada no presente trabalho.

A metodologia utilizada abrange inspiração doutrinária especializada, notadamente em relação aos conceitos elementares, assim como busca por artigos publicados no meio virtual. Ademais, o estudo pauta-se na legislação específica vigente, sempre com supedâneo primordial na Constituição Federal.

1. DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

Consoante delineado acima, o presente estudo aborda a situação específica por este segmento jurídico ser fortemente atrelado aos interesses do Estado que, por sua vez, com o escopo de atender às finalidades públicas, vê-se com a incumbência de preservar ao máximo a arrecadação advinda das espécies tributárias. No contexto mencionado, surgem como alternativas ao fisco a responsabilidade tributária por transferência e por substituição. Assim, chega-se ao derradeiro capítulo que tem por intuito destrinchar os aspectos relevantes do ICMS, entoando o entendimento da Suprema Corte a respeito da constitucionalidade da substituição tributária progressiva.

1.1. DO ICMS

A Constituição Federal vigente, especificamente em seu artigo 155, inciso II, dispõe que incumbe aos Estados-Membros e ao Distrito Federal constituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Transcreve a íntegra do dispositivo supramencionado (g.n):

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores.
(...)

Na primeira parte do citado dispositivo, fica estabelecida a competência estadual e distrital para instituir o ICMS. Na sequência, a Constituição Federal assevera a respeito de peculiaridades do mencionado tributo.

Ademais, a mencionada exação é também abordada na Lei Complementar nº 24/1975 (dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências), bem como na Lei Complementar nº 87/1996 (dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências).

Por sua vez, o tributarista Eduardo Sabbag (2011, p. 1.005), complementando a introdução do presente capítulo, também localiza o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços em seu contexto histórico e bem discorre sobre as características principais do mencionado tributo, conforme se vê no trecho abaixo colacionado:

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/1965 e representa cerca de 90% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – artigo 155, §2º, inciso I ao XII, Constituição Federal, robustecido pela Lei Complementar nº 87/1996, que substituiu o Decreto-lei nº 406/1968 e o Convênio ICMS nº 66/1988, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariem a Constituição Federal.

1.2. A substituição progressiva no ICMS

Primordialmente, é trivial destacar que a substituição tributária “para trás” não gera grandes controvérsias, “uma vez que essa técnica de cobrança atinge fatos geradores que inegavelmente ocorreram e ademais, já vem regulada desde o Decreto-lei nº 406/68 (art. 6º § 3º), com a redação dada pela EC 44/83” (LUIZ, 2017, p. 1). Desta feita, as maiores polêmicas doutrinárias e que igualmente proporcionam controvérsias jurisprudências, referem-se à substituição tributária “para frente” ou substituição tributária progressiva.

Atinente à substituição progressiva, conforme já asseverado no capítulo anterior, é necessário proceder à presunção do valor para que seja realizada a cobrança do tributo. É justamente neste aspecto que são desenvolvidos os maiores questionamentos a respeito do tratado instituto, haja vista que a exação será paga por intermédio de base de cálculo presumida, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, o que culminaria no desrespeito à princípios constitucionais tributários basilares.

Seguindo o raciocínio sobredito, destaca-se o ensinamento do doutrinador Marçal Justen Filho (1996, p. 152):

Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o fisco também estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado... Isso, se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible. 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 a sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário uma base imponível para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Nesta esteira, a nuance principal da divergência doutrinária se funda justamente na reflexão na qual se questiona se os princípios postos pela Constituição Federal Brasileira vigente, especificamente atinentes à segurança jurídica e certeza, que consubstanciam o Princípio da Legalidade e o Princípio da Tipicidade, poderiam proporcionar margem à presunção, haja vista a imprecisão desta (MELO, 2008, p. 231).

A preocupação com violação de princípios constitucionais é unanimidade, conforme bem assevera a doutrina especializada:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra (FERREIRA, 1971, p. 87).

Superados os aspectos gerais da problemática, passa-se à análise dos argumentos apresentados pela corrente favorável à substituição tributária progressiva do ICMS, bem como os aspectos destacados da corrente contrária, além da exposição do posicionamento adotado pela Suprema Corte Brasileira.

1.2.1. Corrente favorável

Iniciando a análise da corrente favorável à substituição progressiva do ICMS, destaca-se o posicionamento de Ricardo Lobo Torres e Valdir Rocha (1996, p. 192) que explicitamente defendem a constitucionalidade da antecipação do pagamento do mencionado tributo. Primeiramente, destacam os autores sobreditos que a antecipação é fenômeno que ocorre no plano do tempo de pagamento e não no do tempo de ocorrência do fato gerador, conforme se extrai do trecho abaixo colacionado:

Na substituição antecipa-se o pagamento do ICMS referente a fato gerador que ocorrerá no futuro, mas não se antecipa - até porque seria absurdo lógico e ontológico - a ocorrência do próprio fato gerador, só está sujeito ao princípio da reserva da lei

(artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional). O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem alguns acórdãos nesse sentido. Em segundo lugar, a antecipação do pagamento dos impostos é largamente admitida no nosso direito e não padece de vício de inconstitucionalidade. O imposto de transmissão inter vivos paga-se antes da ocorrência do fato gerador, que só se caracteriza com a efetivação do negócio jurídico. A taxa judiciária deve o contribuinte recolhe-la antes do início do processo judicial. (...) em quarto lugar, não se pode olvidar que a antecipação do pagamento do ICMS na hipótese de remessa de mercadoria para outro Estado tem o respaldo de leis estaduais, já declaradas constitucionais pelo Pretório Excelso.

Nota-se que, segundo o supramencionado posicionamento, a antecipação do ICMS é Constitucional tendo em vista que deve ser levado em conta o tempo do pagamento do imposto e não o momento da ocorrência do fato gerador.

Em sendo assim, a substituição se amolda impecavelmente ao princípio constitucional da não-cumulatividade, posto que resguarda a repercussão legal obrigatória ínsita na estrutura de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, ao definir a base de cálculo específica para aquisição da prática pelo substituído. (TORRES, 1996, p. 195).

Ademais, conforme já anunciado no capítulo antecedente, a substituição tributária progressiva tem o escopo de precaução em relação à sonegação fiscal, sendo dotado, desta feita, de expressiva eficiência para o Fisco.

Em que pese o exposto, há entendimento contrário à constitucionalidade da substituição tributária progressiva, conforme passa-se à analisar.

1.2.2. Corrente contrária

Os adeptos do pensamento que se opõe à constitucionalidade da substituição tributária progressiva afirmam que a Emenda Constitucional nº 03/1993 que introduziu o sétimo parágrafo ao artigo 150 da Carta Magna Federal, desrespeita princípios constitucionais tributário primordiais:

Não se estará diante de uma autêntica presunção legal (*juris et de jure*), estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta a sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária. Inaceitável cobrança de tributos sobre a circulação e a prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza absoluta

de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável (CARRAZZA, 2009, p. 114)

Clélio Chiesa (1997, p. 143) é também expoente de tal posicionamento e afirma, inclusive, haver infringência do Princípio da Capacidade Econômica, conforme ensinamento abaixo transcrito:

Com efeito, ao se permitir que fatos futuros e incertos, que não se sabe se ocorrerão e, se ocorrerem, em que condições virão a se perpetrar, há grave vulneração ao princípio da segurança jurídica. O contribuinte- com a introdução do § 7º, da Constituição Federal poderá ser tributado pela simples circunstância de, provavelmente, vir a realizar fato que, se ocorrido, daria ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Admitir-se exigência de tal ordem, distorcer-se-á todo o sistema constitucional, que somente admite a tributação sobre fatos concretamente ocorridos no mundo fenomênico. Nesse sentido, se aplicássemos essa regra ao direito penal, um cidadão poderia ser preso hoje, pelo simples fato de amanhã, sabe Deus, cometer um homicídio. O que seria a todas luzes um absurdo. A tributação de fato presumido não permite avaliar o conteúdo econômico do fato que está sendo tributado, o que há é apenas uma expectativa, probabilidade de que determinado fato venha a ocorrer. Essa circunstância é insuficiente para revelar o caráter econômico da circunstância fática eleita como hipótese de incidência. Logo, essa exigência acutila o princípio da capacidade econômica, aferível somente diante da concreta realização do fato jurídico tributário.

No mesmo diapasão acima, colacionado, expõe Klauber Cristofen Pires (2017, p. 3) elencando ferimento não só do Princípio da Capacidade Contributiva, mas também do Princípio da Igualdade, Princípio da Legalidade e até mesmo da Garantia Constitucional da Proibição do Confisco, além do Preceito da Não-Cumulatividade, tão característico do Imposto em apreço:

Observa-se, com notoriedade, que a instituição do regime de substituição tributária progressiva ofende os princípios mais caros da Constituição, principalmente os de capacidade contributiva, de igualdade perante a lei, de legalidade, e de não-confisco; parece, contudo, não ter havido ofensa ao princípio da não-cumulatividade, apesar de alegada; ao menos, não se vislumbrou enquadrar materialmente o prejuízo advindo da transformação da cobrança do imposto de plurifásica em monofásica.

Sintetizando as críticas doutrinárias, é possível apontar que a corrente em tela proclama a inconstitucionalidade da Substituição Tributária Progressiva em virtude do desrespeito 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;

- 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;
- 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) 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 (BRIGADÃO, 2017, p. 1).

Expostos os posicionamentos acerca do tema, passa-se à análise do entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal.

1.2.3. Entendimento predominante do STF

A Suprema Corte Brasileira, em que pese a controvérsia doutrinária no tema, tem se firmado no reconhecimento da legitimidade do instituto da substituição tributária progressiva tendo como parâmetro a Constituição Federal vigente e o Código Tributário Nacional.

No Recurso Extraordinário nº 266.602 proveniente de Minas Gerais, o Plenário da Corte decidiu pela constitucionalidade do sistema de substituição tributária “para frente”, reafirmando as razões expostas no Recurso Extraordinário nº 213.396 advindo do estado de São Paulo.

Cumprasse asseverar que o Tribunal Máximo Brasileiro destacou nos julgamentos sobreditos que inexistente qualquer restrição de ordem constitucional a impedir que os Estados-membros instituíam a substituição tributária como mecanismo de recolhimento do ICMS, inclusive mesmo antes do advento da regra inserida no artigo 150 da Constituição Federal por intermédio da Emenda Constitucional nº 3/1993.

Contudo, em que pese o exposto, no ano de 2016 o Supremo Tribunal Federal manifestou-se acerca do direito do contribuinte à restituição do imposto em deslindo quando pago a maior, conforme explana Rômulo Cristiano Coutinho da Silva em notícia divulgada logo após a disponibilização do julgado da Suprema Corte, segundo fragmento abaixo colacionado:

Foi disponibilizada no Diário de Justiça Eletrônico do STF de 26/10/16 a Ata de Julgamento do RE 593.849/MG, no qual o Pleno do Pretório Excelso entendeu que os contribuintes têm o direito de restituir os valores de ICMS pago a maior na

sistemática da substituição tributária "para frente". Tal celeuma há muito vem sendo debatida no âmbito do STF e seu cerne gira em torno da interpretação a ser dada ao § 7º do artigo 150 da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional 3/93 para inserir no ordenamento jurídico pátrio a denominada substituição tributária "para frente". Na referida sistemática, a lei atribui ao responsável tributário por substituição (substituto) a obrigatoriedade de recolher o ICMS cujo fato gerador ocorrerá posteriormente. Esse recolhimento antecipado do imposto se dá com base numa presunção do valor que será comercializada a mercadoria pelo contribuinte (substituído) ao consumidor final. Exemplo clássico dessa forma de tributação é o da comercialização de cervejas. A despeito de não praticar o fato gerador, a indústria produtora da cerveja deve recolher, antecipadamente e por substituição, o ICMS que será devido pelo bar em razão da venda daquela cerveja, com base no seu valor de venda previamente fixado pela Fazenda Estadual (presumido). Nesse contexto, o aludido § 7º do artigo 150 da Carta Magna prevê, no entanto, "a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". Aqui, questão que se coloca é a seguinte: como deve se interpretar a expressão "caso não se realize o fato gerador presumido"? O contribuinte tem o direito a restituir o ICMS-ST recolhido antecipadamente apenas na situação em que, por algum motivo, não dê saída à mercadoria ou também faz jus ao montante relativo ao imposto pago a maior devido à venda da mercadoria ao consumidor final por um valor menor do que aquele previsto na base de cálculo presumida pelo Fisco Estadual?

Prossegue o autor sobredito:

Num primeiro momento, quando do julgamento da ADI 1851/AL no ano de 2002, prevaleceu no STF o entendimento de que o ICMS-ST deveria ser restituído apenas nos casos em que o fato gerador presumido não se realizasse. O raciocínio empregado foi o de que permitir a restituição do imposto recolhido antecipadamente para toda e qualquer situação em que fosse dada saída à mercadoria ao consumidor num valor menor do que aquele presumido significaria esvaziar ontologicamente o instituto da substituição tributária, que surgiu exatamente para simplificar a tributação, tornando-a mais prática, eficiente e viável nos setores de difícil fiscalização e arrecadação. Aproximadamente 14 anos depois, contudo, o Supremo, ao se deparar novamente com o tema em sede de repercussão geral, fixou a tese de que os Estados devem restituir o ICMS-ST "para frente" pago a maior quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Ainda, modulou os efeitos do julgamento do RE 593.849/MG, de maneira que tal decisão passe a produzir efeitos a partir do julgamento finalizado em 19/10/16, resguardando, porém, o direito daqueles contribuintes que já possuem processos em andamento.

Como se vê, a Suprema Corte Brasileira, ao estatuir o direito do contribuinte à restituição de montantes recolhidos a maior na sistemática da substituição tributária progressiva, resguarda direitos e garantias triviais do contribuinte, além de preservar o instituto que é fundamental para o combate à sonegação fiscal e, assim sendo, instrumento de importância ímpar ao Poder Público.

CONCLUSÃO

A importância do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ganha supedâneo na dinamicidade da sociedade contemporânea atual que também é desenfreadamente consumista, e na própria complexidade destas relações de consumo. Neste diapasão, somando tal aspecto ao fato do arcabouço legislativo atinente ao ICMS ser vasto e de complicação considerável, discute-se a constitucionalidade da substituição tributária progressiva relativa à mencionada exação.

Conforme restou asseverado no capítulo inaugural do presente trabalho, o Direito Tributário, em que pese constituir segmento autônomo da ciência jurídica, está relacionado com os demais ramos do Direito.

O universo Tributário é dotado de fontes variadas, tais como espécies legislativas diversas como Lei Complementar, Lei Ordinária, Lei Delegada, bem como Resoluções emanadas do Senado Federal, utilização de Medidas Provisórias (naquilo que não deve ser exclusivamente disciplinado por Lei Complementar), bem como Tratados Internacionais, Decretos-Legislativos, Convênios e Normas Regulamentares. Contudo, o principal respaldo da produção jurídica pertinente ao Direito Tributário, por óbvio, é a Constituição Federal. Nesta esteira, todas as matérias abrangidas no ordenamento jurídica devem resguardar harmonia, em especial com a Magna Carta Brasileira.

Noutro giro, especificamente dentro do Direito Tributário, o instituto da Responsabilidade Tributária encontra fundamental importância, principalmente em virtude da sua função primordial que é resguardar o fisco de desvios dos contribuintes em relação à adimplência das respectivas pendências tributárias ou simplesmente tendo como escopo facilitar a arrecadação ou fiscalização do Poder Público.

Assim, a Responsabilidade Tributária, subdivida em Responsabilidade Tributária por Transferência (abrangendo as hipóteses de sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações) Responsabilidade Tributária por Substituição (por sua vez subdividida em Substituição Tributária Regressiva e Substituição Tributária Progressiva) é mecanismo de trivial importância no campo da Ciência Jurídica Tributária.

Ocorre que, em que pese a praticidade da utilização da Substituição Tributária Progressiva em relação ao ICMS, especificamente como método para proporcionar efetiva arrecadação e combater a sonegação fiscal e concorrência desleal, a doutrina questiona sua

constitucionalidade, principalmente em virtude de suposta violação do Princípio da Segurança Jurídica porque a tributação do fato presumido não permite avaliar o conteúdo econômico do fato que está sendo tributado, ocasionando, do mesmo modo, violação ao Princípio da Capacidade Econômica e, por via de consequência, ferindo o Princípio da Legalidade.

Contudo, em que pese a divergência apresentada pela doutrina especializada, o Supremo Tribunal Federal tem-se inclinado majoritariamente no sentido de admitir a substituição tributária, sem entender por ofensa aos Princípios Constitucionais. Contudo, a Corte Jurídica Máxima Brasileira, do mesmo modo, entende que é direito do contribuinte a restituição do ICMS pago a maior, conforme famigerado julgamento realizado no ano de 2016.

De toda forma, a necessidade de determinados privilégios ao fisco para assegurar a efetiva contribuição é notória e, tendo em vista que o próprio contexto constitucional assegura prioridade ao interesse público - e esse, por sua vez, é patrocinado pelos encargos tributários - seria paradoxal que a própria Lei Fundamental bloqueasse mecanismos como a substituição tributária progressiva. Em virtude de todo o exposto, entende-se como constitucional o tratado instituído.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

ALMEIDA, Maurício Coutinho. *Fontes do Direito Tributário*. Jus. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/3749/fontes-do-direito-tributario>> . Acesso em 14 julho 2017.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

BEZERRA, Joice de Souza. *O que se entende por fontes do Direito Tributário?* LFG. Disponível em: < <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/1924168/o-que-se-entende-por-fontes-do-direito-tributario-joyce-de-souza-bezerra>> Acesso em 3 julho 2017.

BRIGADÃO, Gustavo. *Base presumida maior que efetiva propicia direito à restituição*. Consultor Jurídico. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-jun-24/consultor-tributario-bases-presumida-diversa-efetiva-propicia-direito-restituicao>>. Acesso em 4 julho 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSES, Rafael Fiuza. *Responsabilidade tributária: doutrina e jurisprudência acerca do tema*. Jus. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/7085/responsabilidade-tributaria>>. Acesso em 20 julho 2017.

CHIESA, Clélio. *ICMS: Sistema Constitucional Tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. 2ª Edição. São Paulo: Editora LTR, 1997.

DAUD, Pedro Victório. *Substituição Tributária do ICMS: Inconstitucionalidade ou modernidade?* Thompson Reuters. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/3a7q/substituicao-tributaria-do-icms-inconstitucionalidade-ou-modernidade-pedro-victorio-daud>> . Acesso em 20 julho 2017.

FERREIRA, Pinto. *Princípios Gerais de Direito Constitucional Moderno*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais Tributários*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18. Editora Resenha Tributária, 1996.

LUCK, Alan Saldanha. *As modalidades de responsabilidade tributária: classificação e conceito*. Âmbito Jurídico. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7072>. Acesso em 20 julho 2017.

LUIZ, Marcelo do Lago. *Substituição tributária “para frente” no ICMS e o fato gerador diverso do previsto*. Lex Universal. Disponível em: < <http://lexuniversal.com/pt/articles/10194>>. Acesso em 1 agosto 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 3ª Edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2016.

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

PALMIRO, Aline Gabriela. *ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços*. Jus. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/32596/icms-impuesto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-prestacao-de-servicos>>. Acesso em 14 julho 2017.

PIRES, Klauber Cristofen. *Substituição Tributária Progressiva*. Jus. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/11910/substituicao-tributaria-progressiva/3>>. Acesso em 2 agosto 2017.

ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 2ª Edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

ROCHA, Valdir; TORRES, Ricardo Lobo. *ICMS Problemas Jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 1996.

SAAVEDRA, Marcus Vinicius. *Direito Tributário e seus conceitos gerais*. Jusbrasil. Disponível em: <<https://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686320/direito-tributario-e-seus-conceitos-gerais>>. Acesso em 1 julho 2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 9ª Edição. São Paulo: Editora Premier, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. *O novo entendimento do STF acerca do direito do contribuinte à restituição do ICMS-ST pago a maior*. Migalhas. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI248467,91041-O+novo+entendimento+do+STF+acerca+do+direito+do+contribuinte+a>>.

Acesso em 10 agosto 2017.