



IPTAN – INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR “PRES. TANCREDO
DE ALMEIDA NEVES”

DIANA FONSECA RESENDE

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA:
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO**

SÃO JOÃO DEL-REI
2011

DIANA FONSECA RESENDE

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA:
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Instituto de Ensino Superior “Pres. Tancredo de Almeida Neves” – IPTAN – como requisito parcial à obtenção do Título de Graduado, sob a orientação da Prof^ª. Esp. Raquel Maria Vieira Braga.

SÃO JOÃO DEL-REI
2011

DIANA FONSECA RESENDE

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA:
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Instituto de Ensino Superior “Pres. Tancredo de Almeida Neves” – IPTAN – como requisito parcial à obtenção do Título de Graduado.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof^a. Esp. Raquel Maria Vieira Braga

Prof^a. Msc. Edilene Maria da Conceição

Prof. Msc. Mateus B. C. Pereira

A Deus, por manter minha concentração e me dar suporte físico e mental nessa jornada.

Ao Matheus, um grande companheiro e maior incentivador deste trabalho, sempre aliviando meus anseios e participando de minhas conquistas. Seu apoio e carinho foram imprescindíveis.

AGRADECIMENTOS

Ao meu irmão, uma pessoa com quem posso contar em minha família. Agradeço pelo seu apoio, acalmando-me sempre nas horas mais difíceis. Obrigada.

Aos meus amigos, e co-atuantes ao longo do curso. Sou grata pela força que sempre demonstraram, levando sempre a energia positiva para o ambiente acadêmico.

À minha orientadora, Prof^a. Esp. Raquel, agradeço pela paciência e pelo conhecimento transferido. Sempre disponível e atenciosa. Sua compreensão foi fundamental na obtenção deste resultado.

Aos professores que fizeram parte de minha vida acadêmica como um todo. Agradeço pela solidariedade didática, na transmissão diária do conhecimento.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 09 |
| 1. HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA..... | 12 |
| 1.1. Princípio da Legalidade..... | 12 |
| 1.2. Princípio da Tipicidade | 14 |
| 1.3. Princípio da Isonomia Tributária..... | 15 |
| 1.4. Princípio da Capacidade Contributiva..... | 16 |
| 1.5. Princípio da Vedação ao Confisco..... | 17 |
| 1.6. Princípio da Transparência Fiscal..... | 18 |
| 2. ELEMENTOS DA MATÉRIA TRIBUTÁRIA – PARTE GERAL..... | 20 |
| 2.1. Tributo | 20 |
| 2.2. Fato Gerador | 22 |
| 2.3. Obrigação Tributária..... | 24 |
| 2.4. Sujeito Ativo..... | 25 |
| 2.5. Sujeito Passivo..... | 28 |
| 3. CARACTERIZAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO..... | 30 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 38 |
| REFERÊNCIAS..... | 42 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

CF: Constituição Federal

CTN: Código Tributário Nacional

Art.: artigo

p.: página

§: parágrafo

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPTU: Imposto Predial Territorial Urbano

ITR: Imposto Territorial Rural

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

RESUMO

A pesquisa monográfica visa examinar ensinamentos doutrinários a respeito da matéria tributária brasileira. Sob o enfoque constitucional, serão demonstrados os preceitos fundamentais que balizam o entendimento acerca da sujeição passiva na obrigação tributária. Ao longo do trabalho, serão levantados conceitos e pressupostos que almejam uma melhor compreensão do instituto da responsabilidade tributária por substituição. Busca-se trilhar um caminho didático, através da percepção de domínios jurídicos pertinentes ao tema, no tocante às concepções de *tributo*, *fato gerador*, *obrigação tributária* e *sujeitos ativo e passivo*. Finalmente, a apreensão de tais aspectos e seus desdobramentos permite a introdução mais específica ao tema central, o que será abordado no terceiro e último capítulo, em que serão tratados as implicações dos sujeitos da obrigação tributária, com ênfase na sujeição passiva e, mais especificamente, na modalidade da responsabilidade por substituição.

Palavras-chave: Princiologia; Direito Tributário; sujeição passiva por substituição; ICMS.

ABSTRACT

The research aims to examine monographic screen doctrinal teachings concerning the Brazilian tax matters. Under the constitutional approach, will be demonstrated the fundamental precepts that guide the understanding of passive subjection in tax liability. Throughout the work, will be lifted concepts and assumptions that crave a better understanding of the institute's tax liability by substitution. We seek to walk a didactic, through the perception of areas of law relevant to the topic, concerning the concepts of tax, taxable events, tax liabilities and assets and liabilities subject. Finally, the seizure of such aspects and their consequences allows you to enter more specific to the central theme, which will be addressed in the third and final chapter, in which the implications will be treated the subject of tax liability, with an emphasis on passive submission, and more specifically , in the form of liability for replacement.

Keywords: principled; Tax Law; passive subjection substitution; ICMS.

INTRODUÇÃO

Através dos lúcidos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, o direito não visa controlar o pensamento ou intuito das pessoas. Sua eficiência é alcançada a partir do momento em que regula o comportamento humano. O direito se justifica na organização das relações entre as pessoas, “comportamentos humanos relacionados”. Ainda que pareça regular atos entre o homem e suas coisas, na realidade, estabelece um vínculo de dar, fazer ou não fazer. (*apud* ATALIBA, 2005, p. 20).

O entendimento supra acima demonstra claramente a instrumentalidade da qual o âmbito jurídico se reveste. Este possui o poder de figurar como meio de orientação, ou mesmo manipulação, do comportamento humano. Tamanho é este poder, denominado Soberania, que se mantém restrito nas mãos do Estado. Somente a ele cabe criar e editar leis universais à sua sociedade. Compreendido o Direito *latu sensu* como um conjunto de normas, tais dispositivos se desdobram, em sua essência, como regras de comportamento de complexidades diversas.

Dentro do ordenamento jurídico encontram-se desde normas gerais até as mais específicas. E, seguindo esta sistemática, o presente trabalho se apresenta reunindo os Princípios Constitucionais contextualizados ao tema central, qual seja, a caracterização da sujeição passiva tributária por substituição. Nesse vereda, foram selecionados os ditames que rodeiam a matéria abordada. É importante ressaltar que todo estudo jurídico se baliza na hermenêutica como fundamento precípua, motivo pelo qual se traz à baila os princípios constitucionais logo no primeiro capítulo.

É considerável admitir que, como supra-afirmado, a competência, em matéria tributária, concentra-se nas mãos do Estado-Soberano. Isso significa dizer que, somente dele se oriunda as leis tributárias válidas. Bem como, somente ele pode figurar no pólo ativo de uma obrigação tributária. Verificar-se-á que a legislação tributária se reduz ao Direito utilizado como meio de obtenção de verbas à máquina pública. Isso ocorre por meio da regulação do comportamento dos cidadãos em relação às suas rendas, prioritariamente. É garantida ao Estado sua exclusividade mediante o fundamento da soberania estatal. Nesse sentido, cabe ao Estado legislar sobre a matéria tributária, ou seja, instituir tributo.

Na sequência do estudo, analisar-se-á o objeto da matéria tributária, o tributo. O conceito será estabelecido, em conjunto aos elementos basilares da matéria. Como, por exemplo, a obrigação tributária, que consiste na formulação de uma demanda através da qual o tributo será cobrado. Seu conceito, por sua vez, inclui também a noção de comportamento humano, o qual deve se adequar ao comando do dispositivo tributário. Os desdobramentos dessa dinâmica legal serão retratados durante o segundo capítulo deste trabalho monográfico.

Ao longo dos anos, a matéria tributarista vem se tornando cada vez mais complexa, por vezes até carente de uma reformulação que a torne mais prática ao uso atual. A situação se complica pela necessidade de atenção do legislador às condições em que a norma tributária será inserida, tais como o cenário-político vigente ou a direção tomada pela economia. A norma tributária deve trazer em seu bojo o contexto em que irá atuar, incluindo o sujeito passivo de sua demanda, dentre outras informações.

É cediço em matéria tributária que os fatos geradores do tributo conferem ao Estado a legitimação para reclamar a titularidade de parte da renda da pessoa. Esta passa a ser considerada contribuinte, chamando para si a responsabilidade de prestar uma obrigação onerosa ao Estado-credor. Tal responsabilidade pode recair tanto sobre a quem executa o fato gerador, como a quem tenha ligação a ele. O presente estudo pretende focar nessa segunda modalidade em que a responsabilidade, o dever de pagar o tributo recai sobre a pessoa que não pratica diretamente o fato gerador, mas tem com ele ligação indireta.

O termo responsável no mundo real vem pontuado no dicionário brasileiro como aquele que “responde pelos próprios atos, ou pelos de outrem” (FERREIRA, 2005, p. 759). Não obstante, no Direito a responsabilidade somente se torna efetiva mediante lei que a estabeleça: “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei” (art. 5º, II, Constituição Federal). Restringindo a questão ao campo tributário, o conceito de responsável configura como a pessoa que adquire uma obrigação por fatores alheios às suas ações, mas sim, advinda de texto legal. Isso o distingue do contribuinte comum que possui ligação direta ao fato gerador.

No terceiro e último capítulo será caracterizada a sujeição passiva tributária por substituição. Sua implementação se deu pela necessidade de buscar uma maior efetividade da norma tributária no mundo real. Cumpre salientar que o objeto da

obrigação tributária não se resume à simples diminuição da renda da pessoa jurídica ou física, mas na efetiva transferência dessa parcela aos cofres públicos.

Assim, surge tal modalidade de sujeição passiva que será discutida neste trabalho. Veremos que a responsabilidade tributária por substituição originou-se na busca de eficácia do cumprimento da obrigação tributária, ocorrendo a transferência do pólo passivo a uma terceira pessoa que está de forma indireta ligada ao fato gerador.

Serão evidenciados os pontos necessários à compreensão da matéria tributária em sua parte geral, restringindo-se ao final à esfera dos conceitos formuladores da sujeição passiva por substituição.

1 HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA

O direito tributário, assim como todos os ramos da área jurídica, funda-se em princípios dos quais se desdobram as regras. Respeitados os princípios constitucionais gerais, verifica-se o enunciado de regras mais específicas à matéria. Como bem salienta Amaro, a Lei Magna protege os direitos fundamentais do cidadão, transferindo-os à pessoa do contribuinte (AMARO, 2006, p. 110).

De início, podemos distinguir os princípios constitucionais gerais (legalidade, igualdade, dentre outros), dos tributários em sua essência, os quais se exemplificam pelos princípios da capacidade contributiva, da vedação do confisco e da transparência. (AMARO, 2006, p. 110).

Em qualquer estudo jurídico, faz-se mister acenar para os princípios que regem o assunto tratado. Muito além dos ditames constitucionais, o conhecimento aos princípios específicos do objeto de estudo permite compreender as particularidades do mesmo, de uma maneira lógica e justificada.

Consoante Spagnol (2004, p. 08), “os princípios são frutos ora da experiência jurídica acumulada, ora da forma de Estado adotada”.

A principiologia tributária se compõe pelos preceitos formais da legalidade, da anterioridade, da garantia nonagesimal, e da irretroatividade, que assim são classificados na doutrina pelo seu aspecto uniforme a todos os casos. Enquanto aos critérios conferidos de maneira interpretativa, particularizada ao tributo em espécie, classificados como materiais, temos os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, do não confisco.

Adiante foram selecionados alguns desses princípios, cujos conteúdos são de suma importância ao entendimento dos conceitos tratados nos capítulos posteriores. Nesses termos foram excluídos os que versam predominantemente sobre a aplicabilidade da norma tributária, tendo em vista que neste momento o que se pretende é elucidar os princípios que têm interface com o objeto desta pesquisa, que é a responsabilidade tributária por substituição.

1.1 Princípio da Legalidade

Observa-se a incidência do princípio da legalidade no Direito Tributário no artigo 150 da Constituição Federal, em seu inciso I. Seu conteúdo veda a criação ou majoração de tributos sem a lei respectiva. Tal dispositivo garante o ideal da segurança jurídica, afastando qualquer tipo de discricionariedade na regulação dos tributos. Desse modo que a lei deve objetivar aos seus destinatários todas as informações acerca do tributo criado ou majorado, tais como seu valor, circunstâncias geradoras, alíquota e base de cálculo.

Como bem disciplina Amaro (2006, p. 112), “requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”

Nesse sentido, Chimenti (2006, p. 44) admite,

A lei instituidora do tributo obrigatoriamente deve explicitar (art. 146, III, CF): a) o fato tributável; b) a base de cálculo; c) a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido; d) os critérios para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e, e) o sujeito ativo, se diverso da pessoa pública da qual emanou a lei. Ou seja, deve fixar os elementos essenciais do tributo, os fatores que influam na *debeater* (quem deve) e no *quantu debeater* (quanto deve).

O mesmo autor destrincha cada um desses elementos, trazendo à luz o contexto sob o qual nasce o tributo, entendendo-se por fato tributável, o “fato gerador *in abstractu*”, pois se configura ainda em potencial, apenas uma hipótese de incidência que deve ser prevista em lei. Enquanto a base de cálculo vem por quantificar o tributo, dimensionando-o conforme a hipótese de incidência antevista, a alíquota, por sua vez, constitui o “percentual que multiplicado pela base de cálculo, permite provisionar o *quantum* devido”. O sujeito passivo será identificado como “aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória”. E, por fim, o sujeito ativo será o “detentor da capacidade tributária, é a pessoa a quem a lei atribui poderes de arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos”. (CHIMENTI, 2006, p. 45).

Spagnol (2006, p. 108) entende que o “princípio da legalidade reflete a principal limitação existente ao poder impositivo fiscal”. Advindo da época feudal, na qual duas classes, a plebe e a burguesia, suportavam as excessivas cargas tributárias de uma minoria aristocrática, esse princípio veio garantir que o poder tributário não se concentre de forma arbitrária nas mãos do Estado.

1.2 Princípio da Tipicidade

O princípio da tipicidade se atrela ao da legalidade na medida em que estabelece a descrição de um tipo, ou dado existente no mundo real, que traz consequências ao jurídico por meio de lei. Para o Prof. Torres (2006, p. 02), titular de Direito Financeiro da UERJ, o ordenamento jurídico é capaz, tão somente, de descrever o tipo, sem, contudo defini-lo, de modo a traçar limites para sua caracterização. Isso se deve ao fato do tipo advir do mundo real, estando ilimitado quanto a esse aspecto.

Logicamente, à legislação se torna impossível acompanhar as modificações de dinamizadas no cotidiano contemporâneo. Por isso, ao tipificar uma situação tributável, o legislador deve ser abrangente dentro do objetivo ao qual a lei pretende atingir. Assim, o tipo verificado no mundo real deverá ser descrito na lei, conforme sua importância ao mundo jurídico.

Isso posto, é necessário observar a distinção entre o tipo e a tipicidade. O tipo, como visto, corresponde a mera descrição jurídica de um dado verificado na realidade fenomênica. Já a tipicidade configura-se como a adequação de um dado real às descrições previstas na lei. O fato real, pré-estabelecido em lei, atua como causador de efeitos jurídicos.

No Direito Tributário, a tipicidade se contorna de conceitos próprios à matéria. O princípio da legalidade determina que não haverá tributo a ser cobrado, senão em virtude de lei. Sendo assim, a lei deverá tipificar sob quais circunstâncias a obrigação tributária poderá se originar.

Tais circunstâncias se tornam imprescindíveis à cobrança do tributo, de modo que a lei deverá delinear os aspectos da obrigação tributária para que seja válida, como a determinação do sujeito ativo e passivo, a hipótese de incidência, base de cálculo e sua alíquota. Sem esses recursos, não é possível ao Fisco cobrar o tributo, nem mesmo ao contribuinte tomar ciência de sua obrigação.

Em suma, o princípio da tipicidade estatui que a hipótese de incidência, para se transformar e efetivo fato gerador de tributo passível de cobrança, deve enquadrar-se rigorosamente ao tipo tributário previsto em lei. Esse princípio se com

a figura do responsável tributário por substituição, pois tal também só ocorre mediante lei que assim estabeleça. Isso porque como o responsável por substituição não pratica o fato gerador de forma direta, seu encargo deve ser explicitado na lei.

1.3 Princípio da Isonomia Tributária

Adiante, cumpre tratar do princípio da isonomia tributária. Oriundo do preceito constitucional de que “todos são iguais perante a lei” (art. 5º, *caput*, da CF), no âmbito tributário encontra respaldo no art. 150, II, também da Constituição Federal,

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

II – exigir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Nas palavras de Amaro (2006, p. 135), “[...] esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita estará sujeita ao mandamento legal”.

A partir desse ensinamento, se induz a importância do princípio da legalidade para que a isonomia se materialize, haja vista a necessidade de uma lei anterior que dê suporte a correta aplicação desse fundamento. Ora, como seria possível dar o devido tratamento ao contribuinte, sem que seu procedimento fosse formalmente estabelecido por lei específica?

Observa-se que a principiologia configura-se como uma rede de normas fundamentais, interligadas de maneira lógica ao dever-ser do intuito legislativo. Sendo ao mesmo tempo direcionada ao destinatário, ao aplicador e ao legislador. “Assim, nem pode o aplicador, diante da lei discriminar, nem se autoriza ao legislador, ao ditar a lei, fazer discriminações” (AMARO, 2006, p.135). Contudo, é de suma importância ressaltar que, ao final, a garantia da isonomia tributária, assim como os outros princípios, consiste em evidente consolidação dos direitos à pessoa-contribuinte.

Nas palavras de Spagnol (2004, p. 09), pode-se “[...] inferir que para que a instituição dê um real tratamento igualitário em matéria de tributação, é fundamental

a adoção de um critério, no atual contexto constitucional, é o estudo da capacidade contributiva”.

Este estudo será tratado a seguir.

1.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Em continuidade ao presente trabalho, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º, da CF. O teor deste preceito transparece a proteção ao direito individual da propriedade do contribuinte. O cumprimento de suas obrigações tributárias não deve colocar em risco a sua subsistência. Aliado ao princípio da isonomia tributária vincula o poder de tributação à análise das diferenças sócio-econômicas de seus destinatários, e resguarda o dever do Estado, sempre que possível, de não exigir da pessoa mais do que ela deva e possa contribuir.

Amaro (2006, p. 140) vai além, ponderando da seguinte forma:

A capacidade econômica aproxima-se, ainda, de outros postulados, que sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade.

Dentro dessa concepção, o tributo deveria ser o máximo personalizado, de maneira a adequar o “gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte” (AMARO, 2006, p. 140). Ou seja, a autoridade tributária deve se atentar para a criação de um

[...] modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para o efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta (AMARO, 2006, p. 140).

Salienta-se o fato de que tal princípio evita abusos tanto positivos quanto negativos. Ou seja, visa impedir a excessiva carga tributária ao contribuinte (abuso positivo), assim como infundadas isenções a contribuintes de grande poder aquisitivo (abuso negativo).

Insta salientar que alguns tributos sejam majorados levando em consideração o bem e não a pessoa, aquele exprime a capacidade contributiva deste. Como ocorre com o IPTU, ITR e o IPVA. (AMARO, 2006, p. 141).

Em um raciocínio simplista, podemos conjugar o princípio da capacidade contributiva ao da proporcionalidade. Sempre que possível toda tributação deve ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte. Respeitando os direitos individuais, como dita o art. 145, §1º da CF. De um modo geral, a autoridade tributária deve estipular definições progressivas de tributação, utilizando a capacidade econômica do contribuinte como parâmetro.

Spagnol (2004, p. 129) esgota o assunto ao afirmar:

Em suma, a busca por ideais de justiça deve estar presente em toda atividade tributante, sendo certo que, mesmo na utilização extra fiscal do tributo, o que realmente importa, ainda que por via indireta, é a consecução das finalidades sociais de tributação, neste caso por meio da indução ou do controle de uma atividade econômica.

1.5 Princípio da Vedação do Confisco

Pertinente ao estudo em tela cumpre a análise do princípio da vedação do confisco. Direcionado pela garantia ao direito individual de propriedade (art. 5º, XXII e art. 170, II da Constituição Federal), tal princípio visa coibir o Estado de se apossar dos bens de seus cidadãos, seja por uma apropriação, no caso em questão, pela tributação excessiva e infundada.

Significa dizer ser vedado aos entes públicos com competência tributária utilizar o tributo com efeito confiscatório, devendo tal situação ser analisada pelo Judiciário no caso concreto, levando em consideração a totalidade dos tributos cobrados.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que também as multas fiscais estão subordinadas a princípio ora tratado. Segundo ADIN-MC 1075:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate **de multa fiscal** resultante **do inadimplemento**, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - **nada mais representa senão interdição**, pela Carta Política, de **qualquer** pretensão governamental que possa conduzir, ao **campo da fiscalidade**, à **injusta** apropriação estatal, no todo **ou** em parte, do patrimônio **ou** dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, **ou** à prática de atividade profissional lícita **ou**, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O intuito da proibição constitucional ao confisco revela uma preocupação concernente à ponderação de todos os outros princípios da tributação. Tendo por objeto a segurança jurídica, visa garantir a soma dos fatores da igualdade, da justiça, da liberdade e da propriedade. E, nessa vertente, reza o art. 150, IV, da CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco” .

Tal dispositivo está intimamente ligado ao princípio da progressividade. Nas palavras de Spagnol (2004, p. 132),

[...] o âmbito de aplicação material do Princípio Constitucional de Proibição ao Confisco, como limite ao estabelecimento de uma alíquota progressiva, deve ser sacado da combinação de dois fatores conjunturais: realidade econômica e qualidade dos serviços prestados.

O princípio da vedação ao confisco deve ser observado também na responsabilidade por substituição, pois o Fisco deverá observar as condições do substituído, e não daquele que está assumindo o encargo por força de lei. Sendo assim, a carga tributária não deve ultrapassar os limites do contribuinte por excelência. Até porque, futuramente, esse encargo será passado para frente através das regras de mercado.

1.6 Princípio da Transparência Fiscal

A Carta Magna carrega em seu art. 150, §5º, que a lei deverá determinar meios de esclarecimento ao contribuinte acerca da composição dos impostos e suas respectivas situações de incidência.

Nas palavras de Amaro (2006, p. 147),

[...] o art. 150, §5º, quer justamente que o consumidor de bens, serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação – clara, correta, precisa e completa – do consumidor.

Torres (1998, p. 01), publica em seu artigo que: “A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito”. Em seu entendimento, o Estado deveria atuar no campo tributário adotando uma postura pautada pela “clareza, abertura e simplicidade”. Composição esta, que deveria ser estendida “aos organismos

financeiros supranacionais” e às “entidades não-governamentais”, restringindo a natureza dos problemas de “elaboração do orçamento e da sua gestão responsável”. O autor afirma que este princípio “visa coibir problemas ligados intimamente ao orçamento, à Lei de Responsabilidade Fiscal, ao Código de Defesa do Contribuinte, às normas antielisivas, às regras anti-sigilo e ao controle da corrupção”.

Dentre os princípios estudados este também merece atenção pelo fato de que na realidade as informações tributárias não são repassadas às pessoas leigas ao assunto. Será estudado nos capítulos seguintes que o responsável tributário recebe a obrigação que, na verdade, deveria caber a quem executou o fato gerador. Esse encargo, por sua vez, será transferido a cada elo da cadeia econômica até chegar ao consumidor final. Entretanto, a este não está disponível a carga tributária suportada. É evidente a desobediência a este preceito na rotina brasileira.

É importante ressaltar que a matéria principiológica não se esgota aqui. Há diversos princípios típicos do direito tributário que não foram analisados. Isso porque se buscou, neste capítulo, enfatizar princípios mais intimamente relacionados ao objeto deste estudo, que será tratado adiante.

A análise principiológica supra foi selecionada com vistas à compreensão dos conceitos próprios da matéria tributária, quais sejam, o tributo, fato gerador, obrigação tributária e seus desdobramentos. Estes elementos são fundados nos termos verificados nesse primeiro capítulo e a eles estão intrincados para que sejam válidos e eficazes na sociedade de direito.

2 ELEMENTOS DA MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo serão tratados os elementos básicos do Direito Tributário. É primordial o entendimento dos institutos que servem de base para toda a doutrina tributária, e que compõem qualquer relação jurídica na área, inclusive a responsabilidade por substituição.

Traz-se à baila os conceitos de tributo, obrigação, fato gerador e da capacidade ativa e passiva. Seria impossível compreender a substituição do pólo passivo tributário, sem antes analisar tais institutos.

2.1 Tributo

Sendo o tributo o elemento sobre o qual toda a matéria tributária se funda, faz-se mister sua conceituação através de lei complementar, como é demandado pelo art. 146, III, a, da Carta da República. Com efeito, reza o art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O exame da concepção de tributo requer a avaliação de seus elementos. O dispositivo legal acima demonstra uma variedade de delimitações que tem por fim diferenciar o tributo de qualquer outra cobrança que não venha do Estado.

A definição trazida pelo art. 3º do CTN corresponde a um preceito constitucional balizador do regime tributário, que não permite qualquer interpretação extensiva. É importante ter em mente que o conceito de tributo é um dispositivo constitucional, trazido pela lei complementar como centro de seus desdobramentos

e formulações. Não cabe ao legislador modificá-lo em norma posterior, já que sua acepção funciona como um padrão no Direito Tributário, demarcando competência.

O tributo possui caráter compulsório, ocorrendo mediante uma obrigação que independe da vontade do contribuinte, já que advém de lei expressa e impositiva. O mesmo opera como um instrumento que força a pessoa jurídica ou física a abrir mão de parte de sua renda para manutenção do bem comum.

Quando diz prestação pecuniária compulsória, quer dizer que o tributo consubstancia-se numa obrigação.

Diante dos ensinamentos de Chimenti (2006, p. 75), entende-se que a pecuniaridade tratada na definição de tributo advém do fato de a prestação se consumir em moeda corrente no país. É passivo na doutrina a vedação do cumprimento da obrigação tributária por meio de parte da mercadoria comercializada (*in natura*) ou com a disposição de dias de trabalho ao Fisco (*in labore*). Tal estipulação afasta abusos de poder por parte do sujeito ativo, aquele que cobra e fiscaliza a prestação dos tributos.

O alusivo art. 3 do CTN deixa claro que o tributo nunca será sinônimo de “sanção a ato ilícito”. Isso significa dizer que não correspondem às multas que se originam do descumprimento de um dever jurídico ou da finalidade de condicionar as pessoas a não realizarem certas atitudes. Mas sim uma regra que visa condicionar o comportamento de seus destinatários dentro dos limites da boa-fé. Institui-se que o legislador tentou evitar a decorrência do abuso de poder.

Apesar de a obrigação tributária possuir caráter coercitivo, a mesma não pode ser utilizada para interesses privados e arbitrários. De maneira que o dispositivo determina a vinculação da atividade administrativa tributária aos princípios da administração pública.

Destarte, exclui-se do conceito de tributo a ideia de obrigação advinda de ato ilícito. O fato de a obrigação tributária ser compulsória não quer dizer que corresponda a uma sanção. A obrigação decorre do episódio estabelecido como fato gerador, devendo estar previamente estipulado em lei.

Em síntese, o conceito de tributo trazido na lei evidencia seus elementos de maneira a pleitear sua fixação de forma precisa. E assim surge a figura do fato gerador, ensejador da obrigação que abarcará a cobrança do tributo. Cabe somente

ao legislador definir os tipos considerados passíveis de tributação. Ou seja, somente o legislador poderá exprimir sob quais circunstâncias os tributos se originarão.

2.2 Fato Gerador

Para alguns doutrinadores, o fato gerador constitui-se do fato hipotetizado na lei e do posterior fato ocorrido no mundo real, ensejador da obrigação tributária. Porém, para outros, tal expressão não basta para definir ambas as situações. Seria necessário distingui-los em hipótese de incidência, como aquela prevista somente em lei, sem acontecimentos reais; e o fato imponible, como aquele perceptível à realidade, que se enquadra rigorosamente ao previsto na lei.

Essa distinção pode ser indispensável quando se trata do momento em que é gerada a obrigação tributária para aplicabilidade da lei. Contudo, tal discussão tem sido examinada mais de caráter acadêmico do que prático em si. Em termos para o presente trabalho, as três acepções serão utilizadas como sinônimos, restando claro o caráter mais amplo que a expressão fato gerador possui, em relação às expressões hipótese de incidência e fato imponible.

O fato gerador constitui o liame em que a obrigação tributária se origina, decorrendo por um conjunto de aspectos que o delimitam. Em sua análise, cabe ao jurista atentar-se para os eventos que o discriminam legalmente. Não é por acaso que se é cobrado do legislador a descrição completa da obrigação tributária, incluindo a circunscrição do fato gerador que a origina, e, logo, estabelecendo um limite à tributação.

Expõe Ataliba (2005, p. 66) que a criação dos tributos “se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas”.

O Capítulo II, do Título II do CTN define o fato gerador da obrigação principal em seu art. 114 como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Há, ainda, o fato gerador da obrigação acessória, que consiste naquele “que não configure obrigação principal”, elucidado no art. 115 do mesmo ordenamento.

A estipulação do fato gerador corresponde a uma peça estratégica do legislador, que oferece subsídio ao trabalho do Fisco. Sua definição ocorre conforme

interesses da arrecadação e da fiscalização tributária, além também de auxiliar na regulação do mercado nacional.

Assim, o Estado como único competente na formulação dos tributos, estabelecerá circunstâncias ao nascimento da obrigação tributária estipulando na lei todos os seus elementos. Isso será visível no caso da substituição da responsabilidade passiva, pois como é mais difícil ao Fisco cobrar de todos os contribuintes em uma cadeia produtiva, logo o legislador elege um dos elos dessa dinâmica como responsável tributário pelos fatos geradores que vários contribuintes praticaram.

Na circulação de produtos e serviços podem ser verificados vários fatos geradores. Contudo, para facilitar a administração fazendária, o legislador escolhe apenas uma hipótese de incidência, que corresponde ao momento em que surgirá a obrigação tributária. Escolhe também, somente um obrigado, que tomará para si a responsabilidade dos demais envolvidos. Apesar de os outros estarem relacionados diretamente ao fato gerador, apenas um arcará com a obrigação tributária nos casos de substituição tributária.

Isso será devidamente tratado no capítulo seguinte desta monografia, em que abordaremos a substituição em si. Independente da ocorrência do fato gerador, o legislador delimita uma circunstância diferenciada ao nascimento da obrigação, dando maior eficácia ao processo arrecadatário.

Essa flexibilidade na estipulação do fato gerador ocorre no ICMS. Como pode ser observado nesse caso, a tributação ocorre sobre uma cadeia produtiva, ou seja, toda vez que uma mercadoria circula (haja vista que o fato gerador do ICMS ocorre com a saída do produto do estabelecimento comercial). Estando o legislador autorizado a optar sobre qual fase desse processo a obrigação tributária se originará, bem como sobre qual agente recairá a responsabilidade de prestá-la.

O ICMS consiste em um imposto estadual que possui como fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte entre estados-membros e entre municípios, bem como a prestação de serviço de comunicação. Bem salienta Sabbag (2009, p. 616), “a base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior”. Contudo, por esse objeto, percebe-se que a circulação é um conceito dinâmico, que envolve várias pessoas,

sendo elas físicas e jurídicas. Desse modo, visando à facilitação arrecadatória do Estado, é que foi instituída a responsabilidade por substituição.

2.3 Obrigação Tributária

O tributo, revestido de seu caráter compulsório, não oferece aos seus destinatários a opção de se tornarem ou não contribuintes. Basta que convivam à luz da soberania estatal para estarem expostos aos seus ditames tributários, ou seja, basta que pratiquem o fato gerador.

É através da formação da obrigação tributária que a pessoa se torna um contribuinte obrigado a prestar contas dos fatos geradores a que tem ligação. A obrigação vem demonstrar a existência de um vínculo jurídico tributário, que comina em direitos e deveres respectivos.

A obrigação tributária se apresenta, sobretudo por seu caráter *ex lege*, pois, como dito, ela não se deriva da vontade das partes, mas sim da lei. O tributo somente se institui por meio da norma. Mesmo que o sujeito passivo desconheça sua procedência, estará submetido ao seu cumprimento.

O CTN foi formulado com fimco a estabelecer normas gerais de direito tributário, em cumprimento do art. 146, I da CF. Em virtude de seu primordial desígnio, esse ordenamento foi organizado em capítulos, enumerando passos a serem seguidos, desde a determinação da competência tributária, até o efetivo pagamento do tributo.

A partir dessa concepção, adverte-se que o tributo primeiramente deve ser previsto pelo legislador tributário. Logo, aguarda-se a ocorrência da hipótese de incidência no mundo fenomênico. Em seguida, a verificação do fato imponível dá origem à obrigação tributária, fazendo surgir as figuras do sujeito passivo e ativo. Contudo, tal obrigação por si só não vincula ao pagamento por parte do sujeito passivo. Esse valor devido pelo contribuinte deve ser lançado, de modo a constituir o crédito tributário.

Em síntese, são elementos da obrigação tributária os sujeitos passivo e ativo, bem como o objeto e a causa. Salienta-se que o objeto se dá mediante pagamento em pecúnia, o que a doutrina denomina de obrigação principal, tratando-se do ato de pagar. (SABBAG, 2009, p. 628).

Quando verificados os atos “de fazer” ou de “não fazer”, conclui-se tratar da obrigação acessória. Suas estipulações conferem instrumentos que visam garantir a quitação da obrigação principal, ou seja, almejam assegurar o pagamento do tributo.

Do mesmo modo que o legislador deve identificar o destinatário da obrigação principal, o mesmo procedimento deve ocorrer na acessória, a qual não cumprida, logo é convertida em prestação pecuniária (ou seja, obrigação principal), cabendo multa pela ação negativa ou positiva do contribuinte.

2.4 Sujeito Ativo

A priori, cabe salientar a distinção entre a capacidade ativa e a competência tributária. Não se pode confundir a capacidade para administrar, fiscalizar e arrecadar tributos, com a competência para legislar sobre normas tributárias.

O tema é versado pelo *caput* do art. 7º do CTN, que estabelece:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

O art. 18 da CF, ao qual a norma tributária faz alusão, diz respeito à divisão político-administrativa da República Federativa do Brasil.

Em outras palavras, o sujeito ativo seria aquele que detém a capacidade ativa tributária, ou melhor, que realiza as funções de arrecadação, fiscalização, administração e cobrança do tributo em espécie. Esta por sua vez pode ser exercida tanto pelo próprio Estado como por aqueles a quem ele delegar (pessoas de direito público e privado).

Já a competência tributária de criar ou editar leis cabe somente ao Estado-Soberano. Somente ele poderá determinar os sujeitos ativos e passivos das obrigações tributárias.

É possível inferir que apenas o Estado poderá estabelecer também a substituição do pólo passivo da obrigação. Se o destinatário do tributo deve ser bem descrito e determinado em lei prévia, logo, apenas ao Estado, na pessoa do legislador, poderá deliberar sobre quem figurará os pólos da relação jurídica.

O responsável tributário por substituição será determinado pelo legislador tão logo na elaboração da lei. Assim, os fatos geradores constituídos na circulação de mercadorias e serviços serão de responsabilidade a quem o ente determinar a

competência tributária, sendo vedado ao sujeito ativo optar de quem cobrará o tributo.

Os destinatários da capacidade ativa tributária podem constituir-se de pessoas jurídicas de direito público ou privado. Conforme o art. 7º do CTN, em seu §3º: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”. A lei deixa bem claro que competência e capacidade não se confundem.

No caso em que a mesma pessoa pública detiver tanto a competência quanto a capacidade ativa, não é exigido ao legislador expressar o sujeito ativo. Fica subentendido que o Estado está mantendo tanto a “titularidade” do tributo, como a tarefa de administração fazendária. Embora, sendo a capacidade ativa delegada à ente de direito público ou privado, esta deve ser devidamente autorizada no texto da lei (ATALIBA, 2005, p. 84).

O art. 155 da Carta Magna institui a competência do ICMS da seguinte maneira:

Art. 155. Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre (...):
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

É importante enaltecer que no sistema tributário brasileiro não cabe a solidariedade ativa. O ordenamento não permite a bitributação. A saber, somente um ente poderá ser credor de tributo específico, mediante autorização legal.

Em relação à solidariedade passiva, esta é autorizada, cabendo ao Fisco escolher de quem seja mais conveniente cobrar o cumprimento da obrigação. Não havendo benefício de ordem, o sujeito ativo não está vinculado a qualquer ordem de vocação ou preferência na cobrança dos tributos, sem perder de vista a indivisibilidade das obrigações.

Nos casos da substituição passiva, observa-se que o fato gerador é plurifásico, requerendo a dinamização das regras por via de consequência. Assim, o ICMS requer a estipulação também de somente um sujeito ativo capaz de cobrar o tributo. Isso dependerá do caminho realizado pela circulação de mercadorias ou de serviços.

Sendo o estado- membro detentor da capacidade ativa pelo ICMS, logo há de se delimitar a qual Estado cabe o ICMS tendo em vista as circulações

interestaduais. Tendo em vista não caber à bitributação, as operações que materializam de um estado ou país a outro recebem regras específicas, trazidas pelos incisos do § 2º do art. 155 e resumidas por Sabbag (2009, p. 949) da seguinte maneira:

- a) operações intraestaduais: o ICMS, por óbvio compete ao estado em que se realizou a operação. Se ocorrer no Distrito Federal (operação intradistrital), o imposto caberá ao DF;
- b) operações de importação: o ICMS cabe ao estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, mesmo que o bem haja ingressado no território nacional por estado diverso do destinatário;
- c) operações interestaduais: o ICMS tem aqui uma sistemática peculiar, dependendo da atividade exercida pelo destinatário (consumidor final) da mercadoria – se contribuinte ou não.

Por fim, cumpre salientar que nem sempre o sujeito ativo é o mesmo que receberá a receita arrecadada. Explicita Chimenti (2006, p. 42) que, “caso o valor arrecadado se destine aos cofres do poder tributante, da pessoa política que detém a competência tributária, ocorre o fenômeno denominado ‘sujeição ativa auxiliar’”. Para o autor, a pessoa jurídica que figura no pólo ativo dessa relação tributária age “em nome e por conta do poder tributante, simplesmente auxiliando-o”. (CHIMENTI, 2006, p. 43).

Inobstante a situação supra, quando o fruto da arrecadação se destina ao próprio sujeito ativo, ocorre o que se denomina de parafiscalidade. Esse fenômeno é observado então quando é autorizado ao sujeito ativo auferir o tributo arrecadado. Via de regra aquele que apreende a competência, capta também a capacidade, sendo a parafiscalidade uma exceção à regra geral.

2.5 Sujeito Passivo

O sujeito passivo revela a pessoa que atua como devedora na relação jurídico tributária, correspondendo àquela que terá seu patrimônio diminuído por ter dado causa à materialização da hipótese de incidência, decorrendo no fato gerador.

Reza o art. 123 do CTN que o sujeito passivo será sempre determinado em lei, independentemente de convenção particular que dite o contrário. Nenhum contrato entre as partes será capaz de destinar ônus tributário à pessoa diversa da antevista na norma. Não terá efeito algum à observância das regras da Fazenda Pública.

Nesse sentido, um exemplo torna-se claro quando o mercador de produtos e serviços embute o valor do imposto pago por substituição em seu material repassando o encargo ao destinatário final. No final quem paga é o consumidor, contudo este nunca será sujeito passivo para o Fisco, mas, sim, o comerciante.

O art. 4º da Lei Complementar n. 87/96 estabelece o sujeito passivo do ICMS como:

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) importação de bens de qualquer natureza;
- c) prestadoras de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- d) prestadores de serviços de comunicação.

Entretanto, essas pessoas seriam os contribuintes por excelência, figurando como causadores diretos dos fatos geradores em questão. Já o art. 121, parágrafo único, II do CTN admite a possibilidade de o pólo passivo ser ocupado por um substituto responsabilizado pela lei a prestar a obrigação tributária.

Apesar de esse responsável não ter ligação direta com a origem de todos os fatos geradores sobre os quais incide a tributação, ele participa da cadeia de circulação de produtos e serviços. E, por conveniência à Fazenda Pública, é eleito responsável pelo pagamento do tributo cujo fato gerador já tenha ocorrido ou venha a ocorrer.

É importante ter em mente que o sujeito passivo, regra geral, pode ser identificado “como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação principal”. Ou mesmo aquele que se encontra inserido em uma situação tipificada pela lei como geradora do tributo. Daí decorre a assimilação automática do sujeito passivo pela “simples descrição da materialidade do fato gerador”. Porém, quando não houver relação direta entre o sujeito passivo e o fato impositivo, logo tem-se a figura do responsável. Esta, por não ser óbvia, carece estar explícita no texto legal, que deve determiná-la (AMARO, 2006, p. 146).

No terceiro e último capítulo, as diferenças entre o contribuinte por excelência e o responsável tributário serão mais bem delineadas. A partir dos princípios estudados e dos elementos tributário verificados, pretende-se analisar a responsabilidade por substituição no Direito Tributário.

3 CARACTERIZAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A sujeição passiva compreende tanto a figura do contribuinte quanto a figura do responsável tributário. As duas se diferem, porém, quanto à aproximação ao fato gerador.

Enquanto o contribuinte possui uma ligação direta e subjetiva com o fato gerador, o responsável se relaciona indiretamente à hipótese de incidência. Contudo, a lei o “chama” para o pólo passivo da obrigação tributária. Tal entendimento advém do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando, sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa na lei;

O inciso II do dispositivo supra demonstra que o responsável não elimina nem substitui a figura do contribuinte. Ambos coexistem, contudo, o dever de prestar a obrigação tributária fica a encargo somente do responsável, a partir do momento que o contribuinte materializa o tipo previsto como fato gerador.

O responsável por substituição é assim denominado pelo fato de sua obrigação estar estabelecida na lei, por vezes até antes da ocorrência da hipótese de incidência.

Salienta-se que, apesar do instituto do responsável, a carga tributária levará sempre em consideração o fato gerador surgido por conta do contribuinte. Bem como, será levando em conta as características do contribuinte na concessão de isenções, imunidades e gradações. Dessa forma, as particularidades do substituído serão repassadas ao substituto. (ATALIBA, 2005, p.91).

A responsabilidade por substituição corresponde à situação em que um terceiro, alheio à materialização do fato gerador, reveste-se da condição de sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o encargo advindo de texto legal. Essa opção ocorre quando o legislador entende favorável à Administração Fazendária arrecadar somente de uma pessoa os tributos gerados em uma cadeia produtiva. Vê-se de pronto que tal modalidade torna a arrecadação mais prática e econômica.

O responsável por substituição configura como o destinatário legal tributário, que tem o dever de quitar a prestação pecuniária, ou seja, o tributo. Alfredo Augusto Becker, trazido por Coelho (apud, 2004, p. 718) afirma que:

Existe o substituto legal toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo-presumido.

A base do conhecimento tributário ensina que, nascendo o tributo do fato gerador, logo, somente poderá configurar como sujeito passivo, aquele que possui ligação direta e pessoal com o fato imponible. Na responsabilidade por substituição esse limite é alargado, permitindo que seja responsabilizada pessoa que possua uma relação com o fato imponible, sem ser essa necessariamente direta e pessoal.

Encontra-se aí a primeira distorção jurídica apresentada pela substituição do pólo passivo, entendendo-a como válida, desde que o substituto tenha participado de alguma forma da materialização da hipótese de incidência.

Apesar de dilatado o poder de escolha do legislador quanto ao responsável, ele não poderá optar por uma pessoa totalmente alheia ao processo de circulação de mercadorias e serviços.

Apontados os questionamentos quanto a pessoa do substituto, a transferência do encargo tributário pode ocorrer em duas modalidades, a saber, “substituição tributária para trás” e “substituição tributária para frente”.

A primeira denomina-se responsabilidade de substituição para trás, ou seja, o sujeito passivo será responsável pelo pagamento de tributos relativos a fatos geradores passados. Um exemplo disso ocorre quando o legislador elege o “industrial como substituto pelo recolhimento dos tributos incidentes na aquisição de insumos”. Nota-se que os insumos estão em circulação desde o momento que saíram das mãos do produtor rural, lapso temporal em que já ocorreram fatos geradores de obrigações tributárias. Entretanto, o encargo recai apenas sobre o industrial, sendo mais favorável cobrar de pessoas jurídicas organizadas e registradas, do que de inúmeros pequenos produtores rurais. (SPAGNOL, 2004, p. 198).

A segunda é a substituição tributária para frente, quando o sujeito passivo tem o “dever de recolher tributo devido em razão de fato gerador que provavelmente irá acontecer no futuro”. (SPAGNOL, 2004, p.198 e 199).

No intuito de manter vigentes os princípios constitucionais e, sobretudo, tributários, o legislador geralmente impõe a responsabilidade tributária ao agente cujo poder de organização é maior. O exemplo clássico das montadoras de automóveis evidencia tal opção, sendo obrigadas pelo pagamento de tributos futuros, que virão a ocorrer no momento da venda dos carros pelas concessionárias.

A substituição para trás obedece aos preceitos constitucionais, uma vez que o tributo já foi originado por um fato gerador que efetivamente ocorreu, sendo, portanto, calculável.

No entanto, estudos sobre a substituição tributária para frente discutem a constitucionalidade dessa modalidade, a qual depende de uma presunção de que o fato gerador irá ocorrer. Essa dúvida gera incertezas no campo do Direito, ferindo alguns princípios constitucionais, e, acima de tudo, colocando em risco a segurança jurídica. Pelo que foi explanado ao longo do trabalho, verificou-se a exigência da concretização do fato gerador no mundo fenomênico para que um tributo seja cobrado. Não obstante, no caso em tela, tal preceito é deixado de lado, visando apenas à facilitação no processo arrecadatário.

Spagnol (2004, p. 198) afirma ainda que a responsabilidade por substituição para frente lesaria o princípio da capacidade contributiva, uma vez que, sem a ocorrência do fato imponible, a lei não teria meios de estipular a capacidade contributiva do responsável.

Nesse vereda, podemos aproveitar os ensinamentos de Ataliba (2005, p. 87) que brilhantemente pondera: “o legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible”.

Pela lógica apresentada através dos princípios e dos elementos gerais do Direito Tributário, seria impossível falar de substituição de pólo passivo que ainda não existe, tendo em vista a inoccorrência do fato gerador, muito menos obrigação tributária.

Entretanto, em 1993 a Emenda Constitucional tratou de “constitucionalizar” a substituição tributária para frente. É claro e evidente que o instituto da substituição para frente vai de encontro ao princípio da segurança jurídica, configurando uma excepcionalidade. Alguns acreditam que a Emenda Constitucional lesou cláusula pétrea, disposta no artigo 60, §4º da Constituição Federal uma vez que extinguiu direito e garantias individuais.

Mas o poder constituinte derivado entendeu que tal substituição não lesa a Constituição. Entenderam que, pelo contrário, o fato gerador presumido traria maior eficiência ao Fisco.

No intuito de manter vigentes os princípios constitucionais e, sobretudo, tributários, o legislador geralmente impõe a responsabilidade tributária ao agente cujo poder de organização é maior. O exemplo clássico das montadoras de automóveis evidencia tal opção. Sendo obrigadas pelo pagamento de tributos futuros, que virão a ocorrer no momento da venda dos carros pelas concessionárias. Fica demonstrado que por serem as montadoras o elo mais forte da cadeia de circulação do produto, logo esta é responsabilizada por substituição.

Alguns doutrinadores entendem também que a substituição para frente lesaria o princípio da não-cumulatividade. Contudo, o que ocorre é um adiantamento dos impostos, e não a tributação sobre tributação. Esse adiantamento, por sua vez, é repassado pela mecânica de preços, até chegar ao consumidor final.

Reza o artigo 150 da Constituição Federal, implementado via Emenda Constitucional nº. 03/93, em seu §7º que:

§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.

Advogam os defensores da responsabilidade tributária para frente que tal instituto não é inconstitucional, visto que é possível a restituição do tributo cobrado, caso o fato gerador não se torne efetivamente imponível. A presunção do fato gerador exigiu uma preocupação do legislador quanto à observância dos fundamentos precípuos tratados ao início deste trabalho monográfico.

Voltando ao exemplo das montadoras, suponha-se uma delas já esteja regular com o pagamento de tributos relativos a carros que a caminho da concessionária sofram um acidente e percam sua utilidade. Logo, o produto pereceu, perdendo seu objeto e, portanto, impossível de chegar ao consumidor final. Logo, a inoccorrência da venda não gerará a tributação antecipadamente cobrada. Nesse caso a montadora poderá reaver os valores pagos junto ao Fisco.

Apesar de essa possibilidade parecer um tanto quanto plausível na lei, na realidade ela não se materializa de forma tão certa. A inoccorrência do fato gerador presumido não gera o direito ao ressarcimento imediato. Ocorre o crédito tributário junto ao Fisco, que realizará a compensação no exercício seguinte.

Em uma situação hipotética, em que o responsável por substituição fique com um crédito tributário, porém no exercício seguinte não haja débito para a compensação, como fica o valor pago de forma indevida? Pensando nessa impossibilidade de compensação, o substituto tributário acaba por embutir no preço da mercadoria ou serviço o valor pago antecipado ou posteriormente, e o repassa ao consumidor.

O artigo 166 do Código Tributário Nacional protege o comprador ou consumidor final, prevendo a restituição de “encargo financeiro suportado”, desde que comprovada a transferência. Caso o substituto não comprove a autorização da para a cobrança, incorre em enriquecimento sem causa. Todavia, nem todos os destinatários deste artigo estão preparados para cobrarem seus direitos. Sendo

corriqueiro o transpasse dos encargos ao elo presumidamente mais fraco da circulação de mercadorias e serviços. (SABBAG, 2009, p. 949).

Apesar da existência desse artigo, encontra-se na doutrina quem entenda que sendo o consumidor final o substituído, logo o repasse é válido. Já que na verdade quem deveria pagar o tributo, seria o contribuinte por excelência. Mas há de convir que nem todos os encargos gerados na circulação de mercadoria e serviços seriam devidos somente ao consumidor final.

Além do exposto, o artigo 23 da Lei Complementar 87/96 estipula o seguinte:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo Único – O direito de utilizar o crédito extingue-se após de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Sendo o crédito tributário passível de prazo prescricional, caso a compensação não seja possibilitada dentro de cinco anos, logo o substituto ficará com seu prejuízo. Peixoto (2000, site jus uol), de maneira acertada, entende ser necessária uma regra quanto ao registro desse crédito. Mas não quanto à sua utilização. Em suas palavras:

[...] o direito de se creditar o ICMS não poderá ter limite temporal, pois se assim a lei dispuser, estará sendo vedado um direito maior, o direito de o contribuinte não pagar imposto cumulativo, como determina a Constituição Federal.

Vale à pena lembrar o inciso II, do §2º do artigo 155 da Carta Magna:

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Restam manifestadas as possibilidades de não ocorrência da compensação do crédito tributário, não cabendo ao legislador infraconstitucional impor qualquer excepcionalidade adicional.

Ataliba (apud PEIXOTO, 2000, site jus uol) acrescenta também que:

É a Constituição, meus senhores, que dá a mim, cidadão que pratico operações mercantis, no Brasil, o direito de creditar o ICM relativo às operações anteriores; não é lei nenhuma. (...) Este é um direito Constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional, de quem pratica operações mercantis. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição.

Fica claro, portanto, que apesar de o instituto da substituição tributária ter sido pacificado através da Emenda Constitucional nº. 03/93, sua aplicabilidade ainda gera controvérsias na prática, ensejando discussões doutrinárias acerca do assunto.

Sua existência é fundamentada na praticabilidade da tributação, podendo ser equiparada ao princípio da economia processual. O seu objetivo é tornar eficaz o procedimento arrecadatório, eliminando custos administrativos e, sobretudo, fiscalizatórios.

Partindo da premissa que o fato gerador, como seu próprio nome já diz, representa o surgimento de uma obrigação tributária, muitos contribuintes tentam de diversas formas evitar sua materialização. Dentro dessa conjuntura, encontram-se duas situações distintas, a evasão e a elisão.

A evasão consiste na prática de atos ilícitos para esconder a consolidação do fato imponible, mascarando-o como não típico à lei, de maneira que o contribuinte sonega a ocorrência do fato gerador. Já a elisão nada tem de ilícita, pois o sujeito passivo apenas utiliza alternativas que lhe encarguem tributações menores. Seu intuito é a diminuição do encargo tributário por meios admitidos em lei.

Nesse vereda, devido ao ICMS apresentar fatos geradores plurifásicos, e envolver um número por vezes considerável de pessoas na circulação das mercadorias e serviços, a evasão sempre foi um fato corriqueiro.

A substituição para frente funciona como um instrumento disponível ao legislador, que auxilia a administração fazendária na arrecadação do tributo.

Data-se que o instituto da substituição para frente surgiu em 25 de outubro de 1966, através da Lei nº. 5.172, que carrega em seu artigo 58, § 2º, II:

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço a da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

Interessante registrar que tal redação foi modificada pela Lei Complementar nº. 44 de 1983, mantendo a ideia do industrial e do comerciante atacadista como substitutos do imposto devido ao varejista.

É notável que a ideia já exista há algum tempo, contudo foi consolidada com a Emenda Constitucional 03/93, que trouxe a nova redação para o §7º do artigo constitucional 150.

Enfim, a análise doutrinária permitiu encontrar pontos de vistas contrários e favoráveis ao instituto da substituição tributária. A modalidade “para frente” demonstrou ser o tema de maior divergência entre os estudiosos.

Apesar das questões levantadas, sua existência é um fato fundamentado na Carta Republicana. Apesar de ir de encontro com alguns princípios, o legislador conseguiu expressar no texto legal meios de não fugir tanto dos ditames constitucionais, alargando sua aplicabilidade. Ao que tudo indica, resta apenas definir melhor os procedimentos que asseguram ao contribuinte substituto o direito de ressarcimento do tributo pago a mais.

Além do mais, podem ser verificadas outras formas de antecipação de tributação no direito brasileiro, como as taxas de serviços públicos, que são pagas antes mesmo da efetivação do fato gerador.

Cumprir destacar que a responsabilidade por substituição demonstra uma resposta à demanda contemporânea do mercado.

Com o desenvolvimento da política tributária, as modificações são imprescindíveis em nome da segurança e certeza fiscal. Mas nunca deve perder de vista o contexto principiológico constitucional.

Ao final, traz-se à baila o ilustre entendimento de Ataliba (2005, p. 94):

Por isso, a ‘deslocação’ do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnere, sejam os desígnios constitucionais referidos, sejam os diversos preceitos que harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário – têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade).

Diante dessa citação, evidencia-se a relevância do estudo hermenêutico discutido no início deste trabalho. Certo é que toda inovação constitucional deve estar fundada nos princípios da Constituição para que nosso Estado de Direito não corra o sério risco de editar “normas constitucionais inconstitucionais”. Com isso,

este trabalho não pretende afirmar que o art. 150, §7º seria uma hipótese de “norma constitucional inconstitucional”. Apenas pretende-se expor que há discussões doutrinárias que devem ser respeitadas – as quais tratam o instituto da substituição “para frente” com sérias reservas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho monográfico foi elaborado com base nas doutrinas em voga no Direito Tributário Brasileiro hodierno, além da contribuição de artigos jurídicos que ampliaram o campo de discussão do tema explanado.

Tendo como ponto de partida a Hermenêutica Constitucional, traçou-se um caminho com vistas ao entendimento do conceito da sujeição passiva por substituição na dinâmica tributária vigente no país. Ou seja, partindo da

principiologia advinda da Carta Magna, esta foi analisada no contexto de Direito Tributário, sendo o conceito de *pessoa*, substituído pelo de *contribuinte*.

Tornou-se necessário adequar e, conseqüentemente, contextualizar os Princípios Constitucionais ao ramo tributário, de maneira que foi de suma importância trazer logo no primeiro capítulo o esquema principiológico, para, a *posteriori*, adentrar-se nos conceitos tributários propriamente ditos.

A *priori* foi analisado o Princípio da Legalidade, sendo o mesmo inerente à qualquer e todo estudo jurídico. Encontrado no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, tal princípio foi transferido para sua forma tributária no artigo 150 inciso I, do mesmo texto, segundo o qual veda às pessoas políticas a criação ou majoração dos tributos sem a respectiva lei. Seu principal objetivo é garantir a denominada *estrita legalidade*. Seu entendimento anda em conjunto com os termos do Princípio da Tipicidade, estabelecendo que o tributo tenha sua criação, majoração e efetivação somente por de lei, devendo ser o mais especificado possível pelo legislador. Vimos que o tributo deverá ser totalmente individualizado na norma, de modo a instituir o detalhamento da respectiva hipótese de incidência, bem como seus sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Ainda que no primeiro capítulo restou demonstrado o Princípio da Isonomia Tributária, como decorrente do *caput* do art. 5º, da Constituição, o qual assegura igualdade de tratamento a todos os cidadãos perante a lei. Tal princípio é visto pelo Direito Tributário no art. 150, inciso II, também da Carta Magna, o qual guarda pertinência com a capacidade contributiva do cidadão, que constitui conteúdo do preceito observado adiante. O Princípio da Capacidade Contributiva é extraído do art. 145, em seu §1º da Lei Maior. Este por sua vez, permite ao legislador tributário utilizar uma espécie de discricionariedade limitada, ao auferir a capacidade econômica do contribuinte na instalação do *quantum debenteur*. Essa limitação, como vimos, é justamente aclarada pelo Princípio da Vedação ao Confisco, contido no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, e estudado no mesmo capítulo, deixando subentendido que, qualquer o tributo que “retirar parte substancial da propriedade ou da totalidade da renda do contribuinte” se torna eivado de inconstitucionalidade.

Finalizando a primeira parte do trabalho, foi trazido o conceito do Princípio da Transparência Fiscal, densamente ligado ao da Legalidade e da Tipicidade,

segundo o qual o contribuinte tem o direito de saber o que está pagando, de modo que tal informação deve estar contida no texto da lei.

Adiante, foram tratados os termos mais específicos à matéria tributária. Estes, por sua vez, mereceram ressalto, já que compõem o objeto fim do presente estudo, seja ele a caracterização da substituição do sujeito passivo como contribuinte por responsabilidade. Nesta linha, o segundo capítulo iniciou-se com o conceito de *tributo*, não por acaso. Tal conceituação fez-se mister pelo fato do mesmo constituir-se como centro de análise e essência do Direito Tributário.

Foi examinado o conceito de *fato gerador*, que são situações advindas do mundo real, desdobradas em determinações legais, como ocorre na sujeição passiva por responsabilidade. Configurando-se como o liame entre a passagem do sujeito à condição de contribuinte.

Vimos que a lei estabelece uma hipótese de incidência do tributo, através da descrição de uma situação dada como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. E, logo que este fato se materializa no tempo e no espaço, atendendo rigorosamente à conjuntura antecedida na lei, sua denominação é substituída de *fato gerador* a *fato imponível*.

Pormenorizando o assunto ao longo do trabalho, o segundo capítulo se finda assinalando os caracteres da *obrigação tributária*. Cumriu-se examinar que a expressão apresentada resume um complexo de elementos subsistentes, quais sejam: lei prévia; fato gerador; sujeição passiva e ativa; e prestação, concluindo-se, que a obrigação tributária se perfaz da existência concorrente de todos esses elementos, sem exceção. O próprio conceito de *obrigação* induz à ideia de relação, e no ramo jurídico-tributário, esta vinculação se dá entre o cidadão-contribuinte com o Estado, justificando o caráter de Direito Público da qual a *obrigação tributária* se reveste. Nesse capítulo foram analisadas as minúcias da expressão supra, tratando de sua origem e dinâmica.

Vimos que o *sujeito ativo* como elemento da obrigação tributária pode ser a Pessoa Jurídica de Direito Público, titular da capacidade para exigir a prestação tributária, sendo esta delegável aos órgãos da Administração Pública.

Entendeu-se também o conceito de *sujeito passivo*, que é compreendido como o contribuinte, equivalendo ele a pessoa que deve o pagamento do tributo. Assim, analisou-se a sujeição passiva direta e indireta. Vimos que a sujeição direta

recai sob aquele que possui ligação íntima e imediata com o fato gerador, como próprio contribuinte. Enquanto que a indireta, consistiria em uma terceira que pessoa que se reveste da responsabilidade de quitar a obrigação tributária, chamada *responsável*. Tal encargo advém da lei, seja por *substituição*, por *sucessão*, ou por *responsabilidade*.

Contudo, a presente lida absteve-se a instruir apenas a matéria concernente à primeira modalidade, tendo assim, como alvo mais específico, o sujeito passivo responsável por substituição. De um modo geral, o estudo pretendeu analisar o instituto da substituição tributária, prevista pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 128. A intenção desta pesquisa monográfica foi, certamente, fornecer condições para a individualização deste conceito.

Afinal, com o manejo de doutrinas conceituadas na área tributária, pretendeu-se destrinchar os rudimentos pertinentes a parte geral, sem adentrar nos impostos em espécie. Foram trazidas algumas considerações acerca do ICMS, a título exemplificativo, já que nele se aplica a substituição do pólo passivo por substituição.

O propósito de conhecer, inicialmente, os fundamentos estruturais da matéria, para reunir condições de bem compreender os principais aspectos da sujeição passiva por substituição foi alcançado no último capítulo. Nele, buscou-se aprofundar nas modalidades de substituição tributária. Vimos que existe a modalidade cujo fato gerador é presumido e outra a qual o fato gerador já ocorreu.

Apesar de compreender o fato gerador como o liame no qual surge a obrigação tributária, nessas duas modalidades ocorre uma excepcionalidade, motivo pelo qual surgem discussões na doutrina acerca de sua validade. O responsável adquire sua obrigação por estipulação de lei específica, antes mesmo da ocorrência da hipótese de incidência.

Com o intuito de tornar a arrecadação tributária mais prática e eficiente, o legislador entendeu mais conveniente eleger uma pessoa como contribuinte de vários fatos geradores ocorridos em uma cadeia produtiva.

Inicialmente, foi observada a necessidade da ocorrência do fato imponible para surgir a obrigação, porém esta realidade foi alargada, permitindo recair o encargo a pessoa diversa daquela que efetivamente o deu causa, visto que no

ICMS, o legislador deverá eleger um dos agentes envolvidos na circulação de mercadorias e serviços.

A substituição “para trás” não foge dos preceitos constitucionais, obedecendo à precedência do fato gerador, para instituir a obrigação. Contudo, a substituição “para frente” encontra maiores ponderações na doutrina, pelo fato de se basear em fato presumido, indo de encontro ao princípio basilar da segurança jurídica.

Resta claro que, a substituição do pólo passivo tributário foi solidificada através da Emenda Constitucional 03/93, exaurindo qualquer dúvida quanto a sua validade. Entretanto, na doutrina, persistem algumas questões, principalmente quanto à sua aplicabilidade.

O presente trabalho monográfico apresentou estas questões, de maneira a clarear os pontos convergentes, buscando a compreensão do instituto com base nos elementos fundantes do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ADIN-MC 1075. Disponível em:
<redir.stf.jus.br/paginarpub/pagador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em:
09 jul. 2011.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

COÊLHO, Sacha Caemon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Constituição Federal 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 03 ago. 2011.

Decreto Lei n. 406. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm#art.13>. Acesso em: 03 ago. 2011.

Emenda Constitucional n. 03. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 03 ago. 2011.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda *et al. Dicionário Aurélio Júnior: dicionário escolar da língua portuguesa*. Curitiba: Positivo, 2005.

Lei n. 5.172 de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172compilado.htm>. Acesso em: 03 ago. 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Créditos de ICMS: limites do legislador infraconstitucional*. Disponível em: <[HTTP://jus.uol.com.br/revista/texto/1408/creditos-de-icms-limites-do-legislador-infraconstitucional](http://jus.uol.com.br/revista/texto/1408/creditos-de-icms-limites-do-legislador-infraconstitucional)> Acesso em: 12 jul. 2011.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>> Acesso em: 21 set. 2011.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. (2005). *O Princípio da Transparência no Direito Financeiro*. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br/cgi-bin/upload/texto839.rtf>. Acesso em: 13 ago. 2011

TORRES, Ricardo Lobo. (2006). *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*. Disponível em: <www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2011.

Vade Mecum / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes – 10. ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010.

VARSAÑO, R. *et al* (org). (1998). *Texto para discussão nº. 583: Uma análise da Carga Tributária do Brasil.* Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2011.