

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

**A PROPORCIONALIDADE NA TRIBUTAÇÃO POR
FATO GERADOR PRESUMIDO
(Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal)**

Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, sob a orientação do Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo - 2010

RESUMO

A partir da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, os entes políticos, especialmente, estados-membros, passaram a fazer uso pleno e generalizado do regime autorizado excepcionalmente pelo art. 150, § 7.º, da Constituição de 1988, dispositivo inserido no texto constitucional por meio da Emenda n.º 3/93.

Trata-se do regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, por fato gerador “presumido”, que abre exceção ao princípio da capacidade contributiva em nome da praticabilidade da tributação. E o objeto do presente trabalho é o estudo dos limites à instituição deste tipo de tributação.

Diante da possibilidade de restrição ao princípio da capacidade contributiva, essa norma será o primeiro objeto de análise. Parte-se da teoria dos princípios, por meio da qual se distinguem princípios e regras por critérios estruturais para que se defina o direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Distinguem-se dois direitos fundamentais relativos a dita capacidade, uma regra e um princípio, para, em seguida, focarem-se vários aspectos do conteúdo e aplicação desse princípio.

Chegando-se à conclusão da aplicação conjunta do princípio da capacidade contributiva com o interesse coletivo na praticabilidade da tributação, passa-se à análise do instrumento de tal aplicação, que é o modelo da proporcionalidade, conseqüente da distinção entre princípios e regras e definição dos princípios de direito fundamental, como normas com limites definidos por circunstâncias externas ao seu próprio conteúdo.

Ao final passa-se à análise de algumas possibilidades de aplicação da proporcionalidade na definição dos limites impostos aos legisladores ao instituírem regimes de tributação por fato gerador “presumido”.

ABSTRACT

Since the decision of the Federal Supreme Court on the judgement of the Direct Action ADI 1851-4/AL, the political entities, specially state-members, started to make plain and general use of the regime authorized exceptionally by the article 150, § 7.º, of the Constitution of 1988, clause inserted in the constitutional text by the third Emend (1993).

It is a tax regime called “forward tax substitution” for “constructed” taxable event, that makes an exception to on the ability to pay principle based on the taxation practicability. The object of this essay are the limits of the use of this regime.

Noticed the possibility of restriction to the ability to pay principle, this norm is the first object of analysis. It is started by the principles theory, by which principles and rules are distinguished on terms of structure, to then define the constitutional right to be taxed on the proportion of the ability to pay. Two different constitutional rights related to this ability are distinguished, a rule and a principle. Then, various aspects of the content and application of this principle are focused.

After noticing the joined application of the ability to pay principle and the public interest on the practicability of the tax system, it passes to the analysis of the instrument of this application, the proportionality model, which is a consequence of the distinction between principles and rules and the definition of principles of constitutional rights, as norms with limits determined by circumstances out of their own content.

Then, the work passed to some analysis of some possibilities of application of the proportionality model on the definition of the limits to the legislators to make use of regimes of taxation of constructed events.

INTRODUÇÃO

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda nº 3 à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inserindo o § 7.º ao artigo 150 desta carta, com a seguinte redação:

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

Assim, constitucionalizou-se expressamente a chamada substituição tributária “para frente” ou “progressiva”, por “fato gerador presumido”, cuja conformidade com a Constituição foi fortemente questionada por muito anos.¹ E mesmo após pronunciamento de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ao final de 2002, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851-4/AL, continuou a ser tachada de “manifestamente inconstitucional” a própria Emenda à Constituição que inseriu o dispositivo no ordenamento jurídico, como se vê em Roque Antônio CARRAZZA² e em Aires F. BARRETO³, este último, fazendo minuciosa crítica à base de cálculo do regime em comento.

Trata-se de instrumento típico de tributos plurifásicos sobre o consumo, por meio do qual a ocorrência de uma das etapas do ciclo econômico de um determinado bem faz presumir que ocorrerão as outras subsequentes em direção ao consumidor final.

Em decorrência, nasce a obrigação para um sujeito passivo de pagar o tributo, com base na expressão econômica que se presume que o produto terá, quando ocorrerem efetivamente as operações futuras, desconsiderando-se o valor efetivo das transações em favor de valores presumidos.

¹ ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 (à Constituição de 1988). *Revista trimestral de direito público*, vol. 93, n.º 4 (172-175). São Paulo, 1993. ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 114.

² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 232-249. Em sentido contrário, expondo a sistematização do dispositivo constitucional com as normas do CTN: RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 135-144.

³ BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 84 (7-32). São Paulo: set. de 2002.

Por exemplo, na hipótese de vendas de automóveis desde a indústria ao consumidor final, apesar de o ICMS ser devido, em princípio e, como regra geral, a cada operação de circulação dos bens, estima-se o valor destes negócios jurídicos e o imposto (sobre o consumo) passa a ser devido integralmente, no momento da primeira operação de venda (no exemplo, do fabricante ao distribuidor), com base no valor pelo qual se presume que ele será vendido ao consumidor final na última operação do ciclo, sempre com vistas a se onerar o consumo.

Caso não se efetive uma dessas operações, o imposto pago com base em seu valor presumido deve ser imediata e, preferencialmente, devolvido.

O dispositivo constitucional é uma cláusula de exceção ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, que permite uma tributação baseada em valores aproximados, objetivando viabilizar uma parcela do sistema tributário que, de outra forma, seria, além de onerosa, extremamente difícil senão quase impossível.⁴

Tal afastamento da justiça individual, em favor da justiça geral, envolve a ponderação desses fins e aplicação conjunta dos princípios que os positivam. No plano individual há um direito fundamental, veiculado por um princípio, com forte potencial de sofrer intervenção em meio ao regime de tributação. Trata-se do princípio da capacidade contributiva.

A proporcionalidade é um instrumento para se verificar a compatibilidade destas intervenções (no direito fundamental) com a Constituição, pois, embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido ser constitucional a técnica de tributação⁵, obviamente não afirmou ser ela irrestrita, ou seja, não deu um “cheque em branco” aos órgãos legislativos. Por isso se pretende aqui ao menos traçar contornos desses limites, sempre definidos por uma aplicação proporcional dos princípios envolvidos.

É importante frisar que não se desconhece a importância da discussão acerca da devolução de valores correspondentes à diferença entre o valor efetivo das operações e o valor presumido antecipadamente, quando este for maior que aquele. Tampouco se ignora a discussão acerca da possibilidade de, quando a lei previr a devolução destas diferenças, poder

⁴ ÁVILA, Humberto. Parecer. 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 preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 123 (122-34). São Paulo: dezembro de 2005.

⁵ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1851-4/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, D.J. 22.11.2002.

também regradar a cobrança de diferenças no outro sentido, ou seja, nos casos em que o valor efetivo das operações for superior ao valor presumido.

Mas a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que foi expressa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.851-4/AL, será tomada como premissa metodológica. Assim, parte-se do pressuposto de que a competência outorgada pelo § 7.º, do artigo 150 da Constituição de 1988, autoriza a instituição de regime de tributação indireta com incidência no começo dos ciclos econômicos de forma *definitiva*, não se tratando de mera antecipação, ou seja, os valores que o fabricante ou distribuidor de um bem pagar, a título de tributo pela sua operação e pelas operações subseqüentes não serão devolvidos se “o fato gerador real” tiver valores menores que “o fato gerador presumido”.

Esse é o regime a ser analisado neste trabalho.

Entretanto, se a Constituição autorizou tributarem-se “fatos geradores presumidos” de forma definitiva, é de se perguntar se teria autorizado também aos entes políticos instituírem um regime de mera antecipação de pagamento, em que ocorrendo o “fato gerador real” em valores inferiores ao “presumido” devolve-se a diferença. Tal sistemática gera um outro questionamento.

No caso de estados-membros que adotaram esse regime de mera antecipação do tributo, no caso do ICMS, aventou-se a possibilidade de, se “fato gerador real” tiver valores maiores que o “presumido”, o fisco cobrar a diferença do contribuinte. O fundamento para tanto seria a própria natureza antecipatória da cobrança, ou seja, alega-se que, se o estado-membro devolve a diferença do que o contribuinte tiver pago a mais, pode cobrar a diferença que tiver pago a menos.

Essas duas últimas questões fogem aos limites do trabalho, posto que, como se disse, a premissa adotada é o caráter definitivo da incidência tributária neste regime, posta na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Mas, se a premissa tomada como ponto de partida é a jurisprudência do STF pela constitucionalidade do regime de tributação definitiva por “fato gerador presumido”, é preciso observar, com Humberto ÁVILA, que o tribunal nada decidiu sobre o conteúdo e limites deste regime, asseverando também o autor que, ainda que se admita, para isso, ter-se um “fato gerador modificado que ocorre antes do que aquele da

operação normal”, ele praticamente nada disse a respeito de “vários aspectos da base de cálculo do imposto”.⁶

Assim, o fato de se ter considerado constitucional o regime de incidência *no começo da cadeia* e de forma *definitiva*, não quer dizer que haja ampla liberdade para o legislador ordinário instituir regimes de “substituição tributária para frente”, na medida que quiser e da forma que pretender. É dizer: a regra atribuída ao §7.º, do artigo 150 da Constituição de 1988, deve ser construída conjuntamente com as demais regras de competência tributária e princípios que limitam o poder de tributar.

Como afirmam Luís Roberto BARROSO e Ana Paula de BARCELLOS:

“O fato de uma norma ser constitucional em tese não exclui a possibilidade de ser inconstitucional *in concreto*, à vista da situação submetida a exame. Portanto, uma das consequências legítimas da aplicação de um princípio constitucional poderá ser a não aplicação da regra que o contravenha.”⁷

Por outro lado, será demonstrado que o regime tributário em questão tende a intervir em direitos fundamentais, especial e fortemente em um deles, a saber: o princípio da capacidade contributiva. Por isso, a regra que o autorizou precisa ser analisada de modo acurado, para que, sob o argumento de que é o resultado de uma ponderação feita pelo próprio constituinte (derivado)⁸, não se transforme em total discricionariedade do legislador, porque o mesmo constituinte que autorizou a instituição de regimes de tributação por fato gerador presumido, fê-lo com “escopo” específico, que precisa ser identificado, para que se complete o sopesamento feito pelo reformador constitucional.

É inegável a ponderação entre princípios no bojo da Emenda à Constituição, todavia, não é menos inegável ter sido ela incompleta, pouco concreta como se disse, apenas autorizando em abstrato que sejam instituídas regras tributárias para realização de um fim (praticabilidade da tributação), ainda que se restringindo a realização de outro (tributação

⁶ ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005, pp. 277-278.

⁷ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coordenador). *Dos princípios constitucionais*. (61-88). São Paulo: Método, 2008.

p. 87

⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, pp. 52-53, 178-179.

conforme a capacidade contributiva de cada um), tendo deixado aos aplicadores da Constituição a tarefa de definir os limites dessa permissão.

O escopo do trabalho é tentar descrever o fenômeno de aplicação do Direito em que se opera a incidência do princípio da capacidade contributiva em conjunto com o interesse coletivo na praticabilidade da tributação. Para tanto, serão buscadas definições de premissas metodológicas referentes à teoria dos princípios e aos modelos de proporcionalidade da aplicação dessa categoria normativa. Esse caminho passa, outrossim, pela análise da estrutura e conteúdo do direito fundamental objeto de intervenção por meio das regras de substituição tributária “para frente”, que é o princípio da capacidade contributiva.

Ao final, se pretende traçar alguns contornos dos limites impostos ao legislador, no exercício da sua competência tributária, exatamente por se saber que, após a referida decisão do Supremo Tribunal Federal, parece que alguns passaram a ter a impressão de que os órgãos legislativos adquiriam absoluta liberdade para se valer de regimes de incidência tributária sobre fato gerador “presumido”, o que não é verdade.

O método utilizado no trabalho será a pesquisa bibliográfica, com exposição e confronto de posições doutrinárias e jurisprudenciais, estudadas por meio de livros e periódicos, inclusive eletrônicos, no que se refere à jurisprudência, especialmente, sítios oficiais do Supremo Tribunal Federal.

Desta forma, já se mostra o recurso ao direito comparado, especialmente em relação às questões constitucionais que permeiam o trabalho, sempre, entretanto, com o cuidado que deve cercar toda pesquisa jurídica, evitando-se a o erro de se transporem inadvertidamente para o direito interno conclusões alcançadas em circunstâncias muito distintas daquelas aqui verificadas, especialmente, no que diz respeito ao direito positivo de cada Estado.

O método de pesquisa bibliográfica doutrinária e jurisprudencial será empreendido desde a fixação de premissas de Teoria Geral do Direito, analisadas e discutidas no âmbito da filosofia jurídica e das teorias constitucionais.

No que diz respeito a essas últimas, serão objeto de análise e utilizadas para construção argumentativa, tanto, teorias *gerais*, quanto aquelas que, embora declaradamente

referidas a um determinado ordenamento jurídico positivo⁹, podem ser de grande valia na aplicação do direito pátrio, exatamente por terem como objeto normas constitucionais comuns à grande maioria dos Estados Democráticos de Direito.

Assim também se dá em relação ao próprio direito tributário, cujos conceitos e institutos são muitas vezes objeto de estudo da doutrina alienígena, cujas lições podem ser de grande valia para a interpretação/aplicação do direito brasileiro.

Por fim, todos esses aspectos da metodologia acima explicitada serão direcionados ao alcance primordial deste trabalho, qual seja, dar alguma contribuição à justiça tributária.

⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: 2008, pp. 32-39.

CONCLUSÃO

A partir da distinção entre princípios e regras jurídicas, como normas que estabelecem, respectivamente, deveres *prima facie* e deveres definitivos, percebe-se a existência de dois direitos fundamentais com a capacidade contributiva em seu objeto.

A regra da capacidade contributiva impõe ao legislador, na definição do fato gerador dos impostos, a escolha somente de eventos que evidenciem riqueza apta a ser tributada.

O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, impõe que, na definição da base de cálculo desses tributos, o legislador, dentre as opções que tiver, estabeleça critérios de quantificação que se aproximem o máximo possível da individualização do fato concreto tributável.

A capacidade contributiva, enquanto critério de igualdade e causa justificadora dos tributos com função fiscal, impõe-se como critério a ser usado pelo legislador de forma otimizada, na definição, em especial, da base de cálculo com vistas à justiça individual.

Essa capacidade contributiva será manifestada de forma subjetiva nos tributos pessoais e de forma objetiva naqueles que revelem riqueza sem considerações de ordem pessoal dos envolvidos no evento tributável. Desse modo, a capacidade contributiva continua sendo o critério de igualdade nos tributos não pessoais, só que manifestada de forma objetiva.

Como objeto de um princípio, ou seja, mandamento de otimização, a capacidade contributiva terá sua aplicação limitada às possibilidades fáticas e jurídicas, em cada caso. Ela pode ter seu âmbito de proteção reduzido em casos “concretos” (inclusive, o controle concentrado de constitucionalidade das leis), nos limites das justificativas fáticas e jurídicas, estas últimas consistentes em outros princípios constitucionais. Esses outros princípios constitucionais podem ser “interesses coletivos”, como ocorre normalmente em matéria tributária. Neste trabalho, focou-se um interesse coletivo em especial: a praticabilidade da tributação.

A medida estatal de realização da praticabilidade tomada como objeto de análise nesta dissertação foi o regime de tributação chamado de substituição tributária “para frente”, por fato gerador “presumido”. Tal regime foi autorizado por regra constitucional que, interpretada em conjunto com as demais normas constitucionais, se mostra como regra

excepcional, no que concerne à aplicação do princípio da capacidade contributiva nos estritos limites em que se mostre proporcional.

Em virtude dos princípios terem seus limites de aplicação definidos por circunstâncias externas a eles (adotada a teoria externa como premissa) é preciso identificar tais “adverbialidades”. Assim é que a medida que diminua no caso concreto a otimização do conteúdo de um princípio precisará se mostrar adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Adequada será a medida que tiver relação de causalidade com o fim a que se destina. Necessária será a medida que se mostrar a menos restritiva ao direito fundamental objeto de intervenção, dentre as adequadas. Proporcional em sentido estrito será a medida que, além de adequada e necessária, promover, em cada caso, ganhos em favor de um princípio que justifiquem a perda que se tiver em detrimento do outro.

A regra posta pelo artigo 150, § 7.º, da Constituição de 1988, é regra que autoriza excepcionalmente os entes políticos a instituírem o regime de substituição tributária “para frente”, típico dos tributos plurifásicos. Em relação ao ICMS, tal regra de exceção foi detalhada pela Lei Complementar n.º 87/96. As duas mencionadas regras são resultados já de ponderações entre os princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade, feitas pelo constituinte derivado e pelo legislador nacional.

Isso não implica adequação e necessidade *a priori* de todas as regras de tributação por fato gerador presumido. Não obstante os referidos sopesamentos, pode haver casos em que um certo regime de substituição tributária se mostre inadequado ou desnecessário. Admite-se que tal hipótese é remota.

Mostrando-se determinada regra de tributação por fato gerador “presumido” adequada e necessária, submeter-se-á ainda ao teste de proporcionalidade em sentido estrito, sendo verificado, especialmente em cada setor econômico sujeito ao regime, se o ganho em praticabilidade justifica a intervenção que se dê sobre o direito fundamental à capacidade contributiva.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Tradução espanhola de Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

_____. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução brasileira de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Conceito e validade do direito*. Tradução brasileira de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2009.

ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2009. – (Série temas fundamentais de direito; v. 9 / coordenadores José Roberto dos Santos Bedaque, José Rogério Cruz e Tucci).

ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS: ficção do fato gerador presumido*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Emenda 3/93 (à Constituição de 1988)*. *Revista trimestral de direito público*. São Paulo, v. 93, n. 4, p. 172-5, 1993.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista de direito administrativo*, n. 215(151-179). Rio de Janeiro: jan./mar., 1999.

_____. Proporcionalidade e direito tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.) *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. 1*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), *Grandes questões atuais de direito tributário, 9º volume*. (277-288). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Parecer. 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 preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 123 (122-34). São Paulo: dezembro de 2005.

_____. Parecer. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante do preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 124 (92-111). São Paulo, janeiro de 2006.

_____. Direitos fundamentais dos contribuintes e obstáculos à sua efetivação. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (345-361). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Teoria dos princípios*. 7.ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Teoria dos princípios*. 8.ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven S. Os três objetivos da tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Direito Tributário Atual*, vol. 22 (7-29). São Paulo: IBDT/Dialética, 2008.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 84 (7-32). São Paulo: setembro de 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed.(61-88). São Paulo: Método, 2008.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3.^a Ed. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

BIRK, Dieter. *Diritto tributario tedesco*. Tradução italiana de Enrico de Mita. Milão: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 2006.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema de diritto delle imposte*. Tradução italiana Francesco Forte. Milão: Dott. Antonio Giuffrè, 1954.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 22.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: Octávio Campos Fischer (coord.), *Tributos e direitos fundamentais*. (217-226). São Paulo: Dialética, 2004.

BOROWSKI, Martin. *La estructura de los derechos fundamentales*. Tradução colombiana de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado – tributação na fonte e substituição tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.), *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. (73-94). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (24-31). São Paulo, novembro de 1995.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6.^a Ed. São Paulo: Rt, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (coord.), *Elementos atuais de direito tributário*. (391/416). Curitiba: Juruá, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1972.

_____. *O ICM na Lei Complementar e na Constituição*. São Paulo: Resenha tributária, 1978.

_____. ICM – substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. In: *Revista de direito tributário*, vol. 44 (38-45). São Paulo, abril/junho de 1988.

_____. Capacidade contributiva. *Revista de direito tributário*, vol. 55 (297-302). São Paulo, janeiro/março de 1991.

_____. Parecer. ICMS e substituição tributária. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 2 (70-95). São Paulo, novembro de 1995.

_____. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti (coord.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. (116-142) São Paulo: Dialética, 1998.

_____. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: Octavio Campos Fischer (Coord.), *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a Ed. São Paulo: RT, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil, vol. III*. 6.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (Massachusetts): Harward University Press, 1977.

EICHENBERG, Edmundo Cavalcanti. *A substituição tributária e sua aplicação constitucional*. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução portuguesa de João Batista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekiam, 2003.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional*. Barueri: Manole, 2007.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. La simplificación del ordenamento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito*

constitucional tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. (85-110). São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário – teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons, 2007.

GARCÍA NOVOA, Cesar. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (org.), *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. (319-344). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GENTILI, Giorgio. *Le presunzioni nel diritto tributario*. Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1984.

GIANINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1965.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dottoree Antonio Giuffrè, 1961.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: RCS Editora, 2005.

_____. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed. (225-242). São Paulo: Método, 2008.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Tradução argentina de Leandro Stok e Francisco M. B. Cejas. Santa Fé: Nova Tesis, 2004.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria. Tradução espanhola César García Novoa. In: *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valência: Tirant lo blanch, 1999.

KRAKOWIAK, Ricardo. *O princípio da proporcionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4.^a edição da Tradução portuguesa de José Lamego Lisboa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekiam, 2005.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva: Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. (143-154). São Paulo: Dialética, 1998.

LORENZON, Gianfranco. Ambito oggetivo di applicazione. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (53-68). Pádua: CEDAM, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (50-68). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse público e direitos do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finziario*. Turim: UTET – Torinese, 1970.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3.^a Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (25-49). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

MARTINS, Leonardo. A distinção entre regras e princípios e seus problemas epistemológicos, metodológicos e teórico jurídicos. In: George Salomão Leite (coord.), *Dos princípios constitucionais*. 2.^a Ed. (327-350). São Paulo: Método, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Repertório IOB de jurisprudência*, n.º 23. São Paulo: dezembro de 1994.

_____. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MITA, Enrico de. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. Antonio Giuffrè Editore, 2004
_____. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. Milão: Dott. Antonio Giuffrè, 2006.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973.

_____. Profili generali. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (3-51). Pádua: CEDAM, 1993.

MOTA FILHO, Humberto Eustáqui César. *Introdução ao princípio da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Forense: 2006.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy, B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Tradução Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus e Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUMARK, Fritz. *Princípios de la imposición*. Tradução espanhola de José Zamit Ferrer. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUZZO, Enrico. *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*. Pádua: Dott. Antonio Milani, 1987.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2.^a Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial*. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2004.

PALAO TABOADA, Carlos. El principio da capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: Heleno Taveira Tôrres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (285-304). São Paulo: Saraiva, 2005.

PAYNE, James L. Explaining the persistent growth in tax complexity. In: Donald P. Rachefer e Richard E. Wagner (coord.), *Politics, taxation, and the rule of Law: the power to tax in constitutional perspective*. (167-184). Boston (Massachusetts): Kluwer Academic Publishers, 2002.

PIRES, Adilson Rodrigues. O fato gerador presumido e a ADIN 1.851-4 AL. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (Coord.), *Tributação, justiça e liberdade*. (13-34). Curitiba: Juruá, 2006.

POLIZELLI, Victor Borges. A eficiência do sistema tributário – uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Revista direito tributário atual*, vol. 20 (253/271). São Paulo: IDBT/Dialética, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o directo tributário*. São Paulo: Dialética: 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. São Paulo: Dialética, 1995.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Substituição tributária e o resgate do princípio da estrita legalidade. In: *Revista dialética de direito tributário*, vol. 61 (49-57). São Paulo: outubro de 2000.

SCHIAVOLIN, Roberto. Il collegamento soggettivo. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1993.

SCHMIDTZ, David. *Os elementos da justiça*. Tradução brasileira de William Lagos. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. (82-115). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.), *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa, vol. 1*. (125-173). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. Notas acerca da imunidade tributária: Limites a uma limitação do poder de tributar. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (coord.), *Tributação, justiça e liberdade*. (391-410). Curitiba: Juruá, 2006.

_____. Tributação e liberdade. In: Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (coord.), *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. (431-471). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva – mínimo existencial e confisco – como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. In: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (coord.), *Revista direito tributário atual, vol. 20 (179/201)*. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006.

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

SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. *Revista dos tribunais, Vol. 798 (23-50)*. São Paulo: abril de 2002.

_____. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. *Revista latino-americana de estudos constitucionais, Vol. 1 (607-630)*. Paulo Bonavides (coord.). Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais na relações entre particulares*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: Virgílio Afonso da Silva (org.), *Interpretação constitucional*. (115-144). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SMITH, Adam. *The wealth of nations, Books IV and V*. Londres: Penguin Books, 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: Brandão Machado (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. (517-527). São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. (60-70). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuer Moral)*. Tradução, apresentação e notas de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

_____; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht). Volume I*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Volume IV: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Princípio da eficiência em matéria tributária*. (69-82). São Paulo: CEU / RT, 2006. (Pesquisas tributárias, nova série, 12).

TOSI, Loris. Il requisito di effettività. In: Francesco Moschetti (coord.), *La capacità contributiva*. (101-158). Pádua: CEDAM, 1993.

TUHR, Andreas von. *Parte General del derecho civil*. Tradução espanhola Wenceslao Roces. Granada: Editorial Comares, 2006.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2ª edição da tradução e notas de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. La giusta imposta. In: Heleno Taveira Tôres (coord.), *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. (3-14). São Paulo: Saraiva, 2005.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. ICM – não cumulatividade abatimento constitucional. In: *Revista de direito tributário*, vol. 29/30 (197-207). São Paulo: julho/dezembro de 1984.

YERSIN, Danielle. Les systèmes d'imposition prae- et postnumerando et la perception de l'impôt. In: Herausgegeben von Prof. Dr. Markus Reich und PD Dr. Martin Zweifel. *Das schweizerische Steuerrecht: eine Standortbestimmung. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger*. (89-100). Berna: Stämpfli & Cie AG Bern, 1989.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Turim: Einaudi, 1992.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Obrigaçãõ tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.