

## **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA GRANDE DESCULPA DA MODERNIDADE PARA RESOLVER A NECESSIDADE DE CAIXA DOS ESTADOS**

CELSO ALVES FEITOSA<sup>1</sup>

**SUMÁRIO:** *INTRODUÇÃO. 2 POSICIONAMENTOS PRÓS E CONTRAS NA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. 3 QUESTÃO DA CONSTITUCIONALIDADE. 4 COBRANÇA DE IMPOSTO SEM FATO GERADOR E A MODERNIDADE. 5 ECONOMIA DE MERCADO. 6 LOUCURA AO ALCANCE DE TODOS. 7 INCOMPATIBILIDADE DA ST DO ICMS COM A OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. 8 PORTARIA CAT 17/99. 9 NOVA PORTARIA DE RESSARCIMENTO – CAT 158/2015. 10 MANICÔMIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 11 MONOGRAFIA DE ÂNGELO DE ANGELIS. 12 RECENTE CONVÊNIO 52/2017. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.*

**RESUMO:** Não há dúvida de que o regime de tributação pátrio consagrou como válida a substituição tributária, endossado pelo Poder Judiciário, legitimado nos artigos 150, § 7º da CF/88; 97, inc. III e 128 do CTN e 6º da LC 87/96 e, especialmente, no caso do Estado de São Paulo, pelo artigo 8º da Lei 6.374/89. Ocorre que a pretexto de melhor controle da arrecadação, entre as diversas justificativas para o ICMS/ST, passou o Fisco a cobrar de forma “antecipada”, na primeira fase da operação relativa à circulação de mercadorias, não só o imposto devido nesta operação chamada própria - momento do

---

<sup>1</sup> Formado pela Universidade Mackenzie de São Paulo (1971), Especialista em Direito Tributário, Administrativo e Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, atuando há mais de 43 anos nas áreas de Direito Tributário; Administrativo e Societário. Atuou como Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, inclusive integrante da Câmara Superior de 1988 a 2015. Foi Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes (IRPJ) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais de 1987 até 2004. É autor de diversos artigos em repositórios especializados, tais como “Revista Dialética de Direito Tributário” (Oliveira Rocha – Com. E Serv. Ltda), “Repertório IOB de Jurisprudência” (Informações objetivas Publicações Jurídicas Ltda.), “Processo Administrativo Fiscal” (1º e 2º vols. – Oliveira Rocha – Com. E Serv. Ltda), “Sujeição Passiva, Solidariedade e Obrigação de Reter e Recolher o Tributo” (Fiscosoft, Artigo Estadual 2014/0437, com Eurico Marcos Diniz de Santi), dentre outros. E-mail: celsofeitosa@alvesfeitosa.com.br.

fato gerador inicial e concreto - mas também o imposto que no futuro seria devido por nova operação negocial, por exemplo, a do distribuidor, do varejo; de balcão. Criou-se então a tributação sobre a venda futura, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador da(s) operação(ões) subsequente(s). A principal justificativa dos defensores de tal forma de cobrança era a simplificação da fiscalização; concentração da arrecadação e o melhor controle no combate à sonegação. A substituição tributária, conquanto prevista no sistema tributário nacional como forma legítima de tributação, repentinamente, a partir de 2007, foi descoberta pela administração como uma nova forma de arrecadar, com maior rapidez e melhor, “antecipadamente”, incrementando o saldo de caixa dos Estados. Cuidou o legislador estadual de buscar o imposto que estaria nos estoques dos sujeitos passivos, nos momentos em que incluídos tais e quais produtos na esfera dos contemplados pelo rol de substituição, conquanto ausente operação presumida relativa à circulação. A presente reflexão sobre o tema se justifica por entender que a cobrança de imposto antes da ocorrência do fato gerador no quanto presumido, de forma generalizada, se afigura inadequada sob o ponto de vista econômico, mormente em função da recente mudança de entendimento do STF. A substituição tributária do ICMS para frente, da forma generalizada como hoje praticada, criou para as empresas problemas quase que insolúveis, aumentando sobremaneira o chamado “Custo Brasil”, dificultando a livre concorrência local e internacional, fomentando, especialmente, a guerra fiscal entre Estados. Sequer com o Simples nacional existe harmonia. Diante de tal cenário indaga-se se a cobrança do ICMS/ST, nos moldes atuais, efetivamente se justifica, especialmente quando considerado o dever de devolver o que foi pago antecipadamente a maior. Chama-se tal balburdia, no presente artigo, de “Inferno (de Dante) – Jurídico Tributário”! E é neste “inferno” que vive atualmente o contribuinte brasileiro, sempre tido como sonegador, pecha que justifica as “invenções” criadas. Deveras, ainda que considerado o quanto fixado na recente decisão do STF - ressarcimento - o cumprimento não se dá na forma do quanto estabelecido constitucionalmente e mesmo nos poucos Estados da Federação que pagam o devido ao sujeito passivo tal só ocorre após o atendimento de uma miríade de obrigações acessórias e vistorias do Fisco, de absurda complexidade, garantindo longo período de espera para o contribuinte antes da repetição.

**PALAVRAS-CHAVE:** Substituição tributária. ICMS/ST. Reflexão. STF. Repetição.

## **TAX SUBSTITUTION - MODERNITY – THE STATE NEED FOR CASH – THE BIG EXCUSE**

**ABSTRACT:** There is no doubt that the Brazilian tax system set as valid the Tax Substitution, endorsed by the Judiciary Branch, legitimated by articles 150, paragraph 7 of Federal Constitution/88; 97, item III and 128 of the CTN and 6 of LC 87/96 and, especially in the case of the State of São Paulo, by article 8 of the Law 6.374/89. It occurs that under the pretext of better controlling collection, among the various justifications for ICMS/ST, the Tax Administration started charging “in advance”, in the first phase of the operation regarding the circulation of goods, not only the tax due in this operation called own - moment of the initial and concrete triggering tax event - but also the tax that in the future would be due in a new business transaction, for example, the distributor, the retail; over the counter. Taxation was then created on the future sale, that is, before the occurrence of the triggering event of the subsequent transaction(s). The main justification for the defenders of this form of collection was the simplification

of inspection; concentration of collection and better control in the fight against evasion. The Tax Substitution, although foreseen in the national tax system as a legitimate form of taxation, suddenly from 2007, was discovered by the administration as a new way of collecting, faster and better, "in advance", increasing the cash balance of the States. The state lawmaker started to look after the tax that would be in the inventory of the taxpayer, in the moments in which included such and which products among those contemplated in the list of substitution, although absent presumed operation related to the circulation. The present analysis on the subject is justified on the understanding that the collection of tax before the occurrence of the triggering event in the presumed, in a general fashion, seems inadequate from the economic point of view, mainly due to the recent change of understanding of the Supreme Court. The ICMS onwards, in the generalized manner as performed today, created almost insoluble problems for companies, which are greatly increasing the so-called "Brazil Cost", hampering free local and international competition, especially fomenting the tax battle between states. There is no harmony even with the "Simples Nacional". In view of such scenario, one may question whether the collection of the Tax Substitution, in the current mold, is effectively justifiable, especially when considered the obligation to refund what was paid in excess in advance. Such a blunder is called, in this article, as "The Hell (of Dante) – Legal Tax"! And it is in this "hell" that the Brazilian taxpayer lives today, always taken as an evader, label that justifies the "inventions" created. Indeed, even if considered what is set forth in the recent decision of the Supreme Court – restitution – the fulfillment is not in the form of how much was constitutionally established and even in the few States of the Federation which pay the due to the taxpayer it only occurs after the fulfillment of a myriad of ancillary obligations and inspections by the Tax Administration, of absurd complexity, guaranteeing a long waiting period for the taxpayer before the restitution.

**KEYWORDS:** Tax substitution. ICMS/ST. Analysis. STF. Restitution.

## INTRODUÇÃO

Não há dúvida de que o regime de tributação pátrio consagrou como válida a substituição tributária (ST), endossado pelo Poder Judiciário, ao estabelecer sua legitimidade no Art. 150, § 7º, da Constituição Federal (CF)<sup>2</sup>:

*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição,*

---

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017. 3 BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (grifo nosso).

Em apoio, o Art. 128, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>3</sup>, dispõe:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, *a lei pode atribuir* de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (grifo nosso).

Ao mesmo tempo, o Art. 6º, da Lei Complementar 87/96<sup>4</sup>, fixa: “*Lei estadual poderá atribuir* a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (grifo nosso)”.

Por fim, em consonância com o disposto no Art. 97, inciso III, do CTN<sup>5</sup>, a legislação paulista, no Art. 8º, da Lei 6.374/89<sup>6</sup>, assim cuida:

São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados:

I - o destinatário da mercadoria - comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, exceto produtor ou extrator de minério - quando devidamente indicado na documentação correspondente, relativamente ao imposto devido na saída promovida por produtor ou extrator de minério;

[...]

§ 17 - O Poder Executivo poderá atribuir a condição de sujeito passivo por substituição tributária a que se refere o inciso IV à cooperativa de

---

<sup>3</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>5</sup> BRASIL, 1966, op. cit.

<sup>6</sup> SÃO PAULO (Estado). Lei 6.374, de 1 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

produtores ou à empresa comercializadora de etanol, tal como definida e autorizada por órgão federal competente.

Muito se questionou sobre a validade de cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para frente. Efetivamente a questão gerou – e ainda gera – muita discussão, embora atualmente seja, quanto à sua validade, matéria sob concreto por decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

A origem do instituto, segundo relato de Benicio<sup>7</sup>, poderia ser sumariada no seguinte:

A partir da Lei Complementar n. 44/83, popularizou-se, definitivamente, a utilização da substituição tributária por conveniência como mecanismo facilitador da fiscalização e do recolhimento de ICMS, tanto nas operações intraestaduais quanto nas interestaduais.

[...]

Ao não determinar a possibilidade de implementação da substituição tributária por conveniência na arrecadação do ICMS, a Constituição Federal, em sua redação original, implicitamente afastou essa ideia, deixando de recepcionar a legislação inferior com ela incondizente, representada pela Lei Complementar n. 44/83. Sendo assim, independentemente da discussão anterior acerca da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade desse diploma, certo é que, depois da promulgação da Carta de 1988, não mais restava dúvidas acerca da inexistência de justo título para a aplicação do mecanismo substitutivo.

## **2 POSICIONAMENTOS PRÓS E CONTRAS NA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

De um lado, é possível citar o posicionamento a favor de Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup>, Antônio de Pádua Ribeiro<sup>9</sup> e Marco Aurélio Greco<sup>10</sup>. Este último, por exemplo, ao lecionar sobre a matéria, expõe:

---

<sup>7</sup> BENICIO, Sérgio Gonini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 123-124.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lodo. *Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS Problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 201-202.

<sup>9</sup> RIBEIRO, Antônio de Pádua. *Substituição tributária para frente*. Revista CEJ, Brasília, v. 1, n. 3, set./dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/125/168>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>10</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 63-64.

À luz das considerações feitas, resulta relativamente simples responder à objeção feita por alguns tributaristas no sentido de que na antecipação/substituição haveria inconstitucionalidade por ocorrer cobrança de tributo por ficção, pois a exigência independeria da ocorrência do fato tributável.

Este não é o campo próprio para uma análise aprofundada sobre o tema teórico das presunções e ficções, porém creio ser relativamente pacífico o entendimento de que no sistema tributário brasileiro não há fundamento para a cobrança de tributos por ficção; ou seja, hipóteses em que a imputação do dever de recolher dinheiro aos cofres públicos independa totalmente da verificação da ocorrência do fato tributável; em que, ocorrendo ou não o evento, a exigência permaneça válida e definitiva.

[...]

A figura em exame não é de uma ficção; a figura contemplada na Constituição é de uma previsão de fato a ocorrer no futuro, feita com base nos elementos concretos que indicam haver um vínculo entre o evento atual

(fase preliminar) e o evento futuro (tributável). Ou seja, é preciso que existam elementos fáticos suficientes, indicativos da vinculação, para autorizar a criação da figura; e ainda assim o fato tributável é decisivo, pois a partir dele será possível aferir se houve, ou não, excesso – que, se existente, deverá ser devolvido.

Por outro lado, Luciano Amaro<sup>11</sup>, Roque Antônio Carrazza<sup>12</sup> e outros de igual envergadura adotam posicionamento contrário. Aqui, por ser autoridade no assunto, cabe ressaltar o saudoso Prof. Alcides Jorge Costa<sup>13</sup>:

A “substituição para a frente” é o outro equívoco. Se na substituição a obrigação já nasce tendo o substituto como sujeito passivo, é evidente que não se pode falar em substituto passivo de uma obrigação que não existe, nem se sabe se vai existir. E como ver algum vínculo, qualquer que seja ele, entre o substituto e um contribuinte inexistente?

Concluindo o seu parecer da seguinte forma:

À vista do exposto, respondo à consulta:

A substituição tributária imposta à consulente pelos Convênios n. 105/92 e 112/93 é inconstitucional. Ainda que não o fosse – o que se admite apenas para argumentar – seria ilegal, porque sua instituição dependeria de lei estadual e não de mero decreto.

---

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 115.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 353-380.

<sup>13</sup> COSTA, Alcides Jorge Costa. *Revista de dialética de direito tributário*. n. 2, São Paulo: Gráfica Palas Athena, 1995, pp. 85-95.

No âmbito dos Tribunais Superiores, tem-se alguns posicionamentos. No eg. Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento, pelo Pleno, do Recurso Extraordinário 213.396, relator Min. Ilmar Galvão<sup>14</sup>, onde recorrido o Estado de São Paulo, restou decidido que:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (128 do CTN e Art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.

Também quanto ao tema, já decidiu a Primeira Seção do eg. Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial 45.923/RS<sup>15</sup>, relator Min. Milton Luiz Pereira (relator para acórdão ministro Américo Luz):

TRIBUTÁRIO – ICMS – COBRANÇA ANTECIPADA – VEÍCULOS AUTOMOTORES – CONVÊNIOS 66/88 E 107/89 – DECRETO-LEI N. 406/68 – ADCT, ART. 34, § 8º - PRECEDENTES STJ. A EXIGÊNCIA DA ANTECIPAÇÃO DO ICMS, NA VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, NÃO SE REVESTE DE ILEGALIDADE OU ABUSIVIDADE. O DECRETO-LEI N. 406/68, RECEPCIONADO NA NOVA CARTA, ALTERADO PELA LEI COMPLEMENTAR N. 44/83 E O ART. 128 CTN, QUE SE COMPLEMENTAM, CONSAGRARAM A REGRA DA

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Recurso Extraordinário: RE 213.396 SP*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ 1º/12/2000, p. 97, Ement Vol 2014-02, p. 383. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739025/recurso-extraordinario-re-213396-sp>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>15</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Embargos de Divergência no Recurso Especial: EREsp 45.923 RS 1995/0011423-2. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Publicado no DJ 11/9/1995 p. 28.773. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20008301/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-45923-rs-1995-0011423-2>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EMBARGOS REJEITADOS.  
PREVALÊNCIA DA ORIENTAÇÃO PRECONIZADA PELA EG. 2ª  
TURMA.

### 3 QUESTÃO DA CONSTITUCIONALIDADE

Diante do entendimento jurisprudencial susomencionado, não cabe, agora, alimentar a discussão quanto à constitucionalidade ou não do ICMS/ST. Pois, como se diz, o STF decide por último, e, certo ou errado, é o que vale.

Neste caso, passados muitos anos, o STF acaba de focar novamente matéria que se acreditava resolvida, com nova posição, ainda pendente de lavratura de Acórdão, cuidando da ST e restituição do ICMS cobrado a mais.

A resolução tem por força do disposto no Art. 10, da Lei Complementar 87/96<sup>16</sup>: “É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da ST, correspondente ao fato gerador presumido *que não se realizar* (grifo nosso).” Bem como do § 7º, do Art. 150, da CF<sup>17</sup>, verbis:

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.

Isso se deu em razão da legislação constitucional e complementar envolvendo a ocorrência do fato gerador presumido, que havia justificado a retenção antecipada do imposto pelo regime de ST, rendendo ensejo à restituição do valor do tributo adiantado, quando a operação posterior se dá por valor menor do que a estimada.

Não obstante, e a pretexto de explicitar o sentido a ser dado ao § 7º, do Art. 150, da CF<sup>18</sup>, o Convênio ICMS 13/97<sup>19</sup> (não assinado por São Paulo e Pernambuco) – agora

---

<sup>16</sup> BRASIL, 1996, op. cit.

<sup>17</sup> BRASIL, 1988, op. cit.

<sup>18</sup> Idem.

<sup>19</sup> CONSELHO Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 13, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10



confrontado pela decisão do STF quanto às vendas por valor menor – restringiu a possibilidade de restituição do imposto antecipado unicamente ao caso de não ocorrência do fato gerador presumido, vedando o ressarcimento na hipótese de cobrança maior do que se revelou efetivamente devido.

Tal se deu nos seguintes termos:

Cláusula primeira – A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando *não ocorrer* operação ou prestação subsequente à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda – *Não caberá a restituição ou cobrança complementar* do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com *valor inferior ou superior* àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (grifo nosso).

Essa posição era contrária à adotada pelos Estados de São Paulo e de Pernambuco que, como afirmado, não assinaram o Convênio ICMS 13/97<sup>20</sup>, como se depreende da leitura do Art. 66-B, da Lei 6.374/89<sup>21</sup>, redação dada pela Lei 9.176/95<sup>22</sup> de São Paulo:

Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

I – caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

O Convênio ICMS 13/97<sup>23</sup> teve a sua constitucionalidade questionada na ADI 1.851<sup>24</sup>, em cujo julgamento restou determinado que o fato gerador presumido, para

---

da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Publicado nos DOU de 25/3/1997 e 27/3/1997. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-13-1997.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>20</sup> Idem.

<sup>21</sup> SÃO PAULO (Estado), 1989, op. cit.

<sup>22</sup> SÃO PAULO (Estado). Lei 9.176, de 2 de outubro de 1995. Altera a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, relativamente à sujeição passiva por substituição. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1995/lei-9176-02.10.1995.html>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>23</sup> CONSELHO..., 1997, op. cit.

efeito de ST, era definitivo, não propiciando qualquer restituição na hipótese de ter sido cobrado imposto a mais, nem estaria sujeito à complementação na hipótese de ter sido exigido ou recolhido valor a menos. O eventual ressarcimento ficou restrito apenas para o caso da não ocorrência do fato gerador futuro.

Em que pese isso, por força do julgamento, em sede de Repercussão Geral, pelo Pleno do STF, do RE 593.849<sup>25</sup>, de outubro de 2016, procedeu-se a alteração do entendimento fixado pela ADI 1.851<sup>26</sup>, resultando no seguinte:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de ST para a frente se a base de cálculo efetiva da *operação for inferior à presumida* (grifo nosso)

Tudo a demonstrar, não obstante o que já se escreveu e decidiu, como se apresenta movediço o terreno quando se cobra imposto antes da ocorrência efetiva e completa do fato gerador (presumido).

#### **4 COBRANÇA DE IMPOSTO SEM FATO GERADOR E A MODERNIDADE**

A pretexto de melhor controle da arrecadação, entre as diversas justificativas para o ICMS/ST, o Fisco passou a cobrar de forma “antecipada”, na fase da operação relativa à circulação de mercadoria (1ª operação), não só o imposto devido nesta operação chamada própria (momento do fato gerador inicial e concreto) mas também o imposto que no futuro seria devido por nova operação comercial, por exemplo, a do distribuidor, a de varejo, de balcão. Criou-se, então, a tributação sobre a venda futura, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador “da segunda ou mais operações”.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.851. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ 22/11/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário: RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. out. 2016. Disponível em: <[https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/400277378/andamento-do-processo-n-593849-recurso-extraordinario-26-10-2016-do-stf?ref=topic\\_feed](https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/400277378/andamento-do-processo-n-593849-recurso-extraordinario-26-10-2016-do-stf?ref=topic_feed)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>26</sup> BRASIL, 2002, op. cit.

Até o ano de 2007, era restrito o número de produtos envolvidos na ST. Valia apenas para cigarros, bebidas, combustíveis, cimento e alguns outros poucos produtos. A principal justificativa dos seus defensores era a simplificação da fiscalização, concentração da arrecadação e o melhor controle fiscal no combate à sonegação.

Entretanto, naquele mesmo ano, a ST, conquanto prevista no sistema tributário nacional como forma legítima de tributação, foi descoberta pela Administração como uma nova forma de arrecadar “antecipadamente”, com melhor e maior rapidez, que não se confunde com a antecipação por falta de convênio ou acordo. Ao cobrar o ICMS “antes da ocorrência do fato gerador”, ainda que parcial, a Administração Pública – principalmente o Governo do Estado de São Paulo – descobriu uma maneira de incrementar a arrecadação e, especialmente, aumentar o seu saldo de Caixa.

Desde então, a Administração paulista, tendo gostado da experiência de receber imposto sem a necessidade da ocorrência do fato gerador (o segundo/terceiro...) – este podendo ser diferido, mas cobrado antecipadamente –, resolveu estender o campo de abrangência do instituto da ST. Atualmente, além daqueles produtos que já vinham sendo contemplados pelo sistema durante anos, centenas de outros são tributados “antecipadamente”, segundo ST, e não se esgotam nos que passam a ser apontados:

[...]

tintas, vernizes e preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação xadrez e pós assemelhados produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas e adesivos, (Dec. 52.832/08); partes das bombas, compressores e turbo compressores, partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas agrícolas ou rodoviárias (Dec. Nº 53.745/08); correias de transmissão de borracha vulcanizada, de matérias têxteis, mesmo impregnadas, revestidas ou recobertas, de plástico, ou estratificadas com plástico ou reforçadas com metal ou com outras matérias, dobradiças, guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns (Dec. Nº 53.627/080); soros e vacinas, exceto para uso veterinário, provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções (Dec. Nº 53.625/08); algodão, atadura, esparadrapo, haste flexível ou não, com uma ou ambas extremidades de algodão, gases, pensos, sinapismos, e outros, impregnados ou recobertos de substâncias farmacêuticas ou acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos ou dentários, luvas cirúrgicas e luvas de procedimento, seringas, agulhas para seringas, contraceptivos dispositivos intrauterinos – DIU,

escovas de dentes, escovas e pincéis de barba, escovas para cabelos, para cílios ou para unhas e outras escovas de toucador de pessoas, incluídas as que sejam partes de aparelhos, os produtos de limpeza produtos da indústria alimentícia e bombons, inclusive à base de chocolate branco, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria, sem cacau, gomas de mascar com ou sem açúcar, bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria, contendo cacau, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e produtos semelhantes sem açúcar, refrescos e outras bebidas prontas para beber a base de chá e mate, leite “longa vida”, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros, iogurte e leite fermentado, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros, creme de leite e leite condensado, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, manteiga, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, requeijão e similares, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, margarina, em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 500 gramas, tomates preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, molhos de tomate em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para usos alimentares, complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas, caldos e sopas preparados, café torrado e moído, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, chá, mesmo aromatizado, mate, açúcar, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, milho para pipoca (microondas), extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 500g, extratos, essências e concentrados de chá ou de mate e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de chá ou de mate, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 500g, exceto as bebidas prontas à base de mate ou chá, pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares, de conteúdo inferior ou igual a 500g, edulcorantes em geral materiais de construção e congêneres: argamassas, seladoras, massas para revestimento, aditivos para argamassas e afins, artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos em outras posições, incluindo persianas, sancas, molduras, apliques e rosetas, portas, janelas, caixilhos de polietileno e outros plásticos – exceto telhas, cumeeiras e caixas d’água de polietileno e outros plásticos, aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos para uma tensão não superior a 1.000V; conectores para fibras ópticas, feixes ou cabos de fibras ópticas.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> SÃO PAULO (Estado). Decreto 53.625, de 30 de outubro de 2008. Levantamentos de Estoques – Contribuintes Não Fabricantes. Disponível em: <<http://az545403.vo.msecnd.net/sindileite/2012/10/Decreto-n%C2%BA-53.625-08-Levantamentos-de-Estoques-Contribuintes-N%C3%A3o-Fabricantes.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

Tudo isso se deve à sanha arrecadatória dos Estados, que, não mais podendo se valer do aumento das alíquotas vigentes (de 17%, 18% e/ou 25%) para aumentar a carga tributária dentro da genial capacidade de tomar do contribuinte “imposto devido”, passaram a cobrar um montante que, no regime normal, não teriam direito por ausência de operação capaz de dar nascimento à hipótese tributável (fato gerador). E isso envolvendo tributo indireto, cuja carga é suportada pelo consumidor.

De repente, os governos estaduais descobriram uma forma de suprir os seus Caixas, sempre deficitários – mercê de gastos irresponsáveis e perdulários – e contornar mais o estabelecido pela lei de responsabilidade fiscal. Os governos gostaram de receber o ICMS antes da “venda” efetiva, antes do “fato gerador”, ainda que parcial, contrariando a lei natural segundo a qual, o agricultor só colhe após plantar, e isso após árdua labuta e espera; o empregado só recebe após trabalhar; a indústria só recebe, em regra, depois de produzir e vender.

Mas como a lei e a Justiça dão legalidade ao regime ICMS/ST, de somenos importância apresenta-se a situação de inversão. Parte-se do princípio de que o que é legal é justo! Será?

Cuidou o legislador estadual de buscar o imposto que estaria nos estoques dos sujeitos passivos, nos momentos em que incluídos tais e quais produtos na esfera dos contemplados pelo rol de substituição, conquanto ausente operação presumida relativa à circulação. Tributação de produtos hibernantes.

Não se tem dúvida que o exposto não traz à baila matéria inédita e, a partir do momento em que, no STF, foi definido sobre a legalidade de cobrança para frente, não cabe discussão sobre quem tem razão quanto ao ICMS/ST. Por isso, torna-se despicendo ficar clamando pela capacidade contributiva, não cumulatividade, vedação ao confisco, realidade presumida, enriquecimento ilícito do Estado etc.

O combate à sonegação serve de amparo à gana do Fisco e, ao mesmo tempo, válida a atitude draconiana em face da sociedade. Mas, mesmo assim, cabe indagar: justifica-se o proceder generalizado do Fisco?

## **5 ECONOMIA DE MERCADO**

Em um sistema em que se apregoa respeitar a economia de mercado, em que se alardeia a liberdade democrática, entende-se que a cobrança de imposto antes da ocorrência do fato gerador no quanto presumido, de forma generalizada, afigura-se inadequada sob o ponto de vista econômico, isso para dizer o mínimo.

A regra que devia imperar como natural em situação de livre ECONOMIA seria a de que o investidor, que se dispôs a aplicar o que é seu para produzir, tenha tempo de realizar o seu objetivo, dê nascimento à riqueza, obtenha o lucro e, então, como consequência, pague o tributo devido. Afinal, pela regra natural, ninguém colhe antes de plantar!

Sem a economia de mercado, própria da iniciativa privada, não há saídas, visto que o Poder Público e suas Estatais etc. devem preocupar-se em atender os fundamentos sociais básicos para os quais foram criados, já que, por suas dimensões, são lentos e burocráticos em um mundo ágil e instantâneo como o presente. A história do Leste Europeu, esfacelado diante da dinâmica mundial, não deixa dúvidas quanto a isso.

É próprio do regime capitalista a geração de lucro, que, ao invés de ser execrado, deve ser cultuado. Para não se destruir a fonte produtora, a intervenção estatal deve ser mínima, enquanto a cobrança de tributos deve obedecer a Curva de Laffer. Somente o livre exercício da atividade privada, sem a satanização do lucro, será capaz de gerar riquezas e produzir igualdade, presentes, geralmente ou em maior proporção, nos ditos Países do Primeiro Mundo, onde encontram-se os melhores padrões de vida.

Tome-se o registrado da resposta do Dep. Roberto Campos<sup>28</sup>, no programa “Roda Viva” (de 5 de maio de 1997), ao telespectador ao citar Hong Kong como exemplo de desenvolvimento pelo livre comércio:

*Matinas Suzuki:* Deputado, o Nairo Almere, jornalista de Belo Horizonte, escreve aqui o seguinte para o senhor: “A sua singular inteligência que proporciona leituras apaixonantes nos jornais de domingo parece sempre a serviço dos favorecidos com negócios que giram nas bolsas internacionais – Wall Street, Frankfurt, Hong Kong ou Tóquio. Nela cabe um alento aos nossos miseráveis? Nossos miseráveis encontram esperanças dentro da sabedoria de vossa excelência?”

---

<sup>28</sup> MEMÓRIA Roda Viva. Disponível em: <[http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/477/entrevistados/roberto\\_campos\\_1997.htm](http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/477/entrevistados/roberto_campos_1997.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

*Roberto Campos:* Eu sempre fui preocupado com a pobreza brasileira. Dediquei toda a minha vida à cura da pobreza. A única divergência que existe entre mim e os caridosos bonzinhos é que eu acho que o mercado é a grande solução para a pobreza. Haveria país mais fadado à maior pobreza do que Hong Kong, que não tem nada. São rochas, numa ilha rochosa, sem sequer água. Hoje Hong Kong tem uma renda por habitante superior à da Inglaterra, a potência imperialista, metropolitana que colonizou Hong Kong. O que provocou o crescimento? O mercado! A liberdade competitiva no mercado. O mercado é o maior criador de riquezas. A minha divergência com vários dos esquerdosos brasileiros é que eles têm a obsessão de distribuir pobreza. Você tem que ter certa consideração com os elementos capazes de criar riquezas, o respeito ao criador da riqueza é o começo da solução da pobreza.

No caso do ICMS, com a generalização da cobrança “antecipada”, a ST serviu de socorro de Caixa dos Estados sob o escudo da legalidade do sistema tributário, útil aos seus administradores (na maior parte sabidamente ineficientes) para atender à sanha arrecadatória. O que havia sido criado para ser exceção – havendo coerência – transformou-se em regra de forma desproposita, anulando-se, mercê da volta aos problemas de generalização, ainda mais com a devolução do excesso, o mote de sua validade.

Porém, agora, como decorrência da mudança de entendimento do STF, o preço do desvio de percurso do instituto começa a ser desvendado, uma vez que está praticamente fechado o círculo das mercadorias que poderiam integrar a ST, com alcance perto dos 100%.

A fórmula não se esgotará enquanto os Estados puderem acrescentar novos produtos ao circuito do ICMS/ST, pois é assim que vem sendo mantido o crescimento do montante arrecadado. O sistema perdurará até o momento em que existam produtos para serem agregados à ST. Quando isso cessar “por falta de munição”, haverá estagnação e redução de arrecadação, faltará dinheiro, pois já recebido o que de direito só seria devido no futuro pelos sujeitos passivos, nas operações para frente até o consumo: atacadista e varejista.

Tudo pode ser entendido ainda como mera antecipação de recurso, em que quem recebe é devedor, e não credor até o evento eleito. Tome-se como exemplo o que já se verifica nos Estados do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Minas Gerais. Folhas de pagamento inchadas e arrecadação estagnada, deficitária e, ademais, devedora do quanto tiver que devolver, conforme decisão do STF apontada. Ao que tudo indica,

novos Estados seguirão por esse caminho, visto que gastaram imposto arrecadado antes de efetivamente terem o direito no tempo. Por receberem o ICMS “antecipadamente”, pelo menos quanto à parcela do substituído.

A ST, conquanto forma jurídica e legítima de tributação, conforme ensinam os mestres e decidiu o Poder Judiciário, longe de resolver o problema tributário nacional, só o agravou, pois mascarou a situação de gastos superiores às forças de arrecadação de cada Estado, mercê de sua própria produção, o que agora aflora com força destruidora.

O ICMS/ST nunca foi fórmula mágica de tributação, mas, sim, socorro financeiro de arrecadação para suprir os deveres de Estado, nada mais. O incremento da arrecadação não ocorreu de 2008 para agora como fruto da eficiência administrativa, do aumento do PIB nacional ou dos Estados, mas, sim, como decorrência de desculpa e propaganda facilmente assimiladas.

Dentre os problemas que precisam ser resolvidos, estão aqueles que provocam um mundo de loucuras para atendimento de seus efeitos, especialmente em um sistema que envolve 27 legislações ordinárias para cuidar do ICMS, leis complementares e, ainda – especialmente – a própria CF, sem entrar nos méritos de convênios, protocolo, portarias etc. A harmonia pretendida é utopia.

No passado, quando instituído o ICMS como o tributo que devia suprir os Estados, os comerciantes e/ou industriais compravam suas mercadorias ou matérias-primas, cuidavam de armazenar seus estoques e produzir para as devidas operações subsequentes: venda e compra. Apurava-se o lucro e, só depois de pagos os custos e despesas (com prazos que variavam de 30 a 60 dias da concretização do negócio – fato gerador/operação relativa à circulação de mercadoria), procedia-se o recolhimento do imposto devido. Portanto, estavam presentes: (i) o acordo; (ii) o objeto; (iii) o preço; e, finalmente, (iv) a tradição. Situação linear de simples operação e compreensão.

Infelizmente, o que nasceu para ser exceção tornou-se regra e emergiu com força sob justificativas que não podem ser GENERALIZADAS, embora inicialmente inquestionáveis. Por exemplo, a busca de melhor controle da arrecadação – concentração – e o combate à sonegação de alguns setores, principalmente varejistas, como de bebidas, cigarros, combustíveis.

Tudo a servir de mote ao Fisco para cobrar, via ICMS/ST, imposto arrecadado antes de parte das operações de circulação de mercadorias da produção ao consumo,



mas, atualmente, desrespeitando mesmo aqueles protegidos constitucionalmente, como é o caso do pequeno empresário (Simples), importante força motriz da economia brasileira.

## **6 LOUCURA AO ALCANCE DE TODOS**

Sem dúvida, a ST para frente no Brasil criou um cipoal de problemas de difícil solução. Dentre várias consequências, exigiu das empresas, em muitos casos, mais funcionários na área administrativa do que no setor de produção. Deu-se nascimento a um monstro mais feio que a inflação, tudo em busca, principalmente, de socorro de Caixa dos Estados, valendo-se estes, de desculpas – em que pese parcialmente verdadeiras – como o combate à sonegação, eficiência fiscal, concentração. Tudo sob a promessa (ou justificativa) de busca de fonte para entrega do bem-estar social e atendimento imediato aos deveres de Estado.

Discurso bonito, mas de conteúdo fraco diante dos problemas criados e vividos no dia a dia e sempre atuais. O “abuso de forma estatal” criou um engodo imposto à sociedade! O direito de o Estado cobrar antecipadamente o tributo ICMS de forma juridicamente válida (ou qualquer outro tributo não cumulativo), segundo o sistema jurídico vigente, não quer dizer que tal se dê de forma justa, que não mereça reexame e, principalmente, reflexão.

A ST do ICMS para frente e de forma generalizada criou para as empresas problemas quase que insolúveis, aumentando o chamado *CUSTO BRASIL* de forma comprometedora, já que dificulta a livre concorrência, não só local, mas também internacional, fomentando, especialmente, a guerra fiscal entre Estados.

Para se ter uma ideia do percurso que a cobrança “antecipada”, presumida, força o administrador empresarial percorrer em operações do cotidiano, tão só cuidando de procedimentos necessários exigidos pelo ICMS/ST, traz-se à tela o irretocável trabalho realizado por José Roberto Rosa<sup>29</sup>, ex-integrante da Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de S. Paulo, ex-Agente Fiscal de Rendas de São Paulo que, como

---

<sup>29</sup> ROSA, José Roberto. *Substituição tributária no ICMS: estudo de casos e manual explicativo*. 3.ed. Itui Ottoni, 2011.

poucos, se dedicou detidamente ao tema. Em sua obra Rosa aponta 113 situações que exigem tratamentos heterodoxos para o atendimento às hipóteses de incidência do ICMS/ST. Isso mesmo, 113 situações que exigem a presença de *um doutor honoris causa* em leis tributárias para agir no dia a dia de cada empresa.

E tudo isso, repita-se, porque os Estados resolveram cobrar ICMS/ST “antecipadamente” à ocorrência do fato gerador (parte) para frente. Em razão disso, além de assim pagarem, cabe aos sujeitos passivos submeterem-se ao que poderia ser comparado a um “corredor polonês”, assim abrangido o atendimento à legislação específica, que deveria envolver tão só uma operação de compra e venda com pagamento de imposto, após o ganho efetivo de cada etapa negocial.

Eis, apenas para ilustrar, o índice dos casos identificados pelo autor<sup>30</sup> citado:

#### ÍNDICE DOS CASOS (1 A 113 – fls. 89/92)

1 – SIMPLES – Comerciante paulista do Simples, revendedor, adquire produto sujeito à ST de fabricante ou importador paulista; 2 – SIMPLES – Comerciante paulista do Simples, revendedor, adquire produto sujeito à ST de fornecedor de outro Estado signatário de acordo; 3 – RPA – Regime Periódico de Apuração – Comerciante paulista do RPA, revendedor, adquire produto sujeito à ST de fabricante ou importador paulista; 4 – RPA – Regime Periódico de Apuração – Comerciante paulista do RPA, revendedor, adquire produto sujeito à ST de fornecedor de outro Estado signatário de acordo; 5 – Fabricante ou importador paulistas vendem produtos sujeitos à ST; 6 – Importador paulista – quando se caracteriza como substituto e quando se caracteriza como substituído; 7 – Filial distribuidora de fabricante ou importador substituto; 8 – Simples – Comerciante paulista, do Simples, adquire mercadoria, sujeita à ST em São Paulo, oriunda de estado NÃO signatário de acordo; 9 - Comerciante paulista, do Regime Periódico de Apuração - RPA, adquire mercadoria, sujeita à ST em São Paulo, oriunda de estado NÃO signatário de acordo; 10 – Fabricante ou importador não tem certeza se o destinatário irá revender ou não; 11 – Insumo de produção ou de fornecimento de alimentação sujeito à ST; 12 – Imposto retido indevidamente; 13 – Comerciante paulista, substituído, Simples ou RPA, vende para consumidor, não contribuinte, de outro Estado; 14 – Dúvidas quanto ao produto constar, ou não, da lista da ST; 15 – Estoques – Pagamento do ICMS sobre o estoque por comerciante substituído; 16 – Simples – fabricante ou importador – substituto tributário; 17 – RPA – fabricante ou importador – substituto tributário; 18 – Diferencial de alíquota – retenção do diferencial quando houver protocolo ;19 – Crédito do ICMS de fretes, combustível ou ativo fixo pelo substituído; 20 – Regras de ST válidas para todos os Estados – Convênios ICMS 81/93; 21 - Antecipação do ICMS em aquisições

---

<sup>30</sup> Idem.

interestaduais – distinção em relação à substituição tributária; 22 - Antecipação e posterior venda para contribuinte de outro Estado – RPA tem direito a recuperar ICMS pago por guia especial; 23 - Armazém-geral e a Substituição Tributária; 24 - Atacadista substituído que vende para consumidor final; 25 - Atacadista substituído – Emissão de Nota Fiscal – O que deve indicar em “Dados Adicionais – Informações Complementares”; 26 - Autopeças – Dúvidas em relação à classificação e NBM; 27 - Autopeças – Convalidação; 28 - Bonificação – Substituto envia mercadorias em bonificação, livre de débito, ao substituído; 29 - CFOP – Código Fiscal de Operações; 30 - Combustíveis e Lubrificantes; 31 - Consignação – Substituto envia mercadoria em consignação ao substituído; 32 - Devolução da mercadoria pelo substituído; 33 - Estoques – Pagamento de ICMS sobre os estoques no momento de início da ST; 34 - Estoques – Pagamento antecipado - Forma de cálculo; 35 - Estoques - Venda interestadual após o pagamento do ICMS sobre os estoques; 36 - Falta de retenção pelo substituto ; 37 - Filial atacadista que recebe da matriz-indústria e também compra de terceiros; 38 - Frete não incluso no cálculo da ST pelo substituto – Necessidade do substituído pagar complemento; 39 - Importador – Substituto em relação aos produtos que importou; substituído em relação aos produtos que adquire para revender ; 40 - Industrialização sob encomenda utilizada por fabricante substituto; 41 - Marca fantasia – Indústria fabrica seu produto e o vende com a “marca fantasia” de outro; 42 - Material de construção – quando é aplicável a ST; 43 - NBM – Dúvidas relativas à classificação das mercadorias na NBM / NCM; 44 - Operação interestadual oriunda de estado signatário de acordo com São Paulo; 45 - Operações fora do estabelecimento realizadas por substituto; 46 - Operações fora do estabelecimento realizadas por substituído; 47 - Produtos alimentícios vendidos em sachês; 48 - STF e a Substituição Tributária; 49 - Tintas e Vernizes; 50 - Pagamento antecipado em aquisição interestadual de mercadoria sujeita à ST – Produtos antigos no Estado de São Paulo – comerciante do RPA; 51 - Pagamento antecipado em aquisição interestadual de mercadoria sujeita à ST – Produtos antigos no Estado de São Paulo – comerciante do Simples Nacional; 52 - Substituto que vende para indústrias ou construtoras; 53 - Simples – Venda para outro Estado sujeita à ST – Procedimento; 54 - Fabricante ou importador paulista – Venda para outro Estado sujeita à ST – Procedimento; 55 - Comerciante paulista substituído – revenda para contribuinte de outro Estado após já ter ocorrido retenção para São Paulo; 56 - Retenção de ICMS a maior para outro Estado; 57 - Substituto com saldo credor, no mesmo estabelecimento ou em outro estabelecimento; 58 - Crédito – Possibilidade de crédito para o comerciante substituído; 59 - Venda porta-a-porta de produtos sujeitos a ST – Marketing Direto; 60 - Redução de base de cálculo – Influência no Cálculo da ST; 61 - Retenção indevida – Substituto retém indevidamente de destinatário que vai utilizar como insumo ou é consumidor final; 62 - IVA-ST - Como saber o IVA-ST aplicável a determinado produto ?; 63 - Diferencial de alíquota – Quando deve ocorrer a retenção do diferencial; 64 - Entidade beneficente / Igreja / Não contribuinte – Aquisição em quantidade para revenda; 65 - Complemento do imposto retido – Venda a consumidor por valor maior; 66 - Cerveja e refrigerante – Fabricante entrega direto a varejista; 67 – Devolução – Comerciante paulista adquire com ST e devolve; 68 – GNRE – quando deve ser utilizada – situações de

utilização indevida ; 69 – Substituído – diversas situações em suas vendas; 70 - Substituído – como emite suas notas fiscais na saída – diversas situações; 71 – Recolhimento antecipado em aquisição interestadual – GNRE; 72 – Substituto transfere para sua filial varejista ou atacadista; 73 – Cerveja – fabricante vende por valor superior ao preço-varejo indicado em Portaria 74 – Bufê – Fornecimento de bebidas para empresa organizadora de festas; 75 – Mercadorias utilizadas como insumo para prestação de serviço sujeita ao ISS; 76 – Restaurante – aquisição de mercadorias para revenda e de insumos; 77 – Comerciante paulista substituído revende para não contribuinte de outro Estado – cobrança de diferencial por parte do Estado de destino; 78 – Venda a consumidor – não aplicação da ST; 79 – Medicamentos – Distribuidores Hospitalares; 80 – Prazo para recolhimento do imposto retido; 81 – IVA Ajustado – não se aplica, a partir de 1º.06.2011, quando remetente for Simples; 82 – IVA Ajustado – quando se aplica ; 83 – Perfumaria e higiene pessoal – artigos 313-E e 313-G – empresas interdependentes; 84 – Art. 426-A – ICMS antecipado – resumo; 85 – RPA adquire de SN de outro Estado que não indica valor do ICMS; 86 – Acordos interestaduais de ST – Protocolos; 87 – Eletrodomésticos – ST – redução de base de cálculo – exemplo de cálculo; 88 – Produtos alimentícios – ST – redução de base de cálculo – exemplo de cálculo; 89 – Operação interestadual entre filiais; 90 – Ressarcimento – comerciante substituído revende para outro Estado; 91 – Fabricante adquire produto para revender; 92 – ICMS antecipado em produto com redução de base de cálculo e estorno de crédito; 93 – Polpa de fruta – substituição para trás e para frente; 94 – Importador Simples Nacional; 95 – Brindes – Mercadorias sujeitas à ST para distribuição como brindes 96 – Operação triangular com mercadoria sujeita à ST; 97 – Produtor rural - Venda para produtor rural de Estado signatário; 98 – Restaurante Simples Nacional adquire mercadorias de Estado não signatário; 99 – Restaurante RPA adquire mercadorias de Estado não signatário; 100 – Oficina paulista coloca peças em veículos de outro Estado; 101 – Combustíveis – Distribuidora vende para distribuidora vende para distribuidora; 102 – Comerciante substituído – eventos; 103 – Atacadista compra a granel e vende em embalagens menores; 104 – Combustível derivado de petróleo – operação interestadual para consumo; 105 – Produtos com dois IVAS: com frete e sem frete; 106 – Autopeças – retenção em operações interestaduais – Protocolo 41/08; 107 – Escrituração de compras com imposto retido pelo substituído; 108 – Escrituração de GARE de ICMS antecipado (art. 426-A) pelo varejista; 109 - 108 – Escrituração de GARE de ICMS antecipado (art. 426-A) pelo atacadista; 109 – 110 – Redução de base de cálculo aplica-se na retenção para substituído do Simples; 111 – Margem em operações interestaduais sujeitas à ST; 112 – Simples substituto – Declaração anual – STDA; e 113 – Substituído vende com isenção para órgãos estaduais.

O ilustrado autor gasta 81 folhas (fls. 7 a 88) de seu livro citado, explicando a forma de agir para cada um dos casos apontados. Para todos eles, necessita o sujeito passivo, que paga “antecipadamente” o imposto, via departamento administrativo, cuidar da legislação: ser contador, advogado e fiscal, tudo para entender o que está

acontecendo e evitar autuações, mesmo – frisa-se – recolhendo o ICMS/ST antes do advento do fato gerador em operações para frente.

Neste ponto, cabe lembrar a lição de Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>31</sup>, com a sua invejável capacidade de abstrair, quando afirma a não deixar a terceiros, quanto ao lançamento por homologação, aplicável ao caso envolvendo obrigações tributárias. A legislação fiscal no Brasil está a exigir que o sujeito passivo seja um *expert* em lei:

Assim, só resta definir o “lançamento por homologação” como uma ficção jurídica em que a Administração delega para o contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária, mas a constituição do crédito por este ainda fica sujeita à homologação (fiscalização) por parte das autoridades.

Continua o jurista afirmando que tal acontecimento gera distorções à atividade do sujeito ativo, o qual transfere ao sujeito passivo a obrigação de interpretar e aplicar a lei, além de ter que pagar o tributo. Então cabe ao contribuinte ser interprete legal da legislação tributária direta ou indiretamente via terceiros contratados, além de depender de inúmeros funcionários para atender aos deveres acessórios.

A afirmação do referido professor se confirma quando se tem lembrança de alguns dos deveres acessórios a que é submetido o sujeito passivo, quer na área estadual, federal ou municipal, a saber na área estadual: - GIA - guia de informação e apuração - onde conste - I os valores das operações ou prestações realizadas no período de apuração detalhadas por Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP; II - o valor do imposto a recolher ou do saldo credor a transportar para o período seguinte, apurado nos termos do artigo 87 ou 91(RICMS); III - informações relativas ao seu movimento econômico, para fins de fiscalização do tributo; IV - informações relacionadas com a apuração dos índices de participação dos municípios paulistas na arrecadação do imposto; V - suas operações interestaduais de entrada ou saída de mercadoria, bem como os serviços tomados ou prestados, com detalhamento dos valores por Estado remetente ou destinatário; VI - outras informações econômico-fiscais relacionadas com sua atividade, livros de saída, entrada, inventário, controle de produção e estoque, notas fiscais eletrônicas NF-e -; EFD ICMS/IPI; SINTEGRA ;

---

<sup>31</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A “maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/noticia/lista?search=http%3A%2F%2Fwww.conjur.com.br%2F2013-ago-01%2Feurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao&submit.x=2&submit.y=9>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

SPED etc, enquanto a área federal também numerosos, como: DIRF; DCTF; DACON; PER/DECOMP; DIPJ; DCTF; DIPF etc, a justificar a afirmação de que depois ainda fica o sujeito passivo por cinco (5) ou mais anos, sujeito a revisão de sua atividade.

Demonstrando as dificuldades delegadas para o contribuinte, conforme identificado ainda por Santi<sup>32</sup>, basta examinar alguns dos exemplos apontados por Rosa<sup>33</sup>, continuando aquele a apontar que a questão estava na conjugação perversa de três fatores: (i) complexidade, imprecisão e ambiguidade da legislação; (ii) dificuldade da Administração Tributária em oferecer critérios de interpretação prévios; e (iii) difusão das fontes de entendimento e aplicação da legislação, causada pela herança do lançamento por homologação, chamando a atenção para o dever do Estado de minimizar mutações em busca da construção da segurança jurídica imprescindível ao sistema.

## **7 INCOMPATIBILIDADE DA ST DO ICMS COM A OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL**

Importante notar que o ICMS/ST sequer preocupa-se em estar em harmonia com o Sistema Constitucional Tributário, quando ignora as suas consequências em relação à tributação do Simples Nacional, cabendo lembrar o que argumenta Fábio Pugliesi<sup>34</sup>:

Dessa forma verifica-se que, embora o artigo 146, inciso III, alínea “d” da CRFB e parágrafo primeiro deste artigo constituam uma garantia ao tratamento diferenciado e favorecido para as ME e EPP (efetuado por meio do Simples Nacional) em razão do princípio impositivo que se deve promover o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (artigo 170, inciso IX da CRFB), inexistente esta liberdade de escolha quando o Estado institui um tributo que inviabiliza o exercício desta garantia. Verifica-se que a ME ou a EPP *é não livre* para optar, em vista dessa sua incapacidade decorrer da atividade legislativa do próprio Estado (grifo nosso).

---

<sup>32</sup> Idem.

<sup>33</sup> ROSA, 2011, op. cit.

<sup>34</sup> PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. *Seqüência*, Florianópolis, v. 33, n. 64, p. 285, jul. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2177-70552012000100012#5a](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012#5a)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

Irrelevante dizer que a CF não garante à Microempresa (ME) ou à Empresa de Pequeno Porte (EPP) o tratamento privilegiado quanto ao cumprimento da obrigação tributária. Nesse caso, trata-se de apuração conjunta da obrigação dos tributos já mencionados, o que, inclusive, destina-se a viabilizar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária de todos os tributos a que se refere o Simples Nacional. Ou seja, revela-se muito mais eficaz que a ST em função dos mecanismos para o cumprimento e controle de arrecadação deste, restando inaplicável o argumento do ministro do STF Ilmar Galvão quanto a facilitar a ação fiscalizadora do Estado, até por inexistir a garantia à apuração simplificada de tributos à época do julgamento.

Por último, porém não menos importante, verifica-se, segundo a Ricardo Lobo Torres<sup>35</sup>, um privilégio odioso para as empresas que conseguem impor sua política de preços ao mercado e recuperar custos (em especial da ST, a exemplo dos grandes supermercados, entre eles companhias de capital aberto), poder que não se verifica para as ME e EPP. Ademais, ignora-se o princípio da vedação do excesso, uma vez que ameaça a fonte da riqueza.

Ainda cabe lembrar que, provocado o sistema pelas críticas e reclamações das entidades representativas das empresas enquadradas no regime do Simples quanto à falta de tratamento diferenciado no ICMS, em relação à avalanche de produtos submetidos à ST, o Congresso Nacional se dispôs a minimizar tal prejuízo a essas empresas. De fato, na grande maioria dos produtos que os Estados incluíram no regime da ST, a empresa varejista do Simples acaba por pagar um ICMS igual às grandes empresas e, ainda, antecipadamente, em vez de pagar o percentual de 1,25% a 3,95% do faturamento.

Assim, nas discussões da Lei Complementar 147/2014, o Congresso acenou com a possibilidade de tirar a carga da ST do ICMS das empresas do Simples, mas, devido à pressão dos Estados, acabou por excluir do regime da ST apenas alguns poucos produtos, como bicicletas, colchões e brinquedos. Veja-se, então, a imensa lista de produtos<sup>36</sup> que os Estados estão autorizados a incluir na ST para as empresas do Simples Nacional:

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 304-305.

<sup>36</sup> BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24

Art. 13 [...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados [...] e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação.

Não há dúvida de que, ao menos, a Lei Complementar 147/2014<sup>37</sup> que definiu essa lista de produtos passíveis de inclusão da ST para empresas do Simples gerou um efeito colateral interessante. Como, operacionalmente, é muito difícil excluir da ST apenas os varejistas do Simples, sem excluir os grandes, visto que o ICMS já é retido pelo fabricante/importador ao vender para os atacadistas, os Estados firmaram um acordo no sentido de que os produtos que não estão citados na Lei Complementar 123/2006, conforme redação dada pela Lei Complementar 147/2014, para valer a partir de 2016, não devem ser passíveis de inclusão na ST para qualquer empresa, seja ou não do Simples.

Assim, como exemplo, se o Congresso excluiu a possibilidade de ST no ICMS para bicicletas, os Estados não podem aplicar o regime, seja para empresa do Simples, seja para empresas do regime normal. Isso se materializou no Convênio ICMS 92<sup>38</sup>, de

---

de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>37</sup> BRASIL. Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>38</sup> CONSELHO Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de



20 de agosto de 2015, que estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de ST e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Fica, pois, uma interessante questão: na situação vigente, em que os Estados acataram a lista de produtos inseridos na Lei Complementar do Simples pelo Congresso Nacional, como o rol exaustivo das mercadorias passíveis de inclusão na ST, não poderia o Congresso Nacional dar uma grande contribuição inserindo bom senso no sistema e enxugando drasticamente a lista? Com a palavra os nobres representantes do povo.

Em um sistema com diferentes alíquotas vigentes e incessantes questionamentos entre Estados, só a confusão emerge, que data talvez da CF<sup>39</sup> de 1891. Como nos dá conta Rubem Nogueira<sup>40</sup>, assim por ele narrado, talvez o primeiro embate tributário seja originário de 1896.

Diante de tal cenário, indaga-se:

A cobrança do ICMS/ST como atualmente generalizado JUSTIFICA-SE?

## **8 PORTARIA CAT 17/99**

E agora, diante do decidido pelo STF sobre o dever de devolução do que foi pago “antecipadamente” a mais, há que se voltar à Portaria CAT 17/99<sup>41</sup>, segundo discurso, também criada para propiciar a devolução do recebido, mas não devido. DIVINA JUSTIÇA. Esta, que na verdade somente criou dificuldades e prorrogou o prazo de devolução do que foi arrecadado indevidamente. Outro engodo. Outro faz de conta!

---

tributação, relativos às operações subsequentes. Publicado no DOU de 24.08.15. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>39</sup> BRASIL, 1988, op. cit.

<sup>40</sup> NOGUEIRA, op. cit., p. 250.

<sup>41</sup> SÃO PAULO (Estado). Portaria CAT 17, de 5 de março de 1999. Estabelece disciplina para o complemento e o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos. Publicado no DOE 6/3/1999. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/portaria\\_cat/pcat171999.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat171999.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

Antes de externar opinião alheia, para não se deixar levar por conversa, sugere-se a leitura do referido ato, de autoria da Coordenadoria da Administração Tributária da Sefaz/SP, para que, então, julgue-se a promessa de devolução do quanto recebido precoce e indevidamente, de forma preferencial e pronta, nos termos do § 7º, do Art. 150, da CF. Feito isso, respeitadas as conclusões diversas, a solução que se apresenta seria como uma viagem para Belo Horizonte (MG), partindo da cidade de São Paulo (SP), mas sendo necessário passar antes pelos Estados do Mato Grosso (MT), Manaus (AM) e Natal (RN), para, então, descer e atravessar os Estados da Paraíba, Alagoas, Sergipe e Bahia, a fim de chegar ao destino.

Por justiça, cabe afirmar que, pelo menos, o Estado de São Paulo ainda paga, talvez mais um ou dois. Mesmo que depois da “corrida de obstáculo” criada, mas paga! Os demais...?

## **9 NOVA PORTARIA DE RESSARCIMENTO – CAT 158/2015**

É bem verdade que o Estado de São Paulo, a partir de 2016, possibilita um novo caminho, menos tortuoso para o ressarcimento, qual seja a edição da Portaria CAT 158/2015, que, ao menos, elimina o malfadado controle paralelo de estoque que era exigido pela CAT 17/99, mas isso somente depois de quase 20 (vinte) anos de tortura para as empresas que tinham o direito ao ressarcimento.

Ressalte-se que, se somente em outubro de 2016, pela decisão do STF, entra em cena o ressarcimento por venda em valor menor, o ressarcimento por revenda para outro Estado, situação por demais comum no mercado atacadista, é de direito cristalino desde sempre.

A Portaria CAT 158/2015 possibilita, a partir de 2016, que a empresa, em cada nota fiscal de saída que gere o direito ao ressarcimento, já insira no próprio arquivo da nota fiscal eletrônica e do Sped, referente à saída, o cálculo do ressarcimento, levando em conta as informações obtidas nas últimas compras, suficientes para comportar a quantidade envolvida.

Não há dúvida de que há uma simplificação em comparação com a fatídica CAT 17/99, mas há de se convir que dificilmente as empresas do Simples conseguirão efetuar tal procedimento. Ainda mais que o caminho natural é o crédito do valor do

ressarcimento na GIA. Contudo, as empresas do Simples não têm GIA, então só lhes resta pedir ressarcimento em dinheiro, o que não parece ser fácil de conseguir diante do Estado.

## 10 MANICÔMIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Nos anos de 1970, toma-se conhecimento da relevantíssima obra de Alfredo Augusto Becker<sup>42</sup> para o Direito Tributário pátrio. Nesta, já em sua introdução, o autor registrava o seguinte:

[...] o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada. O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos.

Assim, referia-se Becker, há mais de 40 anos, ao Sistema Tributário brasileiro como: um verdadeiro manicômio. Anote-se que, naquela época, ainda imperava um sistema em que primeiro, como regra, a lei previa a existência do negócio jurídico econômico: compra/venda certa e determinada. Uma vez nascida a obrigação, exigia-se o pagamento do tributo, que pago, a extinguiu.

Nos dias atuais, com o pagamento via ST generalizado, com o Estado no dever de devolver o indevido e antecipadamente recebido, diante do quanto exposto por Rosa<sup>43</sup> e diante da CAT 17/99<sup>44</sup> da Coordenadoria Administrativa da Sefaz/SP, a classificação possível poderia ser denominada, pelo ilustrado jurista, como INFERNO (DE DANTE) – JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

É neste “inferno” que vive o contribuinte brasileiro, *a priori* sempre tido como sonegador. Tanto que as “invenções” são sustentadas com a desculpa de combate à sonegação, e assim vai o empresário “pagando o pato”, sem que se atente para a circunstância, sem exceção, de que todos somos contribuintes: empresários, professores,

---

<sup>42</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 10.

<sup>43</sup> ROSA, 2011, op. cit.

<sup>44</sup> SÃO PAULO (Estado), 1999, op. cit.

dona de casa, magistrados, engenheiros, advogados, médicos, enfim, todos. Todos “pagam o pato” dos descalabros dos Administradores, em sua maioria só comprometidos com o chegar ao Poder.

Vereadores são eleitos e, na semana seguinte, votam por aumento do IPTU. Faz parte do sistema, no qual o povo, ora o povo, nada mais é do que massa de manobra. Tudo vale segundo o ponto da necessidade de atendimento aos deveres de Estado de cuidar de seu povo. Tal daria ainda ao Fisco o direito de tratar rudemente o contribuinte, ou não tratar, já que, nos dias atuais, o Fisco *não mais sequer atende ao sujeito passivo pessoalmente nas repartições, preocupado com o que se possa pensar.*

O Brasil merece mesmo estudos. Enquanto no mundo, um político acena com diminuição de imposto para se eleger, aqui ocorre o contrário, sem que o povo se veja sensibilizado com a carga tributária de mais ou menos 33% do PIB, sempre ameaçada de aumento. Enquanto isso, grassam favelas e presentes deficiências no sistema de Saúde, na Segurança Pública, na Educação Básica, no Transporte. Tudo acaba se apresentado como normal, mesmo quando submetidos os contribuintes a uma carga tributária que se aproxima daquelas cobradas na Finlândia, Suécia e Dinamarca. E daí?!

## 11 MONOGRAFIA DE ÂNGELO DE ANGELIS

A insatisfação com o ICMS/ST, sempre registrada, some-se agora com o interessantíssimo e bem elaborado trabalho do ilustre Ângelo de Angelis<sup>45</sup>, titulado “A substituição tributária no ICMS: problemas e possíveis soluções”, monografia apresentada ao concurso de monografias da Fenafisco, em maio de 2012.

Ele registra que a ST para frente no Brasil sempre foi conflituosa, pois substitutos e substituídos sempre se sentiram prejudicados, contestando na Justiça o instituto, enquanto o pouco uso no mundo atestava a sua inviabilidade<sup>46</sup>. Até os idos de 2007, a ST circunscrita a automóveis, pneus, cervejas, refrigerantes, cigarros e

---

<sup>45</sup> ANGELIS, Ângelo de. *A substituição tributária no ICMS: problemas e possíveis soluções*. 2012. 91 f. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), [S.l.], 2012. Disponível em: <<https://proafr.files.wordpress.com/2012/08/monografiaaangelisfenafisco-maio2012.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>46</sup> ANGELIS, op. cit., p. 29.

combustíveis, que explodiu a partir de 2008, época em que se verificou a aplicação sobre diversos outros produtos.

O autor chama a atenção para os problemas da ST para frente, começando por apontar para o denominado “Efeito Fármakon”, citando Rafael Pandolfo<sup>47</sup>. Segundo este conforme os ensinamentos de Platão, em “Fredo”, o mesmo remédio que cura pode matar, merecendo o tema para entendimento, o fracionamento no tempo, abrangendo a primeira etapa o período de 1970/2007, enquanto a segunda iniciada a partir de 2008.

Angelis cria quadros identificando os Estados e as inclusões dos produtos no ICMS/ST, como, por exemplo: Minas Gerais, que, em 2004, contava com 66 itens e, em 2009, apenas 5 anos após, apresentava surpreendentes 337 produtos; o Estado de São Paulo, 66 e, depois, no mesmo prazo, 281 itens; Rio Grande do Sul, 66 e, 266; Rio de Janeiro, 66 e, 238 e assim segue pelos demais Estados.

Dá notícia o autor, ainda no referido trabalho e citando Rosa<sup>48</sup>, que, em período anterior, o ICMS/ST apontava como causa de existência a incidência sobre poucas indústrias, a homogeneidade dos produtos, a relevância da arrecadação e a grande capilaridade do produto no varejo. O que, via de regra, envolvia a tributação de cigarros, automóveis, combustíveis e lubrificantes, motos, tintas e vernizes, pneus e câmaras de ar. Uma situação que, evidentemente, foi alterada com a inclusão de uma enxurrada de outros produtos, o que se denominou de a “nova ST”.

Segundo Angelis, considerados os efeitos colaterais da nova ST, caíram por terra os pressupostos básicos de validade e utilidade (facilidade, racionalidade e garantia da arrecadação), ampliando-se sobremaneira o fenômeno da desvinculação do responsável como fato imponível e da descaracterização da base de cálculo, fortemente combatido por Roque Carrazza<sup>49</sup>.

Aponta como negativos ao ICMS/ST, na segunda fase: a) redução do capital de giro das empresas; b) encarecimento da mercadoria nacional; c) desrespeito ao Simples Nacional; d) prevalência dos produtos chineses sobre os do País; e) aberturas de filiais

---

<sup>47</sup> PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e fármakon. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: \*IOB, 2010, pp. 125-139.

<sup>48</sup> ROSA, 2011, op. cit., pp. 185-186

<sup>49</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 328.

em Estados diversos; f) fomento da guerra fiscal; e g) ressarcimentos normalmente não pagos pelos Estados.

Afirma ainda o autor que a chamada “Nova ST” acabou por proporcionar polpidos ganhos de arrecadação, importando na promoção da injustiça tributária, já que não resultado do combate à evasão de imposto sonegado, mas, sim, da sobretaxação de lojas e consumidores de classe média e inferiores, em favor das classes mais abastadas. Provocou-se, assim, o “Efeito Robin Hood às avessas”, descrito por Antônio Sergio Valente<sup>50</sup>. Ainda havia propostas informais de universalização da ST para frente, não só na esfera estadual, mas também em nível federal, sendo que tal situação exacerbaria os conflitos já existentes etc.

Ao final, o autor oferece como conclusões grupos de soluções, que, segundo estudo da PriceWaterhouse e Coopers<sup>51</sup>, consistiria no seguinte:

- a) autorizar o ressarcimento do pago em valor maior que o devido, o que se daria via conta fiscal;
- b) de natureza financeira, com a ampliação do prazo para período superior ao do prazo médio de recebimento de vendas;
- c) exclusão do regime de produtos que não se coadunem com os requisitos teóricos de sua inclusão, permanecendo no ST somente os de grande relevância com preços administráveis e possível homogeneização;
- d) a retirada de produtos do circuito do ST, cabendo aos Estados devolver o ICMS que cobraram quando da inclusão = sobre estoque =, o que poderia se dar via créditos, parceladamente.

Se outrora a falta de adequados controles pela administração somava a favor do ICMS/ST, os novos procedimentos propiciados pelo controle eletrônico de dados, assim como: a nota fiscal eletrônica, o Sped, demais bases como cartões de créditos, s@t e integração com dados federais, tudo leva ao caminho contrário<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> VALENTE, Antônio Sérgio. *Robin Hood às avessas*. Disponível em: <<http://blogdoafri.com/2011/10/04/primeiro-e-book-e-lancado-pelo-blog-do-afr>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>51</sup> PRICEWATERHOUSE E COOPERS | CNI. *A substituição tributária do ICMS no Brasil*. [S.l.]: Pricewaterhouse e Coopers | CNI, maio, 2011. Disponível em: <<http://admin.cni.org.br/portal/data/files/00/FF8080812F555EE2012F69E97F8B6574/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS%20no%20Brasil%20-%20Sum%C3%A1rio-executivo.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

<sup>52</sup> ANGELIS, op. cit., pp. 71/85.

## 12 RECENTE CONVÊNIO 52/2017

Quando se acreditava estar estabilizada a volúpia tributária dos Estados quanto ao ICMS/ST, eis que surge o referido Convênio 52/2.017<sup>53</sup> legislando sobre matéria imprópria e intransferível de Lei Complementar, estabelecendo e definindo contribuintes; invadindo o instituto das microempresas; criando responsabilidade tributária; determinado incidência por dentro do ICMS/ST; vedando compensação ICMS PRÓPRIO X ICMS/ST etc etc, o que por certo deverá receber da sociedade as vaias cabíveis, sem prejuízo do controle jurisdicional a que deve se submeter.

## CONCLUSÃO

Por tudo que foi exposto e as dificuldades que se apresentam aos sujeitos passivos, embora o regime de tributação denominado ICMS/ST seja legal, quando usado de forma generalizada pelos Estados, atenta contra a moralidade que deve ser buscada, sempre.

O ICMS/ST pode ser válido, porém, da forma como é cobrado atualmente, apresenta-se inequivocamente como imoral frente ao fato de que o cumprimento do quanto fixado na decisão última do STF – ressarcimento – não se dá na forma do quanto estabelecido constitucionalmente. Mesmo nos poucos Estados, como São Paulo, que pagam, o ressarcimento só ocorre após atendimentos de novas obrigações acessórias pelo sujeito passivo e vistorias do Fisco, de complexidade absurda, como faz prova direta a simples leitura da Portaria CAT 17/99<sup>54</sup>. Situação esta atualmente aliviada pela Portaria CAT 158/15, mas que ainda garante à Sefaz/SP longo período de espera ao contribuinte, com tramitar de meses e meses antes do deferimento. Isso depois de ter submetido o contribuinte, para pagar, a alguns dos 113 dificultosos procedimentos elencados por Rosa<sup>55</sup>, já citados.

---

<sup>53</sup> CONVÊNIO ICMS 52, DE 7 DE ABRIL DE 2017 -Publicado no DOU de 28.04.17, pelo Despacho 57/17 - Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

<sup>54</sup> SÃO PAULO (Estado), 1999, op. cit.

<sup>55</sup> ROSA, 2011, op. cit.

Regimes Especiais existem somente no Regulamento do ICMS (RICMS), mas, de fato, estão quase extintos. Após a emissão do protocolo via internet, ninguém mais explica o porquê da demora. Os contribuintes não são, pelo menos em São Paulo, sequer recebidos para justificativas. O que lhes resta é o protocolo.

Eis a verdadeira corrida de obstáculo que enfrentam os contribuintes, tendo como importantíssimo agente ativo a ST.

É o que pensamos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANGELIS, Ângelo de. *A substituição tributária no ICMS: problemas e possíveis soluções*. 2012. 91 f. Monografia – Federação Nacional dos Fiscos Estaduais (FENAFISCO), [S.l.], 2012. Disponível em: <<https://profr.files.wordpress.com/2012/08/monografiaaangelisfenafisco-maio2012.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENICIO, Sérgio Gonini. *ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189,



de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Embargos de Divergência no Recurso Especial: EREsp 45.923 RS 1995/0011423-2*. Relator: Min. Milton Luiz Pereira. Publicado no DJ 11/9/1995 p. 28.773. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20008301/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-45923-rs-1995-0011423-2>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.851*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ 22/11/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Recurso Extraordinário: RE 213.396 SP*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Publicado no DJ 1º/12/2000, p. 97, Ement Vol 2014-02, p. 383. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739025/recurso-extraordinario-re-213396-sp>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Recurso Extraordinário: RE 593.849*. Relator: Min. Edson Fachin. out. 2016. Disponível em: <[https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/400277378/andamento-do-processo-n-593849-recurso-extraordinario-26-10-2016-do-stf?ref=topic\\_feed](https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/400277378/andamento-do-processo-n-593849-recurso-extraordinario-26-10-2016-do-stf?ref=topic_feed)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CONSELHO Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS 13, de 21 de março de 1997*. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Publicado nos DOU de 25/3/1997 e 27/3/1997. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-13-1997.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015*. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Publicado no DOU de 24.08.15. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Convênio ICMS 52, de 7 de Abril de 2017*, publicado no DOU de 28.04.17, pelo Despacho 57/17 - Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

COSTA, Alcides Jorge Costa. *Revista de dialética de direito tributário*. n. 2, São Paulo: Gráfica Palas Athena, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MEMÓRIA *Roda Viva*. Disponível em: <[http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/477/entrevistados/roberto\\_campos\\_1997.htm](http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/477/entrevistados/roberto_campos_1997.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

NOGUEIRA, Rubem. *O advogado Ruy Barbosa: momentos culminantes de sua vida profissional*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

PANDOLFO, Rafael. *Substituição tributária, limites constitucionais e phármacon*. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). *Curso avançado de substituição tributária*. São Paulo: IOB, 2010.

PRICEWATERHOUSE E COOPERS | CNI. *A substituição tributária do ICMS no Brasil*. [S.l.]: Pricewaterhouse e Coopers | CNI, maio, 2011. Disponível em: <<http://admin.cni.org.br/portal/data/files/00/FF8080812F555EE2012F69E97F8B6574/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS%20no%20Brasil%20-%20Sum%C3%A1rio-executivo.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

PUGLIESI, Fábio. *A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional*. Florianópolis: Sequência, v. 33, n. 64, p. 285, jul. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2177-70552012000100012#5a](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012#5a)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. *Substituição tributária para frente*. Revista CEJ, Brasília, v. 1, n. 3, set./dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/125/168>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

ROSA, José Roberto. *Substituição tributária no ICMS: estudo de casos e manual explicativo*. 3.ed. Itu: Ottoni, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *A “maldição” do lançamento por homologação*. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/noticia/lista?search=http%3A%2F%2Fwww.conjur.com.br%2F2013-ago-01%2Feurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao&submit.x=2&submit.y=9>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

SÃO PAULO (Estado). Decreto 53.625, de 30 de outubro de 2008. *Levantamentos de Estoques – Contribuintes Não Fabricantes*. Disponível em: <<http://az545403.vo.msecnd.net/sindileite/2012/10/Decreto-n%C2%BA-53.625-08-Levantamentos-de-Estoques-Contribuintes-N%C3%A3o-Fabricantes.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei 6.374, de 1 de março de 1989*. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei 9.176, de 2 de outubro de 1995*. Altera a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, relativamente à sujeição passiva por substituição. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1995/lei-9176-02.10.1995.html>>. Acesso em: 27 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Portaria CAT 17, de 5 de março de 1999*. Estabelece disciplina para o complemento e o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos. Publicado no DOE 6/3/1999. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/portaria\\_cat/pcat171999.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat171999.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 27 mar. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 304-305.

\_\_\_\_\_. *Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS Problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996.

VALENTE, Antônio Sérgio. *Robin Hood às avessas*. Disponível em: <<http://blogdoafri.com/2011/10/04/primeiro-ebook-e-lancado-pe-lo-blog-do-afr>>. Acesso em: 27 mar. 2017.