

ICMS/ST: A RENTABILIDADE DA SISTEMÁTICA E A FIDEDIGNIDADE DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

ICMS/ST: PROFITABILITY OF THE SYSTEMATIC AND THE TRUST OF THE BASIS FOR CALCULATING INFERRED

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage¹

Recebimento em outubro de 2013.

Aprovação em novembro de 2013.

Resumo: Argumentando que a técnica de substituição tributária no ICMS é sistemática incorporada ao ordenamento brasileiro com ares de definitividade, dado o posicionamento do STF e expressa redação da CF/1988, defende-se hipótese de tributação equilibrada – economicamente viável para o Estado e justa para o contribuinte –, excluindo a possibilidade de utilização de subterfúgios que permitissem a criação fictícia de carga tributária, desvinculada da realidade dos fatos imponíveis, sob pena de configuração de inconstitucionalidade no caso concreto.

Palavras chave: ICMS/ST. Constitucionalidade. Praticidade tributária. Fidedignidade da base de cálculo. Inconstitucionalidade em concreto.

Abstract: Arguing that the tax substitution technique in the ICMS is systematically incorporated into the Brazilian legal system with an air of finality, given the position of the Supreme Court and express wording of the Federal Constitution/1988, defends balanced taxation hypothesis - economically viable for the state and fair for the contributors - excluding the possibility of using subterfuge to allow the creation of fictitious tax burden, detached from the reality of the simplified tax facts, otherwise unconstitutional configuration in this case.

Keywords: ICMS/ST. Constitutionality. Tax practicality. Reliability of the calculation basis. Unconstitutional in concrete.

1 Do que este artigo não trata

Em que pese ser usual iniciar-se com sucinta introdução a respeito do que será tratado no decorrer do texto, subvertemos a praxe neste caso para, antes, expor sobre o *que não se abordará* neste artigo. Isso porque o tema de substituição tributária (ST), especialmente a ST *progressiva*, ou *prospectiva* (“*para frente*”), já foi tão amplamente discutido que seria inócua mais uma publicação meramente a favor ou contra a aplicabilidade da mencionada técnica de arrecadação tributária,

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP), Ouro Preto-MG, Brasil. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte-MG, Brasil. Ex-Conselheiro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte (CART-BH). Advogado. Email: thiagolage@ufmg.br

notadamente após a Emenda Constitucional 3/1993, que introduziu o §7^{o2} no art. 150 da Constituição da República de 1988.³

Não obstante estarem na ordem do dia, especialmente no âmbito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), discussões judiciais a respeito da necessidade de restituição quando o montante antecipado a título de tributo mostre-se superior ao que seria efetivamente devido sem a sistemática da ST,⁴ tampouco será este o escopo do presente trabalho, pois juristas brasileiros já esmiuçaram o ponto.⁵

² “Art. 150 (...) §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

³ “A EC 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.” (ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8.5.2002, Plenário, DJ de 22.11.2002.)

⁴ Vide Recurso Extraordinário 593.849/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, em trâmite perante o STF, com julgamento em curso, ao qual foi provisoriamente atrelado o desfecho da ADI 2.777/SP. Nas palavras da Secretaria daquele Órgão de Cúpula: “O Tribunal resolveu questão de ordem, suscitada pelo Senhor Ministro Ayres Britto, no sentido de sobrestar o julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade para que esse seja realizado em conjunto com o RE nº 593.849, da relatoria do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada”.

⁵ André Mendes Moreira discorre a respeito do assunto, valendo conferir as obras mencionadas pelo Autor (2010, p.188 e ss.). Marco Aurélio Greco também se manifesta: “Questão que pode ser levantada é no sentido de saber se a previsão constitucional alcança apenas as hipóteses em que o fato gerador não se realizar (dicção literal do dispositivo) ou se também se aplica às hipóteses em que ele ocorrer mas não tiver a dimensão prevista ao ensejo do recolhimento por antecipação (não ocorrer tal como previsto). O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar

Este estudo tem dois focos: (i) a *rentabilidade* da sistemática de substituição tributária e (ii) a *fidedignidade* da base de cálculo praticada no ICMS na modalidade progressiva da ST. Senão vejamos.

2 Primeiro foco: a rentabilidade da sistemática do ICMS/ST

Sendo certo que a principal fonte de recursos para a esfera estadual de governo é classificada como *ordinária* e *derivada*,⁶ pode-se tomar igualmente como verdade o fato de que o ICMS é o tributo por excelência em termos de complexidade e receita dos Estados brasileiros, tendo, inclusive, relevantes reflexos para todos os municípios, em razão da distribuição de parcela do produto de sua arrecadação para aqueles, nos termos definidos pela Constituição da República de 1988.⁷ Hodiernamente não há falar em administração possível de qualquer unidade estadual ou municipal da federação brasileira sem o produto da arrecadação do ICMS.

Se tal imposto assoma tamanha importância no plano nacional,⁸ devem ser bem recebidos meios que oportunizem torná-lo mais **rentável** para os Entes Públicos que o arrecadam.

ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a constituição não está legitimando o indébito” (2001, p.31).

⁶ Conforme Aliomar Baleeiro: “As entradas constitutivas, em conjunto, da receita pública podem ser classificadas como extraordinárias e ordinárias, segundo o critério de regularidade ou relativa periodicidade, pois as primeiras padecem de caráter mais ou menos esporádico... [as ordinárias] são fontes perenes de recurso, pela regularidade periódica. (...) A classificação mais generalizadamente aceita, designada como ‘alemã’, distingue as receitas ordinárias em dois grupos: a) receitas originárias ou de economia privada, ou ainda de Direito privado; b) receitas derivadas ou de economia pública, ou, ainda, de Direito público... No segundo grupo – receitas derivadas, caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação – contam-se os tributos e as penas pecuniárias, em resumo, rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade...” (2006, p.126-7).

⁷ VAF: Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...) IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁸ Sítio eletrônico do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), dados da Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente (COTEPE) do ICMS. [fazenda.gov.br/confaz/boletim] Acesso em set./2014:

Arrecadação do ICMS no Brasil (em R\$ mil)	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Acumulado no ano 2014 (jan-jul)
	58.141.079*	31.132.698	30.153.169	31.099.634	54.615.046*	56.905.662*	29.857.872*	291.905.158*

Fonte: Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/CONFAZ/Ministério de Fazenda.
(* Valor provisório. Última atualização: set/2014

O princípio da *economicidade* previsto no art. 70 da Constituição da República de 1988 traz interessante balizamento para o trato do assunto:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, *economicidade*, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Em trabalho monográfico de fôlego sobre *os controles interno e externo da Administração pública* Evandro Martins Guerra lecionou:

O princípio da economicidade, introduzido pela cabeça do art. 70 da Constituição, *determina a observância da relação custo/benefício*, isto é, impõe o controle da despesa em face dos recursos disponíveis; *a parcimônia, contenção ou moderação nos gastos*; *a ausência de desperdício na execução dos programas*; enfim, determina o necessário respeito aos interesses econômicos do povo, que se encontra sob a proteção jurídica do Estado. Com efeito, *economicidade é o dispêndio dos escassos recursos na quantia necessária, no momento adequado à consecução dos objetivos anteriormente propostos em lei.* (2007, p.246, g.n).

Manifestando-se sobre o mesmo princípio (economicidade) e externando visão realista a respeito de práticas infelizmente constatadas de modo reiterado no Brasil, Juarez Freitas completa:⁹

É que nosso país insiste em praticar, em todas as searas, desperdícios ignominiosos de recursos escassos. Não raro, prioridades não são cumpridas. Outras tantas vezes, pontes restam inconclusas, enquanto se principiam outras questionáveis. Traçados de estradas são feitos em desacordo com técnicas básicas de engenharia. Mais adiante, escolas são abandonadas e, ao lado, inauguram-se novas. Hospitais são sucateados, mas se iniciam outros, que acabam por não serem concluídos. Materiais são desperdiçados acintosamente. Obras apresentam projetos básicos que discrepam completamente dos custos finais, em face de erros elementares. Por tudo isso, torna-se conveniente frisar que *tal princípio constitucional está a vedar, expressamente, todo e qualquer desperdício de recursos públicos ou escolhas que não possam ser catalogadas como verdadeiramente comprometidas com a busca da otimização ou do melhor para o interesse público.*

Em nível estadual, exemplificando-se com a Constituição mineira de 1989, observa-se semelhante destaque ao mencionado princípio, merecendo transcrição neste particular:

⁹ O controle dos atos administrativos. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 86 (*apud* GUERRA, 2007, p.246).

Art. 74 – A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta é exercida pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder e entidade.

§ 1º – A fiscalização e o controle de que trata este artigo abrangem:

I – a legalidade, legitimidade, **economicidade** e razoabilidade *de ato gerador de receita ou determinante de despesa* e do de que resulte nascimento ou extinção de direito ou obrigação;¹⁰

Mutatis mutandis, as palavras dos teóricos supracitados, combinadas com a redação das Constituições brasileira, mineira e alemã, se amoldam perfeitamente à desejável *minimização* dos custos e gastos e *maximização* das receitas, inclusive, acrescentamos, na seara tributária.¹¹

A evolução da máquina fiscal através da instituição legal de métodos mais avançados e menos dispendiosos de apuração de tributos é uma das muitas vias

¹⁰ Grifos nossos. A preocupação com o *custo/benefício* no plano da Administração Pública não é exclusivamente brasileira. No Direito europeu há dispositivo com propósitos similares aos da Carta Política de 1988. Vejamos o artigo 114 da Constituição Alemã (com tradução subsequente para o Francês):

Artikel 114 [Rechnungslegung, Rechnungsprüfung]

(1) *Der Bundesminister der Finanzen hat dem Bundestage und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen.*

(2) ¹*Der Bundesrechnungshof, dessen Mitglieder richterliche Unabhängigkeit besitzen, prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung.* ²*Er hat außer der Bundesregierung unmittelbar dem Bundestage und dem Bundesrat jährlich zu berichten.* ³*Im übrigen werden die Befugnisse des Bundesrechnungshofes durch Bundesgesetz geregelt.*

“Article 114 [Reddition et vérification des comptes]:

(1) *Le ministre fédéral des finances doit, dans l'année qui suit une année budgétaire, présenter au Bundestag et au Bundesrat un compte retraçant toutes les recettes et les dépenses, ainsi qu'un état des avoirs et des dettes, en vue d'obtenir le quitus du gouvernement fédéral.*

(2) ¹*La Cour fédérale des comptes, dont les membres bénéficient de l'indépendance reconnue aux juges, vérifie les comptes ainsi que la rentabilité et la régularité de la gestion budgétaire et économique.* ²*Elle doit faire rapport directement chaque année tant au gouvernement fédéral qu'au Bundestag et au Bundesrat.* ³*Au surplus, les attributions de la Cour fédérale des comptes seront réglées par une loi fédérale”. [grifamos; acesso em set./2014 - archiv.jura.uni-saarland.de/BIJUS/grundgesetz/]*

¹¹ Tratando da aplicação do princípio da economicidade em matéria tributária, Alberto Guimarães Andrade: “Eu tenho 21 anos que lido com Procuradoria de Fazenda no Estado de MG, então eu vejo de um enfoque também diferente todas essas dificuldades, e de cara já adiro a essas manifestações de que é preciso falar de praticidade... Sob outros enfoques, existe uma constante crítica, um constante debate sobre a questão fiscal... E eu acho muito importante um princípio falado pelo Professor Helenilson, que é o da neutralidade. É imprescindível que haja neutralidade na ação estatal de cobrar imposto, de cobrar tributo. Junto dele, há um de que ele falou também, o da *rentabilidade*, que eu gosto de chamar de *princípio da economicidade*. Mas eu vejo, lamentavelmente, o Brasil insistindo nisso, nesse cipoal de múltiplos impostos que faz com que a capacidade contributiva seja atacada, é verdade; e, por outro lado, nós vemos impostos, tributos sendo cobrados, se realizando uma despesa enorme, com uma fiscalização às vezes inócua em setores de alta sonegação, sem que isso produza aquele resultado almejado”. (2004, p.68-9, g.n.).

pela qual pode e deve trilhar a Administração Pública para conferir maior rentabilidade, *in casu*, ao ICMS/ST, observando-se, portanto, o *princípio da economicidade*. Batista Júnior nos precede nesta compreensão ao afirmar que a economicidade na tributação poderia ser ilustrada com o princípio da praticabilidade, que “sinaliza para a necessidade de simplificação da execução da lei impositiva, no sentido de favorecer uma aplicação econômica das leis tributárias”. (2004, p.397).¹²

Misabel Abreu Machado Derzi, por sua vez, alertando para uma cautela¹³ na aplicação irrestrita¹⁴ do princípio mencionado por Batista Júnior, elenca diversas situações em que a referida praticabilidade (ou praticidade) entra em cena:

- o lançamento do imposto por estimativa, segundo o qual não são levadas em conta as operações efetivamente realizadas, mas estabelece-se, administrativamente, a média presumível dessas operações, como base para cobrança do tributo;
- a substituição tributária chamada ‘para frente’ na qual se presume realização de operação de circulação futura, de acordo com o usual e ordinário, e segundo base de cálculo estimada, embora, muitas vezes, ela possa não ocorrer (por perecimento ou extravio da mercadoria por exemplo), ou ocorrer com base em preços bastante diversos daqueles previstos;
- regimes especiais, em que se delegam ao Executivo a criação de pautas de valores em substituição aos preços reais das operações realizadas etc.;
- as pautas de valores, fixadas pelo Poder Executivo, que estabelecem o valor tributável, com base no preço médio, para hipóteses de incidência do imposto sobre operações de circulação de certas mercadorias (gado, café, minerais etc.). A substituição tributária progressiva ou ‘para frente’ é uma derivação da pauta de valores;
- as tabelas ou quadro de valores de imóveis urbanos, que servem de base para cálculo do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- as tabelas de valores de veículos automotores, que estabelecem o valor venal dos veículos usados, com base no caso padrão ou valor médio para o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores;

¹² Helenilson Cunha Pontes igualmente parece acompanhar o magistério do Professor Onofre Alves Batista Júnior, pois, ao tratar do princípio da praticabilidade, assim se manifesta: “os comandos jurídicos não de ter como pressuposto a possibilidade de serem cumpridos, cumpridos de uma forma razoável e de uma forma racional. A simplicidade, portanto, e a praticabilidade por ela implicada, são pressupostos de qualquer norma tributária. Nenhuma norma tributária há de negar sua praticabilidade, sob pena de ela se declarar ineficaz”. (2004, p.56).

¹³ A preocupação não é apenas da Professora recorrida e nossa. Mais uma vez, Helenilson Cunha Pontes apresenta indagações pertinentes: “Como reduzir a complexidade da realidade a um denominador comum, ou a denominadores comuns, a conceitos comuns, a conceitos que sirvam a efetiva aplicação da norma tributária, sem ferir a capacidade contributiva, sem ferir princípios de justiça fiscal, sem ferir outros princípios informadores da justiça tributária? Como tratar da complexidade da vida econômica, já que o direito tributário é um direito de superposição, isto é, ele toma como pressuposto fatos econômicos – fatos econômicos estes cada vez mais complexos e cada vez mais dinâmicos – sem com isso ferir o princípio da capacidade contributiva, atendendo os rigores do princípio da legalidade, dentro de toda uma sistemática constitucional, sobretudo no Brasil, de afirmação da segurança jurídica?” (2004, p. 55-6).

¹⁴ Nas palavras da Professora Titular da UFMG, a praticabilidade deve ser utilizada nas hipóteses específicas de “desproporção entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade de que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever” (1988, p.267).

- lançamentos que se baseiam em índices artificiais de produtividade (aplicados especialmente no ICMS), deduzidos a partir do levantamento dos insumos, matéria-prima e produtos intermediários adquiridos pelo produtor, segundo a média da produtividade existente para o setor. (2004, p.77)

Por outro lado, a mesma praticabilidade traz redução de complexidade concomitantemente para a Administração Tributária e para os administrados, eis que podem ser simplificados, a reboque, os deveres instrumentais (*obrigações acessórias*), usualmente contabilizados como de estrondoso impacto para o famigerado “custo Brasil”.

O incremento de rentabilidade através da redução de complexidade no sistema por meio da instituição da substituição tributária tem relação, também, com a aplicação em massa da legislação no intrincado contexto em que se encontra a sociedade atualmente,¹⁵ objetivando respeitar-se princípios tão caros como o da isonomia, capacidade contributiva, legalidade tributária, dentre outros.¹⁶ Ao se dar maior efetividade à tributação, de uma só vez se está cuidando de fazer incidir a mesma normativa geral e abstrata tributária sobre todos os administrados (isonomia), para que cada qual arque com sua participação no custeio da vida em sociedade (capacidade contributiva), sem permitir com a mesma facilidade os desvios de conduta de alguns contribuintes meramente “potenciais”, que insistem em praticar a evasão, quando não poderiam – ou não deveriam – escapar do surgimento de uma obrigação tributária “*ex lege*” (legalidade) e do pagamento do tributo devido.¹⁷

¹⁵ Para Eduardo Maneira, a praticabilidade seria um desdobramento da legalidade em matéria tributária: “Vale lembrar o nosso entendimento, semelhante ao do professor Sacha Calmon, de que a praticidade é, na essência, um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação prática. A praticidade como princípio autônomo é princípio vazio, sem conteúdo; a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa.” (2000, p.225).

¹⁶ A SEF/MG professa entendimento alinhado com o nosso, na seção de “perguntas e respostas”: [Pergunta] “2 – *Quais são as vantagens do regime de substituição tributária?* [Resposta]: Algumas vantagens decorrem do regime de ST. Para os contribuintes: A substituição tributária centraliza o recolhimento do imposto devido por terceiros no contribuinte substituto, facilita a fiscalização e estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos. Com o ICMS/ST, as operações comerciais ganham agilidade e simplicidade na emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros, além de atenuar distorções concorrenciais entre contribuintes do mesmo ramo de atividades”. [acesso em set./2014 fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2007.htm]

¹⁷ Comungando de nosso entendimento, Eduardo Maneira: “Na verdade, a substituição tributária é um exemplo cabal de praticidade tributária. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se duas ou três indústrias tabagistas. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de bebida, como foi dado o exemplo aqui hoje, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja. Ao invés de se exigir de milhares de produtores rurais a emissão de nota fiscal e o recolhimento de

A mesma praticidade tem indissociável ligação com o *controle da tributação*¹⁸ por parte das autoridades e agentes fiscais, estando claro em nosso entendimento que a sistemática da substituição tributária, teoricamente, não traz em si a majoração da carga tributária individual do sujeito passivo. A *carga tributária potencial* permanece estanque, enquanto há uma percepção de majoração na arrecadação em função de outros fatores atrelados, e.g., à redução na evasão fiscal com a uniformidade da tributação, que atrai necessariamente para a luz fatos imponíveis que até então passariam ao largo do sujeito ativo com capacidade para o exercício da arrecadação. Este controle, certamente, materializa-se como um dos principais ingredientes da rentabilidade da tributação, concomitantemente com a manutenção da carga tributária individual do que se poderia denominar de “*bom pagador de impostos*”, que não é afetado pela sistemática de ST instituída, pelo simples fato de que já arcava integral e previamente com sua parcela de contribuição devida ao Estado.

Portanto, e em tese, a substituição tributária é o “melhor dos mundos possíveis”,¹⁹ em que a técnica criada só tem a aproveitar aos sujeitos passivos cumpridores de suas obrigações e prejudicar os maus pagadores, excepcionadas distorções que devem ser extirpadas do sistema da ST, de modo a aperfeiçoá-la e confirmá-la como

ICMS pela venda do leite, exigem-se tais obrigações dos poucos laticínios existentes, e assim por diante. O substituto é escolhido pela lei para pagar tributo devido por fato gerador praticado pelo contribuinte”. (2004, p.64).

¹⁸ “Não existe nem um louco dentro do fisco que acorda de madrugada em uma sanha assassina e sai a engendrar questões malucas para colher resultados incertos. Não! O fisco está sempre atrás de uma coisa chamada *controle*, ele está sempre atrás de uma coisa chamada *sonegação*, porque é o combate à *sonegação* que vai trazer a justiça fiscal nesse viés”. (ANDRADE, 2004, p.70).

¹⁹ Vem a calhar, com temperos pela proclamada laicidade do Estado brasileiro, a referência a Gottfried Wilhelm Leibniz: “*But what are the criteria by which one can say that this world is the best? It should be clear that Leibniz nowhere says that this argument implies that everything has to be wonderful. Indeed, Leibniz is squarely in the tradition of all Christian apologists going back to Augustine, arguing that we cannot have knowledge of the whole of the world and that even if a piece of the mosaic that is discoverable to us is ugly the whole may indeed have great beauty. Still, Leibniz does offer at least two considerations relevant to the determination of the happiness and perfection of the world. He tells us in the Discourse on Metaphysics, first, that ‘...the happiness of minds is the principal aim of God...’ (A VI iv 1537/AG 38) and, second, that ‘God has chosen the most perfect world, that is, the one which is at the same time the simplest in hypotheses and the richest in phenomena.’ (A VI iv 1538/AG 39) So, is this world of genocide and natural disaster better than a world containing only one multifoliate rose? Yes, because the former is a world in which an infinity of minds perceive and reflect on the diversity of phenomena caused by a modest number of simple laws. To the more difficult question whether there is a better world with perhaps a little less genocide and natural disaster Leibniz can only respond that, if so, God would have brought it into actuality. And this, of course, is to say that there really is no better possible world.*” (LOOK, 2014).

um modo *praticável*, possível – e mais *rentável* – de se respeitar, especialmente, a capacidade contributiva, princípio nuclear de Direito Tributário.

À guisa de conclusão parcial, pode-se dizer que o Estado esteve numa encruzilhada em que se viu compelido a prosseguir pela rota da praticabilidade, de modo a permitir a consecução de suas atividades na seara da tributação, tendo em vista que a aplicação individualizada da legislação para cada qual dos sujeitos passivos se mostraria totalmente fadada ao insucesso.²⁰

Todavia, o adequado uso da sistemática da substituição tributária, especialmente na vertente *progressiva*, encontra limites objetivos que não podem ser transpostos, sob pena de se estar agindo fora do alcance da incidência tributária demarcada e outorgada pelo poder constituinte. É o que se enfocará a seguir.

3 Segundo foco: a fidedignidade da base de cálculo presumida na sistemática de ST progressiva

A palavra *fidedignidade* tem raízes no latim, consistindo em qualidade do que é fidedigno. *Fide dignus* seria atributo de algo “digno de fé”,²¹ sendo exatamente característica que não poderia faltar à base de cálculo presumida na sistemática da substituição tributária, notadamente a progressiva, ou “para frente”. Isso porque o futuro e provável fato imponible ainda não é precisamente delimitado, como ocorre,

²⁰ Também neste ponto temos que nos render ao posicionamento realista de Helenilson Cunha Pontes: “Ora, por que a praticabilidade? Pela simples razão de que o direito tributário é um direito de massa, quer dizer, milhares de declarações de imposto de renda, milhares de DCTFs, milhares de guias etc., tem que ser diariamente administradas pelos fiscos estaduais, municipais etc. Então é preciso que se crie uma sistemática que permita a efetividade da norma tributária. Esta é a razão fundamental da praticidade. Criam-se fórmulas que permitem a razoável efetividade da norma tributária, sob pena de não conseguirmos efetividade se formos tratar de cada caso especificamente. Quer dizer, se cada contribuinte quiser o seu tratamento especial para cada fato gerador que ele realiza, enfim, simplesmente a norma tributária não ganha nenhuma efetividade, perde efetividade. Então, é preciso que se criem mecanismos de simplificação e padronização dos fatos que levam, ao fim e ao cabo, ao recolhimento tributário”. (2004, p.57)

²¹ Dicionário Caldas Aulete: (fi.de.dig.no); 1. Que é merecedor de confiança, de crédito, de fé; AUTÊNTICO; VERDADEIRO; REAL: Fez uma fidedigna exposição dos problemas da firma. [antôn.: falso]. 2. P.ext. Fig. Que expressa ou representa a realidade de algo, que não é fraudado ou simulado (retrato fidedigno); AUTÊNTICO [F.: Da loc. lat. *fide dignus*, 'digno de fé']. [aulete.com.br/fidedigno, acesso em set./2014]

diferentemente, na modalidade regressiva (“para trás”) da ST, em que se tem uma operação já concluída, precisamente quantificada, hábil a dar lastro à tributação.

No Direito brasileiro (e também em outros países como Espanha, França e Portugal) tem sido cada vez mais comum a utilização da *desconfiança*²² para pautar a ação criativa do legislador de qualquer esfera de governo, sendo corriqueiros os deveres instrumentais (obrigações acessórias), as presunções e ficções, as estimativas e demais ferramentas com propósitos similares instituídos para conferir praticabilidade ao sistema e refrear a burla ao fisco. No plano nacional, tem-se sistemática de ST validada para todo o país por meio do já transcrito §7º do art. 150 da Constituição da República e com espora adicional na Lei Complementar 87/1996, conhecida como *Lei Kandir*.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
(...)

II - em relação às *operações ou prestações subseqüentes*, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.
- (...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.
(...)

²² Nas palavras de Misabel Derzi, tal *desconfiança* “chega ao seu *ponto mais elevado em institutos como a substituição tributária progressiva, em que se cria a obrigação de pagar o tributo antes mesmo da ocorrência do fato jurídico, que lhe dá origem*. Por todo o sistema perpassam regras anti-sonnegação ou anti-fraude. De fato, a simplificação que a *desconfiança* obtém pode ser mais drástica e a ela corresponder uma renúncia a maiores informações ou a valores, que são sacrificados, pela recusa da *confiança*”.(2009, p.335).

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)

Da longa transcrição acima observa-se que há previsão legal para instituição do ICMS/ST para todo o país, cabendo a cada Estado e ao DF tratarem por meio de leis próprias o regramento dessa sistemática de tributação.

Reiteramos que, enfocada a *rentabilidade* e a praticabilidade, não vemos como a técnica de substituição tributária retroceder, sendo provável que se caminhe como inconformadamente previsto pelo Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, ao frisar que chegaremos “*ao dia em que essa substituição tributária para a frente tornar-se-á regra, deixando de ser... uma exceção*”.²³ Todavia, em que pese concordarmos com a mencionada sistemática, para que a mesma seja defensável há de ser *digna de fé*, da confiança dos administrados, necessitando, para tanto, que a base de cálculo presumida para as operações seja, no mínimo, aproximada da realidade que futuramente se consolidará.

Discrepâncias significativas entre a base presumida e a efetivamente apurada quando da ocorrência do fato imponible seriam capazes de fazer ruir o ordenamento. A variação da margem de valor agregado (MVA) para determinados produtos, como demonstrado através dos itens 25.1 (*Terminais portáteis de telefonia celular*) e 41.6 (*Água mineral, inclusive a gasosa ou aromatizada, e água potável ou natural, em embalagem com volume igual ou superior a 10.000,00ml*), ambos da Parte 2 do Anexo XV do Regulamento do ICMS mineiro (vide Decreto Estadual 43.080/2002 e alterações posteriores), que vão de 13% no primeiro caso até mais de 800% no segundo, demonstram o espaçamento que pode haver nas margens de produtos distintos e as danosas consequências – para o Estado ou para os sujeitos passivos – de uma base irreal, para menos ou para mais.

Uma vez que a legislação dos Entes competentes para a instituição do ICMS já não continha previsão de restituição do imposto antecipado na ST – ou tais previsões foram subtraídas pelos legisladores locais ou questionadas judicialmente pelos

²³ Recurso extraordinário 194.382/SP, Rel. Maurício Corrêa, DJ 25/4/2003, p.35.

próprios Gestores Públicos dos Estados (vide ADI 2.777/SP, STF) – torna-se indispensável que a base de cálculo presumida para a operação final seja adequada, que “*a estimativa se aproxime o mais possível da realidade*”. O STF, no julgamento da ADI 1.851/AL decidiu:²⁴

A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de *critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade*.

É, portanto, direito do interessado contestar administrativamente ou, se necessário, judicialmente, a base de cálculo presumida para a operação futura que deverá se realizar.²⁵ Entendemos, entretanto, que o meio mais apropriado de se questionar não é atacar abstratamente a sistemática da ST em si,²⁶ mas sim os cálculos e estudos técnicos empreendidos ou adotados pelo Estado que não correspondam à realidade. Afinal, os Estados e o DF não dispõem de livre margem discricionária²⁷ para estabelecer as bases de cálculo presumidas, eis que a legislação é diretiva no ponto, (conforme art. 8º, II, c, e §§4º e 6º da LC 87/1996 – transcritos acima) não deixando a definição das margens ao puro alvedrio do legislador e muito menos ao arbítrio de atos infralegais desvinculados da fiel execução das leis (art. 84, IV, CR/88).²⁸ Tais margens ou bases de cálculo presumidas estão sujeitas a controle

²⁴ Grifos nossos. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 8.5.2002, Plenário, DJ de 22.11.2002.

²⁵ Novamente o experiente Alberto Guimarães Andrade dá o tom: “O que precisa ser feito – e o fisco às vezes aí é lento, e aí merece ser admoestado – é desenvolver agilidade para presumir aquela base de cálculo com maior justiça, porque se ele conseguir ter essa aderência com a realidade, com os preços do mercado, com a situação de mercado, que visa uma neutralidade, ele vai infirmar essas reclamações. (...) é a verdade: o fisco usa, na legislação que aí se tem, usa a mesma pauta de valores, usa as mesmas presunções, ficções, e precisa usá-las. E às vezes usa mal, é verdade, e quando usa mal tem que ser coarctado nessa ação danosa contra a própria economia, que é onde vai se nutrir, dessa renda que ele obtém através de impostos e contribuições”. (2004, p.71).

²⁶ Discussão fadada ao insucesso dada a realidade de que o ICMS/ST é um excelente instrumento de arrecadação, que “veio para ficar”, pois se justifica dentro da ótica de economicidade, eficiência, rentabilidade, praticabilidade, isonomia, capacidade contributiva, etc.

²⁷ “Se a Constituição não é ferida, se a configuração do fato gerador e da base de cálculo na Constituição, nós não temos uma orientação em sentido contrário, é possível a lei estabelecer que a base de cálculo é aquela, é o valor da tabela. É possível uma sindicância judicial em cima? Lógico, naturalmente, com base no princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, é preciso que se dêem parâmetros, mas a lei pode fixar qual é a base de cálculo. O decreto pode fixar? Sim, também a lei pode dar os parâmetros e remeter para decreto; nesse caso o decreto ele é atribuído ao fisco, mas ele não tem margem discricionária, é uma discricionariedade técnica, é uma falsa discricionariedade, ou seja, é possível compostar aquele valor dado no decreto, com base em critérios técnicos”. (BATISTA JÚNIOR, 2008, p.72).

²⁸ “Não são apenas os indivíduos (ou os particulares) que vivem subordinados a normas jurídicas. Igualmente o Estado e as demais instituições que exercem autoridade pública devem obediência ao Direito (incluindo ao Direito que criam)... A sujeição do Estado ao Direito, inclusive ao seu próprio

administrativo e judicial e não podem se tornar singelas ficções (mentiras)²⁹ assenhoreadas pela Administração Pública.

Aliás, essa aparenta ser, ao menos em tese, a proposta do Estado de Minas Gerais, que nas perguntas e respostas sobre o tributo, expõe:³⁰

5 – O regime de substituição tributária onera a cadeia de comercialização dos produtos a ele sujeitos?

R: *Com a substituição tributária não há aumento ou diminuição da carga tributária na cadeia de comercialização do produto, mas tão-somente alteração do responsável pelo recolhimento do valor do imposto devido pelas operações realizadas com a mercadoria. Os mecanismos para operacionalizar o regime de substituição tributária, e que estão contidos na legislação respectiva, permitem que cada um dos contribuintes, envolvidos na circulação da mercadoria, suporte unicamente sua própria carga tributária.*³¹

Disso podemos concluir que, uma vez realizado ou antecipado o fato imponible – fato apto a ensejar o surgimento da obrigação tributária – será (ou *deveria ser*) indiferente se a sistemática utilizada for a de *débito e crédito* do ICMS ou a *ST*. Em verdade, melhor será aplicar a técnica que traga menor onerosidade ao Estado e aos sujeitos passivos, respeitando-se sempre o princípio da capacidade contributiva.³²

Direito positivo – eis a base do Direito público e, antes de mais, do Direito constitucional.” (MIRANDA, 2007, p.1-2). “O Estado não pode, pois, viver à margem do Direito (nunca é demais insistir). Ele actua sempre através de processos ou procedimentos jurídicos ou de operações materiais que remontam a normas de competência... É impossível discutir aqui o problema, o qual careceria de ser examinado e equacionado em instância de Filosofia do Direito e do Estado. Mas queremos reiterar clara adesão às teses que afirmam a limitação do Estado pelo Direito – mesmo pelas leis por si decretadas – porque sem o seu cumprimento não subsistiria a organização indispensável ao perdurar do poder e seria destruída a segurança em que assenta a comunidade jurídica” (ob.cit, p.215).

²⁹ “Paulo Dourado de Gusmão, cita Rudolf Ihering a respeito do conceito de ficção: ‘*Já a ficção, indispensável à construção de um sistema jurídico, confere realidade ao que não tem, tratando como verdadeira uma criação artificial do pensamento. Daí, Ihering (L’esprit du droit romain, trad.) tê-la definido como mentira técnica consagrada pela necessidade. A ficção, como esclarece Ferrara (Tratatto di Diritto Civile Italiano), não torna real o que não tem realidade, mas só lhe dá as mesmas consequências, como se fosse real. Caracteriza-se, diz Ferrara – por dar igual tratamento a relações em si materialmente diversas*’” (SOUZA, 2008, p.59).

³⁰ fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_001_2007.htm; acesso em set./2014.

³¹ “Vale notar que a decisão do STF não condena a utilização da pauta fiscal, mas sim impede a sua prevalência quando demonstrado que, no caso concreto, a aplicação do valor arbitrado destoa da realidade em prejuízo do contribuinte. A.J. COSTA, apontando essa sutileza no posicionamento da Suprema Corte, pugna pela legitimidade do uso em larga escala das pautas fiscais, desde que se assegure ao contribuinte inconformado uma avaliação contraditória do valor arbitrado, em cumprimento à exigência do art. 148 do CTN. (COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p.159)” (MOREIRA, 2010, p.190, nota 350).

³² CR/1988: “Art. 145. (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária,

Há Projeto de Lei Complementar no Congresso Nacional (PLP 38/2007), de autoria do Deputado Sandro Mabel, que “*Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências*”. O referido Projeto (em tramitação) demonstra a preocupação do Parlamentar com a crescente utilização das técnicas presuntivas no Direito brasileiro, eis que fixa que *indícios, presunções, ficções e equiparações legais* não poderiam ser usados com objetivos escusos de burlar a competência tributária outorgada pela Constituição da República. Confira-se:

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. *Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.*

A propósito, calha transcrever famoso trecho de julgado da Suprema Corte brasileira, há mais de sessenta anos (1951), com referência a decisão da Corte Suprema americana, que nos lembra a força destrutiva (e, acrescentamos: construtiva) da tributação, rememorando que o *poder de tributar* deve ser muito bem exercido pela autoridade competente:³³

especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Nesse sentido, Eduardo Maneira: “Ora, a definição de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade, numa total subversão dos valores consagrados pelo sistema tributário, se formos homenagear somente a praticidade tributária... Ora, não pode haver praticidade injusta; a praticidade se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar a evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias. De modo que a capacidade tributária [S/C – praticidade] não pode ser um instrumento de deformação de fato gerador de tributo existente”. (2004, p.66-7).

³³ Voto do Ministro Orisimbo Nonato no RE 18.331/SP, STF, DJ 8.11.1951, p.10865. Sobre a doutrina do abuso de poder, e o controle da juridicidade dos atos estatais: “O *l’acte discretionnaire* era, historicamente, aquele ato da autoridade administrativa que não podia ser sindicado pelo juiz, em decorrência de uma interpretação mais rígida do princípio da separação dos poderes. As possibilidades de controle das atividades administrativas eram muito restritas, sendo que apenas a partir da segunda metade do século XIX introduziu-se na França a figura do *détournement de pouvoir* como vício do ato administrativo. Hoje, não existem comportamentos estatais invulneráveis ao controle de juridicidade, entretanto o controle, seja ele legislativo ou judicial, tem como limite a impossibilidade, pura e simples, de substituição da apreciação, valoração do caso concreto, e escolha do administrador, pela do agente controlador. Essa tendência não decorre de uma diminuição do espaço de discricionariedade, mas da efetivação do direito do cidadão de exercer o controle sobre os desempenhos públicos”. (BATISTA JUNIOR, 2007, p.151).

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, substituído o conhecido axioma de Marshall pelo – de que ‘the power to tax is the power to keep alive’... É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘detournement de pouvoir’

Aquelas vetustas advertências continuam válidas hoje em dia, servindo para balizar a tributação do ICMS por meio da constitucional, prática e útil sistemática de substituição tributária, inclusive progressiva, estando o sucesso e a perpetuação da técnica de arrecadação em sua correta utilização pelo Estado. Tal aplicação consistiria em empregar presunções factíveis, consentâneas com a realidade dos fatos imponíveis, sem lançar mão do expediente em tela para majorar ou minorar a carga tributária de determinada classe ou categoria de sujeitos passivos, sob pena de se subverter todo o inteligente sistema engendrado, ameaçando-o de extinção.

Referências

ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16 ed., rev e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2004.

_____. *Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *O direito e a verdade construída: provas, indícios e presunções*. Boletim n. 32 do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ano de 2008, pp68-72.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, jan./2004, 100:65.

_____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

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

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles interno e externo da Administração pública*. 2 ed., rev. e ampl., 2 tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

LOOK, Brandon C.. "Gottfried Wilhelm Leibniz", *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Spring 2014 Edition), Edward N. Zalta (ed.) <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2014/entries/leibniz/>>.

MANEIRA, Eduardo. *Base de cálculo presumida*. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), 2000.

_____. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*. v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

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

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

PONTES, Helenílson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. *Revista Internacional de Direito Tributário*. v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SOUZA, Ricardo Luiz Oliveira. *Serviços de comunicação: os efeitos do entendimento da Anatel na eleição do sujeito ativo na tributação dos Serviços adicionais e locação de equipamentos*. Boletim n. 32 do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, ano de 2008, p.50-60.