

ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO

**CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DO DIFERIMENTO
NA LEGISLAÇÃO PAULISTA DO ICMS**

Dissertação apresentada com o propósito de atender exigência para obtenção de título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro.
Orientação: Professor Doutor GERD WILLI ROTHMANN.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

São Paulo

2011

RESUMO

O presente estudo volta sua atenção para o diferimento constante da legislação paulista do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, observados os limites que se tratou de estabelecer de modo apropriadamente nítido.

Examinados o pertinente plexo normativo, doutrina e jurisprudência, cuidou-se de formular conjecturas acerca do conceito e da natureza jurídica do diferimento constante do atual regulamento paulista do ICMS.

Na sequência, tratou-se de analisar espécies nas quais o emprego do aludido diferimento, por parte do Poder Executivo, resultou em alargar o conjunto de hipóteses de substituição tributária fixado pelo Poder Legislativo.

Examinou-se, em seguida, situações particulares nas quais se afigura patente o abandono da praticabilidade e da comodidade como matrizes inspiradoras do diferimento.

Passo seguinte, tratou-se de enumerar casos nos quais patente a inobservância do princípio da clareza na elaboração de textos normativos respeitantes ao diferimento.

Por derradeiro, cuidou-se de registrar observações acerca dos reflexos do diferimento constante da legislação paulista do ICMS para o lado da concorrência, bem assim a respeito de seu emprego com o fim de conceder benefícios fiscais.

Palavras-chaves: ICMS – diferimento – lançamento.

R É S U M É

Cette étude se penche sur le différé qui intègre la législation de l'État de São Paulo concernant "l'Impôt sur Opérations Relatives à la Circulation de Marchandises et sur Prestation de Services de Transport Inter-États et Inter-Municipal et de Communication" – ICMS, dans les limites ici clairement établies.

Après l'examen du plexus normatif pertinent, de la doctrine et de la jurisprudence, nous avons pris soin de formuler des conjectures sur le concept et sur la nature juridique du différé qui, au sein du Règlement de l'ICMS en vigueur à São Paulo, se nomme princípio da clareza.

Par la suite, nous avons examiné des cas concrets où la mise en place du différé par le Pouvoir Exécutif a élargi l'ensemble des hypothèses de substitution fiscale fixé par le Pouvoir Législatif.

Puis, nous avons examiné des situations particulières qui illustrent l'abandon de la praticabilité et de la commodité comme sources d'inspiration du différé.

Subséquentement, nous avons énuméré des cas concrets qui révèlent la violation du principe de la clarté dans la rédaction des textes normatifs relatifs au différé.

Enfin, nous avons pris soin d'énoncer des observations au sujet des reflets du différé sur la concurrence, ainsi comme sa mise en application dans le but d'accorder des avantages fiscaux.

Mots-clés: ICMS – différé.

INTRODUÇÃO

No que diz respeito aos tributos estaduais incidentes sobre a circulação de bens destinados ao consumo, já é longa a história do diferimento. No Estado de São Paulo, por exemplo, remonta ao de muito extinto IVC¹, como assinalam PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA² e ANTÔNIO PINTO DA SILVA³.

Nada obstante seu largo emprego pelos Estados⁴, seja no período em que vigorou o ICM, seja da instituição do ICMS até o presente, o repertório de estudos acerca do tema não é volumoso. Grande parte deles veio à luz quando prevalecia o ICM, voltada sua atenção, notadamente, para o exame da natureza jurídica do diferimento e de suas relações com a regra da não-cumulatividade. Instituído o ICMS, notoriamente semelhante ao ICM no tocante a operações relativas à circulação de mercadorias, as manifestações dos estudiosos sobre o diferimento mantiveram, na essência, o mesmo rumo.

Pois bem: a pesquisa a que se procedeu para a elaboração deste trabalho permitiu tirar, dentre outros que serão apresentados no seu curso, os diagnósticos que se passa a registrar em seguida.

Primeiro: examinadas doutrina, jurisprudência e manifestações da Administração acerca do conceito e da natureza jurídica do diferimento no âmbito do ICM, ou do ICMS, encontra-se notável dissonância.

Segundo: no seio da CF de 1988, o vocábulo diferimento é encontrado tão só no artigo 43, § 2º, III⁵. Cuida-se, todavia, de dispositivo relacionado única e exclusivamente a

¹ Tributo instituído, ao lado de outros, pela Lei nº 2.485, de 16 de dezembro de 1935 – e extinto pela Lei nº 9.590, de 30 de dezembro de 1966, instituidora, esta, do ICM paulista.

² Cf. Notas sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 23, p. 402-409 (p. 405), 2009.

³ Cf. Lei nº 440 de 1974. In: *Procuradoria Geral do Estado. Direito Tributário: Conferências, outubro-novembro de 1976*. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, p. 179-219 (p. 190), 1977; Compatibilidade do Diferimento com o Princípio da Não-Cumulatividade do I.C.M. *Boletim do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado*, São Paulo, v. 2, n. 17, p. 591-606, set. 1978.

⁴ As referências feitas aos Estados neste trabalho entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

⁵ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(*omissis*)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(*omissis*)

tributos federais, não existindo, na Carta da República, nada que se assemelhe a tanto no que respeita ao ICMS.

Terceiro: nem o vocábulo, nem nada que lhe possa fazer as vezes de modo inquestionável, é encontrado na LC nº 87/96.

Quarto: malgrado não conste da CF de 1988 e da LC nº 87/96 a multicitada palavra, ou outra que pudesse tomar seu lugar de modo irreprochável, certo é que alguns dos Estados entenderam de inseri-la em leis ordinárias⁶, ou até, única e exclusivamente, no seio de regulamentos. A título de exemplo: no Estado de São Paulo, o ICMS foi instituído pela Lei nº 6.374/89. Não se encontra, no corpo dessa lei, o vocábulo diferimento, nem outro termo que a ele se pareça. A despeito disso, seu atual regulamento – RICMS/00 –, na sua redação original, voltou todo o Capítulo IV do Título II do seu Livro II, num total superior a 70 (setenta) artigos, para operações relativas à circulação de mercadorias nas quais previsto princípio da clareza do tributo.

Quinto: nenhum dos estudos coletados no curso da pesquisa tratou de examinar, mais aprofundadamente, qual seja a disciplina estabelecida quanto ao diferimento em tal ou qual Estado da Federação, lacuna que parece recomendável preencher, haja vista que, malgrado a legislação do ICMS estabelecida por cada um dos 26 (vinte e seis) Estados da Federação e pelo Distrito Federal tenha um núcleo comum, decerto que não são idênticos os seus diplomas normativos.

Sexto: nada obstante se tenha atribuído a regulamento força bastante para veicular regras concernentes a diferimento, não se encontrou na doutrina nada que se relacionasse à utilização de portaria para fazê-lo. Na jurisprudência, topou-se com um caso único, malgrado relevante, haja vista cuidar-se de decisão proferida pelo Pleno do STF⁷. O

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (*omissis*)

⁶ Examinamos a legislação de oito Estados. Dentre os que empregam o vocábulo nas leis que regem o ICMS: Estado de Pernambuco (Lei nº 10.259, de 27 de janeiro de 1989), Estado de Santa Catarina (Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996), Estado do Rio Grande do Sul (Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989), Estado do Espírito Santo (Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001), Estado do Paraná (Lei 11.580, de 14 de novembro de 1996), Estado do Maranhão (Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002), Estado de Alagoas (Lei nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996), Estado de Minas Gerais (Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, na qual consolidada toda a legislação tributária estadual). Não o empregam o Estado do Pará (Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989), nem o Estado de São Paulo na Lei nº 6.374/89, como já registramos.

⁷ A ementa do acórdão: REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. DIFERIMENTO TRIBUTÁRIO. NÃO AFRONTA O ART. 20 III DA CARTA DA REPÚBLICA A NORMA QUE, NO ESTADO DA BAHIA, FAZ DIFERIR O RECOLHIMENTO DO ICM QUANDO O PRODUTOR

assunto mostra-se importante, uma vez que o Poder Executivo Paulista lançou mão de portarias para instituir o regime de diferimento do lançamento do ICMS na seara de operações relativas à circulação de uma série de mercadorias.

Sétimo: não se encontrou, na pesquisa empreendida para elaborar esta dissertação, nenhum trabalho que tenha dedicado maior atenção para os possíveis reflexos do diferimento no âmbito da concorrência – e somente um dentre os coletados, da lavra de RAFHAEL FRATTARI⁸, atribui ao diferimento, no campo do ICMS, força bastante para lesar o princípio da não discriminação de que se cuida no art. 152 da CF de 1988.

Oitavo: desde sempre atribuída ao diferimento a propriedade de ser prático e cômodo – para o Fisco e para os agentes econômicos, simultaneamente – no âmbito de “operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento” – palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁹ –, o exame do RICMS/00 permite concluir que a comodidade e a praticidade deixaram de ser o mote de sua efetiva implantação no terreno de uma considerável gama de setores da economia paulista.

Nono: algumas das disposições que, constantes do RICMS/00, dizem com diferimento, mostram-se incompatíveis com outras disposições do mesmo diploma; outras, ainda, revelam-se de difícil interpretação para os sujeitados ao imposto – e até mesmo para o profissional do Direito –, tudo a desafiar o princípio da clareza e, via de consequência, malferir o princípio da legalidade.

AGRÍCOLA DESTINE CERTOS PRODUTOS A ESTABELECIMENTO QUE DESENVOLVA, NO PRÓPRIO ESTADO, ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR. REPRESENTAÇÃO IMPROCEDENTE.

(Rp 1237, Relator: Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1985, DJ 21-02-1986 PP-01713 EMENT VOL-01408-01 PP-00001).

Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em 12 jan 2010.

⁸ Cf. O Diferimento e a Regra do Artigo 8º, Conjugado com o Item 39, Anexo II, do Regulamento Mineiro do ICMS/96. *Eficaz Boletim Tributário*, Belo Horizonte, n. 39, p. 2-6 (p. 5), 1998.

⁹ Cf. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 276. O mesmo pensamento é expressado pelo A. em *ICMS – Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 309.

Delimitação do tema e objetivo do trabalho

Considerado o diferimento constante da atual legislação paulista do ICMS –, o que se pretende neste trabalho pode ser resumido do seguinte modo:

- a) examinar quais sejam suas características essenciais e sua adequação frente à Lei nº 6.374/89;
- b) verificar se amolda-se a um dos conceitos de que falam a doutrina, o STF, o TIT e a CT-SP;
- c) analisar o manejo, na sua implementação, da competência normativa do Poder Executivo;
- d) refletir acerca do abandono da comodidade e da praticidade como matrizes inspiradoras de sua adoção;
- e) registrar a inobservância do princípio da clareza na elaboração de uma série dos pertinentes dispositivos;
- f) conjecturar a respeito dos seus possíveis efeitos no âmbito da concorrência;
- g) considerar a possibilidade de estar sendo empregado com o propósito de conferir benefícios fiscais.

Muito embora a análise de textos normativos empreendida para a elaboração deste trabalho remonte aos tempos do extinto IVC, sua atenção é voltada para o diferimento tal como constava da legislação paulista do ICMS na data de 30 de dezembro de 2009. Visto que tal legislação é alvo de repetidas alterações no curso de minguados períodos de tempo¹⁰, havia que fixar um limite, pena de correr-se o risco de tornar necessário proceder

¹⁰ Para se ter uma ideia aproximada, 67 (sessenta e sete) decretos vieram a alterar o RICMS/00 no ano de 2009, quais sejam: Dec. 53.972, de 27 de janeiro de 2009; Dec. 53.973, de 27 de janeiro de 2009; Dec. 54.006, de 12 de fevereiro de 2009; Dec. 54.007, de 12 de fevereiro de 2009; Dec. 54.008, de 12 de fevereiro de 2009; Dec. 54.009, de 12 de fevereiro de 2009; Dec. 54.060, de 26 de fevereiro de 2009; Dec. 54.080, de 05 de março de 2009; Dec. 54.092, de 11 de março de 2009; Dec. 54.105, de 12 de março de 2009; Dec. 54.134, de 17 de março de 2009; Dec. 54.135, de 17 de março de 2009; Dec. 54.136, de 17 de março de 2009; Dec. 54.137, de 17 de março de 2009; Dec. 54.155, de 20 de março de 2009; Dec. 54.169, de 26 de março de 2009; Dec. 54.170, de 26 de março de 2009; Dec. 54.172, de 26 de março de 2009; Dec. 54.177, de 30 de março de 2009; Dec. 54.239, de 14 de abril de 2009; Dec. 54.249, de 17 de abril de 2009; Dec. 54.250, de 17 de abril de 2009; Dec. 54.251, de 17 de abril de

a mudanças no seio deste trabalho até mesmo no dia em que prevista sua finalização¹¹. Por conseguinte, quando nos referirmos a “legislação atual”, ou a algo que a tanto valha, estaremos nos reportando a 30 de dezembro de 2009.

Não cuidaremos de prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, nem de comunicação. Serão abordadas tão só operações relativas à circulação de mercadorias, em particular aquelas consideradas (i) no art. 260 e (ii) no Capítulo IV do Título II do Livro II do RICMS/00. Sublinhe-se que, no curso do tempo, numerosos dos dispositivos de início agrupados no mencionado Capítulo foram revogados por meio de decretos, não sendo recomendável, no entanto, deixá-los à margem do estudo, mesmo porque, como veremos, alguns deles foram *reanimados*, na falta de termo mais apropriado, por meio de portarias, ou por intermédio do Decreto nº 51.608, de 26 de fevereiro de 2007, que, disciplinando matéria de ICMS, não reincorporou o dispositivo *revivido* ao próprio RICMS/00.

Ficam excluídas da dissertação, outrossim, as operações relativas a circulação de mercadorias que, abrangidas no universo daquelas submetidas ao regime de diferimento do ICMS, dizem com (i) energia elétrica¹² e (ii) “petróleo, combustíveis líquidos ou gasosos, inclusive álcool carburante, ou lubrificantes”¹³. Justifica-se: as particularidades de cada um desses conjuntos de operações recomendam vivamente que sejam examinados em trabalhos autônomos.

2009; Dec. 54.252, de 17 de abril de 2009; Dec. 54.289, de 04 de maio de 2009; Dec. 54.300, de 06 de maio de 2009; Dec. 54.314, de 08 de maio de 2009; Dec. 54.315, de 08 de maio de 2009; Dec. 54.337, de 15 de maio de 2009; Dec. 54.338, de 15 de maio de 2009; Dec. 54.351, de 19 de maio de 2009; Dec. 54.352, de 19 de maio de 2009; Dec. 54.375, de 26 de maio de 2009; Dec. 54.401, de 01 de junho de 2009; Dec. 54.402, de 01 de junho de 2009; Dec. 54.403, de 01 de junho de 2009; Dec. 54.422, de 05 de junho de 2009; Dec. 54.447, de 16 de junho de 2009; Dec. 54.448, de 16 de junho de 2009; Dec. 54.491, de 26 de junho de 2009; Dec. 54.506, de 01 de julho de 2009; Dec. 54.643, de 05 de agosto de 2009; Dec. 54.650, de 06 de agosto de 2009; Dec. 54.672, de 12 de agosto de 2009; Dec. 54.679, de 14 de agosto de 2009; Dec. 54.717, de 27 de agosto de 2009; Dec. 54.735, de 02 de setembro de 2009; Dec. 54.846, de 30 de setembro de 2009; Dec. 54.869, de 02 de outubro de 2009; Dec. 54.897, de 09 de outubro de 2009; Dec. 54.905, de 13 de outubro de 2009; Dec. 54.944, de 21 de outubro de 2009; Dec. 54.946, de 21 de outubro de 2009; Dec. 54.976, de 29 de outubro de 2009; Dec. 55.000, de 10 de novembro de 2009; Dec. 55.001, de 10 de novembro de 2009; Dec. 55.029, de 12 de novembro de 2009; Dec. 55.090, de 30 de novembro de 2009; Dec. 55.092, de 30 de novembro de 2009; Dec. 55.216, de 21 de dezembro de 2009; Dec. 55.302, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.303, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.304, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.305, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.306, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.307, de 30 de dezembro de 2009; Dec. 55.308, de 30 de dezembro de 2009.

¹¹ Estamos conscientes, então, de que este trabalho refere-se em parte a problemas do passado, o que não significa, porém, que não possa servir de apoio para o estudo de problemas de hoje.

¹² A matéria consta do RICMS/00, art. 425.

¹³ A matéria consta do RICMS/00, arts. 411, 411-A, 419, 420, 421 e 422.

Método empregado

Calha anotar, de início, que não se desconhece as objeções de PAUL FEYERABEND acerca do *método*. No seu entender, as atividades científicas não exigem obediência a nenhum método fundado em princípios rígidos e imutáveis e, dada uma regra de método qualquer, “tão ‘fundamental’ e ‘necessária’ que seja para a ciência, sempre haverá circunstâncias nas quais será preferível não somente ignorá-la, mas adotar a regra contrária¹⁴.”

Certo é, como registra NICOLA ABBAGNANO¹⁵, que PAUL FEYERABEND fazia referência a um método científico único e universal, o que não implica negação de toda e qualquer regra ou procedimento de investigação, instrumental do qual não se pode prescindir.

Pois bem: necessária a escolha de um método, entendemos de seguir, o mais de perto possível, o que KARL POPPER, muito modestamente, apresentou como sua *opinião*. Segundo o A., o método científico resume-se a (i) selecionar um problema, (ii) tentar resolvê-lo, propondo uma solução, (iii) examinar criticamente a solução proposta e (iv) ter em mente que tal solução engendrará novo problema, o que, por sua vez, implicará a necessidade de se propor nova solução¹⁶. Tanto é assim para as “ciências sociais” quanto para as “naturais”, afirma¹⁷.

¹⁴ Cf. *Contre la Méthode - Esquisse d'une Théorie Anarchiste de la Connaissance*. Tradução: Baudoin Jurdant e Adnès Schlumberger. Paris: Seuil, 1979, p. 20-21.

¹⁵ MÉTODO. In: *Dicionário de Filosofia*. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 780.

¹⁶ Cf. *O Mito do Contexto*. Lisboa: 70, 1999, p. 194. Escreveu o A.:

“A minha opinião sobre o método da ciência é, muito simplesmente, que ela sistematiza o método pré-científico de aprendizagem a partir dos erros. E fá-lo por meio de um mecanismo chamado discussão crítica.

A minha visão global do método científico pode resumir-se, dizendo que ele consiste nos seguintes quatro passos.

1. Selecionamos um problema qualquer - talvez um com que deparemos casualmente.

2. Tentamos resolvê-lo, propondo uma teoria como solução tentativa.

3. Através da discussão crítica das nossas teorias, o nosso conhecimento aumenta pela eliminação de alguns erros e, desta forma, aprendemos a compreender os nossos problemas e as nossas teorias e a necessidade de encontrar novas soluções.

4. A discussão crítica, mesmo das nossas melhores teorias, revela sempre novos problemas.

Ou, traduzindo estes quatro passos em quatro palavras: problemas - teorias - críticas - novos problemas. Destas quatro importantíssimas categorias, a mais característica da ciência é a eliminação de erros pela crítica. Pois o que chamamos vagamente objectividade da ciência, e racionalidade da ciência, são meros aspectos da discussão crítica das teorias científicas.”

¹⁷ Cf. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006, p. 95.

Levamos em conta, também, que não há de se buscar a *certeza* como meta, pois o conhecimento científico é sempre hipotético, é um *saber conjectural*¹⁸, reconhecendo-se, portanto, que em ciência só o provisório é definitivo¹⁹.

Admitimos, por conseguinte, que o trabalho, malgrado o ingente esforço empreendido com o fim de evitar erros, decerto os contém. Isto não o desmerece de plano. O conhecimento somente pode progredir graças à crítica – e as *conjecturas* aqui apresentadas estão expostas à refutação, como não poderia deixar de ser²⁰.

As palavras, conceitos e definições

No tocante ao vocábulo diferimento, damos como irrelevante qualquer disputa sobre sua significação, seguindo MARÇAL JUSTEN FILHO. Nas suas palavras, “não será a partir dessa significação que poderemos descobrir o conceito e a natureza jurídica do instituto”, o que dependerá, isto sim, da consideração dos “elementos jurídicos relevantes em jogo”²¹.

É seguro que conceitos já formulados pelos estudiosos acerca dos temas que se pretende examinar serão levados em conta, mas o trabalho não se caracteriza por comprometimento com nenhuma específica orientação doutrinária. Embora reverentes ao quanto produzido pela doutrina – e agradecidos aos que se ocuparam de criá-la –, não podemos desconsiderar de plano o quanto ensinado por MICHEL VILLEY: devemos nos servir das doutrinas como um marceneiro consciencioso ensaia suas limas uma depois da outra, mas não é imperativo que a elas nos submetamos²².

Sobre palavras e conceitos, ainda uma vez buscamos o apoio de KARL POPPER: (i) são meros instrumentos para a formulação de enunciados, conjecturas ou teorias – e como tais não podem ser verdadeiros ou falsos, e (ii) servem apenas à linguagem humana

¹⁸ Cf. POPPER, Karl R. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006, p. 15.

¹⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. Revisitando a Isenção Tributária – A Isenção Tributária à Luz da Hermenêutica Histórica. *Revista de Direito Tributário* n. 71, p. 24-29 (p. 24), s.d.; A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 8-19 (p. 9), s/d.

²⁰ Na busca do conhecimento, “toda crítica consiste em tentativas de refutação”, como escreveu Karl Popper. Cf. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006, p. 95.

²¹ Cf. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986, p. 329.

²² Cf. *Réflexions sur la Philosophie et le Droit – Les Carnets*. Paris: PUF, 1995, p. 25. A tradução do francês para o português é de nossa responsabilidade.

descritiva e argumentativa. O propósito do estudioso, adverte, “não deve ser analisar significados, mas buscar *verdades significativas* e interessantes”²³.

No tocante a definições, não podemos nos furtar de novamente invocar KARL POPPER²⁴:

A clareza é um valor intelectual em si; mas a exatidão e a precisão não. A absoluta precisão é inalcançável; e não faz sentido querer ser mais exato do que exige nosso problema. A idéia de que precisamos definir nossos conceitos para torná-los 'precisos' e até mesmo para lhes dar um 'sentido' é um fogo-fátuo. Pois toda definição precisa utilizar conceitos definidores; e assim jamais podemos evitar trabalhar, em última instância, com conceitos não definidos.

Concluindo este tópico, firmamos que, neste trabalho, ensaiaremos de primar pela clareza tanto quanto nos for possível, nada obstante sabedores que já de início derrotados quanto às absolutas exatidão e precisão. Não se cuida de falsa modéstia, mas de reconhecer limitações.

As fontes e dos meios de interpretação

As fontes que serviram para a elaboração das *conjecturas* apresentadas neste trabalho, em resumo:

- a) a Constituição Federal de 1988;
- b) a legislação infraconstitucional, de leis complementares a portarias;
- c) a doutrina nacional, predominantemente – e estrangeira, ocasionalmente;
- d) a jurisprudência, aí compreendidas decisões do Poder Judiciário e do TIT;
- e) respostas fornecidas pela CT-SP às consultas formuladas pelos particulares.

²³ Cf. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006, p. 229.

²⁴ *Idem*, p. 75.

Na interpretação do feixe de normas pertinentes ao tema foram empregados os meios consagrados no Direito.

Últimas considerações acerca do método empregado

Nada embora lidos e relidos os estudos elaborados pela doutrina acerca do diferimento no tocante ao ICM e ao ICMS, parece-nos que todos – e se algum deles faltou, tratamos de apresentar desde já nossas escusas –, não se pretendeu, na elaboração deste trabalho, fazer uma dissecção exaustiva de cada qual. Estabeleceu-se como foco primário, importante frisar, a legislação a ele relativa.

Por outro lado, evitou-se resvalar para extensa casuística, registrando pormenores que desviariam a atenção dos aspectos nucleares do tema.

Além do método por intermédio do qual empreendida a investigação e no qual sustentadas – esperamos – nossas *conjecturas*, parece-nos interessante registrar algumas linhas acerca do critério adotado para redigir o texto.

O diferimento do lançamento constante da legislação paulista do ICMS, ao demais do seu óbvio e estreito vínculo com o tema do lançamento tributário, guarda estreita relação com o tema da sujeição passiva por substituição tributária no tocante ao que a LC nº 87 nomina de “operações antecedentes”. Este o universo que interessa examinar neste trabalho. Prestigiando a objetividade e a concisão, deixaremos de lado um sem número de aspectos do ICMS. É que, malgrado não careçam de importância para quem deseje conhecer amplamente a legislação concernente ao tributo, abordá-los implicaria afastar nossa atenção do núcleo do trabalho.

Quanto à linguagem, também nos esforçamos em seguir recomendação de KARL POPPER: é tarefa do estudioso reduzir o jargão científico ao mínimo e empregar linguagem simples e despretensiosa²⁵.

Cabe sublinhar, por relevante, que o trabalho não tem a ambição de ofertar respostas definitivas, mas o modesto objetivo de veicular *conjecturas*.

²⁵ Idem, p. 64. O mesmo pensamento é expressado em *O Mito do Contexto*. Lisboa: 70, 1999, p. 140.

O que se espera é que, na avaliação deste trabalho, se leve em conta a argumentação – e não a erudição, mesmo porque, sempre atentos às ideias desenvolvidas por KARL POPPER, temos em mente que nossa massa de ignorância é muito maior do que a de nossos conhecimentos²⁶.

²⁶ Cf. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006, p. 76. Escreveu o A.: “Quanto mais aprendemos acerca do mundo, quanto mais aprofundamos nosso conhecimento, mais consciente, claro e firmemente traçado será nosso conhecimento sobre o que não conhecemos, nosso conhecimento sobre nossa ignorância. A fonte principal de nossa ignorância reside em que nosso conhecimento só pode ser limitado, enquanto nossa ignorância é necessariamente ilimitada.”

10. CONCLUSÕES

Como registramos logo no início deste trabalho, não nos moveu a ambição de ofertar respostas definitivas, mas o modesto objetivo de veicular conjecturas. A nota fica confirmada, sem ressalvas. Isto em mente, passamos a apresentar nossas conclusões, sempre atentos à desejada concisão.

Primeira conclusão

Observadas as múltiplas configurações assumidas pelo diferimento nas legislações estaduais do ICMS, parece-nos difícil idear um conceito que as abranja a todas, o que implica pouco provável elaborar uma definição digna de ser aprovada – e, por derradeiro, cogitar de atribuir-lhe tal ou qual natureza jurídica.

Examinado o atual regulamento paulista do ICMS – RICMS/00 –, no qual se cuida de diferimento do lançamento do imposto, findamos por entender que as pertinentes regras (i) não guardam relação com nenhuma espécie de postergação e (ii) o lançamento ao qual se referem não é nada mais do que aquele da incumbência do agente econômico ao qual a Lei nº 6.374/89 imputou o papel de sujeito passivo por substituição no tocante às assim chamadas “operações antecedentes”. Tendo em conta esses diagnósticos, parece-nos legítimo concluir que tais regras mostram-se de todo inúteis, o que por sua vez nos leva a pensar que desnecessário conceituar o que seja o diferimento do lançamento constante da legislação paulista do ICMS, bem assim torna irrelevante indagar qual seja sua natureza jurídica.

O entendimento não tem serventia, porém, para os casos nos quais o diferimento do lançamento não se justifica na substituição tributária “para trás” tal como prevista na Lei nº 6.374/89, não serve para dizer nada a respeito de atos administrativos maculados de ilegalidade, tais como os baixados pelo Poder Executivo para, passando ao largo dos limites da Lei nº 6374/89, ampliar o rol de mercadorias em relação às quais possível a aplicação da substituição tributária e, por ricochete, atribuir sujeição passiva por substituição a uns tantos ou quantos agentes econômicos, ou para conceder benefícios

fiscais não previstos em lei formal. Adiantamo-nos um tanto, pois há elementos neste parágrafo que dizem mais diretamente com conclusões formuladas logo adiante. Foi necessário.

Segunda conclusão

O exame da legislação paulista do ICMS descortina regras que, tocantes ao diferimento do lançamento do imposto, implicam atribuição de sujeição passiva por substituição por meio de diplomas infralegais. Tendo em vista que a atribuição de sujeição passiva, não importa de que tipo seja, é matéria reservada a lei formal, tais regras mostram-se tismadas de ilegalidade.

Terceira conclusão

Malgrado o entendimento segundo o qual a comodidade e a praticidade animariam a implantação do diferimento no âmbito do ICMS, a legislação paulista do tributo mostra exemplos nos quais se deixou de levar em conta esses objetivos.

Quarta conclusão

Nada obstante imprescindível acatar o princípio da clareza quando da elaboração de textos normativos, evitando-se o quanto possível dar causa a perplexidades na mente dos que devem conhecê-los – e a eles sujeitar-se –, o estudo da legislação paulista do ICMS no respeitante ao diferimento do lançamento revela exemplos que traduzem exatamente o contrário.

Quinta conclusão

Observa-se, na legislação paulista do ICMS respeitante ao diferimento do lançamento, a existência de dispositivos que implicam violação ao princípio da livre concorrência consagrado na Constituição Federal de 1988.

Sexta conclusão

Examinada a legislação paulista do ICMS, diagnostica-se a existência de diplomas infralegais nos quais se lançou mão do regime de diferimento do lançamento com o propósito de conceder benefícios fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

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

_____. Lançamento, essa Formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 374-390.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969.

_____. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. v. 1. São Paulo: RT, 1978.

_____; GIARDINO, Cléber. ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23-24, p. 118-145, jan./jun. 1983.

_____; _____. Diferimento do ICM – Cana-de-açúcar em caule – Entidade subjetivamente isenta de ICM quanto a mercadorias de sua própria produção – Substituição tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 50, p. 81-91, out./dez. 1989.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Diferimento e Direito de Crédito do ICM. *Ltr Suplemento Tributário*, São Paulo, n. 156, p. 681-683, 1979.

_____. Lançamento do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 349-356.

_____. Notas sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 23, p. 402-409, 2009.

BORGES, Arnaldo. *O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária*. São Paulo: RT, 1981.

BORGES, José Souto Maior. A Constitucionalidade do Convênio ICM 07/77 e a Inexistência do Direito de Crédito do Substituto, no Diferimento do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, ano II, p. 87-100, out./dez. 1978.

_____. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 8-19, s/d.

_____. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 69-73, mar. 1996.

_____. Revisitando a Isenção Tributária – A Isenção Tributária à Luz da Hermenêutica Histórica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 24-29, s.d.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 8. ed. Paris: LGDJ, 2007.

BRITO, Edvaldo. A Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, p. 24-31, 1995.

_____. ICMS: Inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-Lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 16, p. 59-75, jan. 1997.

_____. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 81-117.

BROCKSTEDT, Fernando. *O ICM: Impôsto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*. Porto Alegre: s. n., 1972.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a Antecipação Parcial na Operação Interestadual de Circulação de Mercadorias. In: _____.(Coord.). *ICMS Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 51-76.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. O Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo. v. 12, p. 1-23 (p. 19), 1987.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Lei Complementar nº 87/96. In: *Lei Complementar nº 87/96 – Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas – TIT*. São Paulo: IOB, s/d, p. 73-114.

_____. ICMS – Extensão dos benefícios fiscais previstos no Convênio-ICMS n. 52/1991 e no art. 399 do RICMS-SP (redação originária), às operações mercantis com partes e peças destinadas a permitir que sistemas de irrigação e implementos agrícolas funcionem de acordo com as necessidades dos usuários – possibilidade jurídica – questões conexas. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coords.). *Estudos em Homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros – Direito Tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 569-592.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema Constitucional Tributário – Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Inocêncio Mártires. A Defesa da Livre Concorrência na Constituição de 1988. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Brasília, v. 47, n. 184, p. 5-18, jul./dez. 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Natureza Jurídica do Diferimento na Área do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 21/22, p. 5-41, jul./dez. 1982.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. Estudo sobre a Sujeição Passiva Direta e Indireta no Direito Brasileiro – Escólios para uma Futura Modificação do Código Tributário Nacional – Em Homenagem a Geraldo Ataliba. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 268-278, s/d.

_____. ICM – Convênios Interestaduais para Isenção – Diferimento – Lesão de Direito Individual. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 7-8, p. 71-83, jan./jul. 1979.

_____. Possibilidade de Aproveitamento, pela Geradora, dos Créditos de ICMS pelas Entradas de Insumos e Bens do Ativo Afetados à Produção de Energia Elétrica Vendida com Diferimento. O Caso do Pará. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 74, p. 130-143, nov. 2001.

_____. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. MANEIRA, Eduardo. A Substituição Tributária Progressiva e a Cobrança de ICMS sobre Eventual Aumento de Volume de Combustível Decorrente da Variação de Temperatura Ambiente. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário - Temas Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 347-369.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.

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

_____. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 2, p. 70-95, 1995.

_____. Lei Complementar nº 87/96. In: *Lei Complementar nº 87/96 – Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas – TIT*. São Paulo: IOB, s/d, p. 7-30.

COSTA, Gustavo F. Cavalcanti. O Conflito de Competência Exonerativa em Matéria de ICMS: uma Abordagem Político-Jurídica sobre a "Guerra Fiscal" na Federação Brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 42, p. 85-99, jan./fev. 2002.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária Exequibilidade de Lei Tributária e Direito do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 171-190.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Não-Cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, v. 8, p. 339-355.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 265-297.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In: _____; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 715-735

FEYERABEND, Paul. *Contre La Méthode - Esquisse d'une Théorie Anarchiste de la Connaissance*. Tradução: Baudoin Jurdant e Adnès Schlumberger. Paris: Seuil, 1979.

FONROUGE, Carlos Giuliani. *Derecho Financiero*. v. 1. Atualização de Susana Camila Navarrine e Rubén Oscar Asorey. 6. ed. Buenos Aires: Depalma, 1997.

FRATTARI, Rafael. O Diferimento e a Regra do Artigo 8º, Conjugado com o Item 39, Anexo II, do Regulamento Mineiro do ICMS/96. *Eficaz Boletim Tributário*, Belo Horizonte, n. 39, p. 2-6, 1998.

GIARDINO, Cléber. Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 25, ano VI, p. 183-195, jul./set. 1973.

GRAU, Eros Roberto. Princípio da Livre Concorrência – Função Regulamentar e Função Normativa. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 93, n. 4, p. 104-129, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Droit Fiscal Général*. 6. ed. Paris: Dalloz, 2007

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Lançamento – Natureza e Eficácia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo, vol 12, p. 241-247, 1987.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *ICM Análise e Princípios Estruturais*. São Paulo: LTR, 1975.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução à Ciência do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

JANNOTTI, Onaldo Franco. Legitimação da Chamada Substituição Tributária “Para Frente”. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, p. 159-178, jul./set. 1978.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

LACOMBE, Américo Masset. *Obrigações Tributárias*. São Paulo: RT, 1977.

_____. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

LARANJEIRA, Álvaro Reis (Org.). *ICM: Respostas da Consultoria Tributária*. São Paulo: LTr, 1978.

LARANJEIRA, Álvaro Reis (Org.). *ICM: Respostas da Consultoria Tributária*. v. 2. São Paulo: LTr, 1984.

LEAL, Victor Nunes. *Problemas de Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. A Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 26, p. 27-37, 1997.

_____. A Substituição Tributária no ICMS e a Lei Estadual. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 14, p. 340-342, 1997.

_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária “para Frente”. Operações com Veículos Automotores. Tabelas Nacionais de Preços. Frete. Não-Inclusão. Efeitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, p. 151-166, set. 2002.

MARQUES JÚNIOR, Álvaro de Azevedo. O ICM e o Correspondente Crédito na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, n. 21/22, p. 56-77, jul./dez. 1982.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Técnica de Diferimento da Incidência do ICM - Constitucionalidade do Princípio da Não Cumulatividade Quando de sua Adoção. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*. São Paulo, n. 21, p. 169-197, dez. 1983.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS - Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *ICMS: Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. ICMS – Base de Cálculo – Descontos, Seguros, Juros, Multas, Correção, Reajustes. Pautas na Substituição Tributária. Importações. Base Reduzida e Estorno de Crédito. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 276-301.

_____ ; LIPPO, Luis Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 – Tomo II*. 2. ed. São Paulo: RT, 1970.

NABARRETE NETO, André. O Recurso Extraordinário das Decisões que Reconhecem o Direito de Crédito do ICM Diferido. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 17, p. 257-264, dez. 1980.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

PINHO, Alessandra Gondim. *Fato Jurídico Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras Reflexões sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35.

POLIZELLI, Victor Borges. A Eficiência do Sistema Tributário – Uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 20, p. 253-271, 2006.

POPPER, Karl. *O Mito do Contexto*. Lisboa: 70, 1999.

_____. *Em Busca de um Mundo Melhor*. São Paulo: Martins, 2006.

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

ROSA, José Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e sua Eficácia. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários (5: 2008: São Paulo, SP) Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 467-486.

_____. *Curso de ICMS com o Professor José Rosa*. Itu: Ottoni, 2008.

_____. *Substituição Tributária no ICMS: Manual Explicativo*. 2 ed. Itu (SP): Ottoni, 2009.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 331-371.

_____. A Guerra Fiscal dos Estados na (Des)Ordem Tributária e Econômica da Federação. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (Coord.). *Estudos em Homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros – Direito Tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 333-355.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9, p. 110-135.

_____. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-Pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 126, p. 70-80, mar. 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 241-271.

SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA – Coordenadoria da Administração Tributária. *Boletim Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 419-420 (p. 419), jul 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Responsabilidade Tributária do Exportador de Produto Industrializado pelo ICMS Diferido da Operação Anterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 8, p. 39-43, mai. 1996.

SILVA, Antônio Pinto da. Lei nº 440 de 1974. In: *Procuradoria Geral do Estado. Direito Tributário: Conferências, outubro-novembro de 1976*. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, p. 179-219, 1977.

_____. Compatibilidade do Diferimento com o Princípio da Não-Cumulatividade do I.C.M. *Boletim do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado*, São Paulo, v. 2, n. 17, p. 591-606, set. 1978.

SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 299-318.

SMITH, Adam. *Uma Investigação sobre a Natureza e Causa da Riqueza das Nações*. São Paulo: Hemus, 1981.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

_____. Os Impostos sobre o Valor Acrescido no Sistema Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 110, p. 17-26, out./dez. 1972.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A Não-Cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

SOUZA, Juraci Altino de. A Técnica do Diferimento na Área do ICMS. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 39, p. 32-47, junho 1993.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. 1. Tradução da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional - Hierarquia de Normas - Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, p. 50-69, 2002.

_____. ICMS e Regimes Especiais de Tributação na Venda de Combustíveis - Diferimento, Substituição e Cassação de Inscrição Estadual nos Casos de Adulteração. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). *ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 123-187.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 327-345.

_____. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS – Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 185-202.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Conflitos de Competência e Guerra Fiscal. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários (5: 2008: São Paulo, SP) Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 825-847 (p. 827).

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Tributos na Constituição*. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Ementário do TIT – 2003*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2003.

VILLEY, Michel. *Réflexions sur la Philosophie et le Droit – Les Carnets*. Paris: PUF, 1995.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.