



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Direito**

**REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP**

**O DIREITO (PODER) DE PROPRIEDADE E A**  
**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Maurício Zockun**

Professor de Direito Administrativo e Fundamentos de Direito Público na PUC/SP  
Professor de Direito Tributário no Complexo Jurídico Damásio de Jesus  
Doutorando em Direito Administrativo pela PUC/SP  
Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP  
Advogado  
<http://lattes.cnpq.br/6752652424144129>

**Resumo:** O presente estudo tem por finalidade identificar os pressupostos constitucionais para tributação do patrimônio particular e para fixação de hipóteses legais de substituição tributária.

**Palavras-chave:** Tributário. Substituição tributária. Requisitos constitucionais. Competência tributária. Limites.

**I. Introdução**

1. A formação e a continuidade dos Estados pressupõem a existência de recursos suficientes para busca e satisfação do interesse público. Dentre as várias formas juridicamente concebidas para o financiamento estatal, perfila-se aquela oriunda da entrega de parcela do patrimônio das pessoas ao erário por meio da instituição e cobrança de tributo.

Essa consideração universal tem sua concreta aplicação delimitada pela ordem jurídica de cada Nação. Entre nós essa forma de financiamento estatal deve



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

obediência ao primado republicano, pois, à luz do pensamento do GERALDO ATALIBA<sup>1</sup>, é deste princípio que os demais derivam.

Se, por um lado, o primado republicano pressupõe condições financeiras suficientes para o adimplemento do autogoverno, é por meio da repartição das competências legislativas dentre as ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que se garante a autonomia política e financeira na Federação.

Com efeito, se a igualdade decorre do primado republicano e se a nossa Nação se edificou como uma federação, então a isonomia deve presidir as relações entre todas as pessoas. Em razão disso deve haver igualdade formal entre as pessoas políticas garantindo-se, por força disso, que elas possam autonomamente curar os seus interesses.

Como resultado desta premissa, concluímos que o direito brasileiro exige a repartição de competência entre as pessoas políticas para que elas, mediante regular procedimento legislativo, possam instituir tributo.

2. Ao partilhar as competências tributárias entre as pessoas políticas a partir de rol exemplificativo de fatos humanos reveladores de riqueza (ou “fatos-signo presuntivos de riqueza”, nas palavras de ALFREDO AUGUSTO BECKER), a Constituição da República aponta (i) quais são os fatos jurídicos que podem ensejar tributação<sup>2</sup> e (ii) as pessoas capazes de realizar esse fato e que, por essa razão, podem ser atingidas pela tributação.

Como a competência tributária das pessoas políticas tem seus confins tracejados pela própria Constituição, qualquer conduta que maltrate esses limites será inconstitucional.

Percebe-se, assim, que um particular estará obrigado a recolher determinada soma de dinheiro aos cofres públicos a título de tributo se estiver diretamente vinculado à prática do denominado “fato-signo presuntivo de riqueza”.

<sup>1</sup> *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.

<sup>2</sup> Entendemos, portanto, que a Carta Magna já aponta quais são os possíveis fatos jurídicos que podem ser veiculados no critério material do antecedente da norma jurídica tributária.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

A aguçada percepção de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>3</sup> fez notar que a Constituição Federal, como “norma-padrão de incidência”, aponta quais as possíveis materialidades, sujeitos ativos, sujeitos passivos, base de cálculo (ou base imponible) e alíquota que poderão ser veiculadas em norma jurídica que tenha por objeto a instituição de tributo. Assim, será inválida a norma jurídica tributária que extrapole estas balizas.

Daí porque, CLEBER GIARDINO e GERALDO ATALIBA já assinalavam que **“na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo.** No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos – estabelecidos pela Constituição Federal ao instituir e partilhar a competência tributária entre União, Estados e Municípios – está referido o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, **por imperativo constitucional**, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação...Esse raciocínio leva à conclusão de que **há exigência constitucional implícita**, no sentido de que um imposto somente pode ser cobrado daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato imponible ou, nos casos de tributos vinculados, somente daquela pessoa a que a autuação estatal se refira de alguma maneira”.<sup>4</sup>

Isto implica dizer que, em princípio, somente aquele que tenha praticado um “fato-signo presuntivo de riqueza” poderá ser obrigado a recolher aos cofres públicos determinada soma de dinheiro a título de tributo, diminuindo, conseqüentemente, seu patrimônio.

Logo, caberá à pessoa política competente, por opção política, veicular legislativamente o sujeito que, estando intimamente ligado ao “fato-signo presuntivo de riqueza”, será posto na contingência de satisfazer a obrigação tributária.

<sup>3</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 9ª ed., 1997, pp. 297 e 298.

<sup>4</sup> “Responsabilidade tributária – ICM – Substituição tributária (Lei Complementar 44/83)” *in* *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, pp. 216 e 217 (destaques nossos).



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

3. Em algumas oportunidades, por razões metajurídicas que não nos cabe analisar, a lei determina que a obrigação tributária deve ser satisfeita por pessoa diversa daquela que praticou o “fato-signo presuntivo de riqueza”. É nestas circunstâncias que vem a baila o instituto da substituição tributária.

Mas, para que possamos aferir a compatibilidade do regime de substituição tributária com o primado republicano, é necessário que investiguemos (i) sua natureza jurídica, (ii) sua conformação com os princípios constitucionais informadores da tributação e (iii) compatibilidade os direitos e garantias fundamentais expressos no artigo 5º da Constituição da República.

## II. A Noção de Sistema

4. Tomando-se por premissa que o direito é um conjunto de normas jurídicas<sup>5</sup> impostas coercitivamente em uma dada sociedade, podemos concluir que a Ciência do Direito procura descrever o conjunto destas normas, identificando a forma como elas se relacionam por vínculos de coordenação e hierarquia.

A noção de sistema tem sido estudada de forma sortida e variada pela doutrina em razão dos seus mais diversos significados. Para GERALDO ATALIBA<sup>6</sup>, o cientista do direito deve abordar as realidades que pretende estudar partindo de critérios unitários, porquanto desta maneira estará habilitado a reconhecer o seu objeto de estudo de forma coerente e harmônica, compreendendo os seus elementos como componentes de um todo unitário. E é justamente esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, que o mestre denominava como sistema.

Vemos, pois, que o sistema – em qualquer plano de investigação científica – é composto de elementos que integram um todo unitário, os quais se

---

<sup>5</sup> Aqui empregamos o vocábulo normas jurídicas em sentido amplo (*lato sensu*), encampando tanto (i) as regras (que são veiculadas por enunciados prescritivos mas cuja estrutura lógica não é composta por uma hipótese, suposto ou antecedente, a qual se conjuga uma conseqüência ou mandamento); como (ii) as normas jurídicas em sentido estrito (que possuem compostura hipotético-condicional). Qualquer seja a hipótese, entretanto, frise-se que a regra e a norma jurídica sem sentido estrito é a significação (ou juízo) que a leitura destes textos provoca no espírito do intérprete.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

encontram interligados por uma perspectiva unitária que lhe atribui coerência. Mas com isto não estamos dizendo que o sistema do direito positivo é harmônico. Ele, pelo contrário, deve ser harmônico.

Além da coerência, a perspectiva unitária do ordenamento deve ser identificada pela análise dos elementos que compõe o todo unitário. De fato, dentre as partes identificáveis no ordenamento jurídico, incumbe ao intérprete apurar aqueles que lhe atribuem coerência e harmonia caracterizando-se, por isso, como elementos aglutinantes ou, como preferimos, em princípios.

E isto porque, a partir da premissa metodológica eleita, entendemos que a unidade do ordenamento jurídico pressupõe que todas as normas nele existentes derivem de uma mesma fonte. Daí porque seus elementos integrantes (do sistema) devem estar dispostos de maneira hierárquica, de tal forma que se possa aferir a conformidade e a adequação das normas de inferior hierarquia àquelas que lhe dão fundamento jurídico de validade (hierarquicamente superiores pois), conforme se depreende da construção teórica (“Pirâmide Normativa”) formulada por HANS KELSEN.

5. Já é tempo, portanto, de revelarmos o sentido, conteúdo e alcance do conceito de princípio, de maneira que possamos aquilatar sua função (do princípio) no sistema jurídico.

Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, princípio “é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica que lhe dá sentido harmônico”.<sup>7</sup> Daí porque “não se pode entender corretamente uma norma constitucional sem atenção aos princípios consagrados

---

<sup>6</sup> *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1ª ed., 1968, p. 4.

<sup>7</sup> *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 14ª, 2002, pp. 807 e 808.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

na Constituição e não se pode tolerar uma lei que fira um princípio adotado pela Lei Magna”.<sup>8</sup>

Portanto, “qualquer disposição, qualquer regra jurídica (...) para ser constitucional, necessita estar afinada com o princípio (...) realizar seu espírito, atender à sua direção estimada, coincidir com seu elemento axiológico, expressar seu conteúdo. Não se pode entender corretamente uma norma constitucional sem atenção aos princípios consagrados na Constituição e não se pode tolerar uma lei que fira um princípio adotada na Carta Magna. Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão dos seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra”.<sup>9</sup>

Em nosso ordenamento jurídico o princípio republicano foi alçado à categoria de princípio informador, em relação ao qual se deve obediência. Daí porque podemos dizer que este cânone é um verdadeiro sobreprincípio do Direito, e com maior razão, do subsistema do direito constitucional tributário.

## II. 1. Os Princípios Republicano e Federativo

6. A Constituição Federal determina que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos diretamente”<sup>10</sup>. Isso significa dizer que os detentores dos poderes políticos (o povo) elegem aqueles representantes que zelarão, no período dos respectivos mandatos eletivos, pelos interesses da coletividade.

---

<sup>8</sup> *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 12ª ed., 2000, p. 748.

<sup>9</sup> “Criação de Secretarias Municipais” *in* *Revista de Direito Público*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Volume 15, p. 285.

<sup>10</sup> Parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

Assim, a República (coisa pública) é uma forma de governo de todos e para todos, em que há necessária igualdade formal entre os seus detentores. Primado inafastável do ideal republicano é, portanto, a isonomia entre as pessoas (físicas, jurídicas e políticas) que deve ser observado em toda produção normativa.

7. A idéia de República constitui princípio informador do nosso Direito e deve influenciar a interpretação de todos os demais princípios constitucionais. É que, muito embora o sistema jurídico tenha profunda harmonia interna, esta só se estabelece mediante a formação e escalonamento hierárquico entre os mais diversos princípios. E justamente em razão disto que se mostra equivocada a idéia no sentido de que todas as normas constitucionais (aí se incluindo os princípios) têm mesma eficácia (grau eficaz), mormente porque estas se estruturam de forma piramidal (na visão Kelseniana).

A posição de primazia desses princípios, em relação aos demais prestigiados pelo constituinte, fica evidente pelo fato de estarem alçados à condição de cláusulas pétreas pelo art. 60, §4º, da Constituição da República.

Adicionalmente, a tripartição do exercício do poder (que decorre de construção política notável de MONTESQUIEU<sup>11</sup> e parcialmente consagrada em nosso direito positivo) é a fórmula ideal para assegurar o regime republicano representativo, com seus necessários ingredientes de responsabilidade e igualdade.

Deveras, por meio da repartição do exercício das funções criou-se um modelo de freios e contrapesos entre os diversos órgãos do Poder, embora seja forçoso reconhecer que as funções exercidas pelo Legislativo encontram-se em supremacia com os demais órgãos, eis que a ele (Legislativo) incumbe primordialmente a mais elevada expressão da função pública: produzir genérica e abstratamente, com força obrigatória, os preceitos a serem observados pelo povo e pelo próprio Estado (muito embora em fase recente da República, o Executivo tenha seguidamente suplantando esta função primordial do Legislativo, contando,





# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

inclusive, com a complacência do Judiciário, salvo manifestações brilhantes e isoladas, mas que não têm feito coro em nossos Tribunais).

A liberdade e a propriedade – como direitos (ou garantias) fundamentais – são os princípios constitucionais que mais intimamente se encontram ligados à tributação. E isto porque, a tributação (i) acarreta a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos, ligando-se diretamente com o direito de propriedade e (ii) caracteriza uma forma de controle e indução da liberdade individual enquanto instrumento – deliberado ou não – de estímulo e desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão.<sup>12</sup>

É com base no ideal republicano que o exegeta encontrará o norte seguro na busca de uma interpretação fiel do texto constitucional, já que, conforme exposto acima, o primado republicano preside a intelecção e formação das demais normas jurídicas em razão da sua superioridade hierárquica.

## II. 2. Do Direito (Poder) à Propriedade<sup>13</sup>

8. Os direitos ou poderes fundamentais do homem, segundo as lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA<sup>14</sup>, são aquelas prerrogativas, existentes no ordenamento jurídico, que asseguram uma convivência digna, livre e justa entre todas as pessoas. Não se trata de simples forma de limitação dos poderes do Estado.

<sup>11</sup> *O Espírito das Leis*. (Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues). São Paulo: Editora Abril Cultural, 1ª ed., 1979.

<sup>12</sup> GERALDO ATALIBA já firmara o seu entendimento neste sentido em 1968, por ocasião da publicação de sua obra *Sistema Constitucional Tributário*, p. 9.

No mesmo sentido pensava AGOSTINHO SARTIN ao proclamar que “A atividade tributária interfere sempre e necessariamente com as garantias constitucionais de liberdade e da propriedade, uma vez que representa a transferência forçada e definitiva de parcela do patrimônio privado para o erário público, conforme sublinhado por todos os nossos clássicos do Direito Constitucional e Tributário. “Por essa razão, no Estado de Direito, nenhuma lei tributária, bem como nenhum ato de aplicação podem ser editados em dissonância com aquelas garantias asseguradas constitucionalmente, tendo por fulcro a liberdade e o patrimônio, tal como juridicamente qualificados esses direitos, pelo próprio Texto Magno.” (“IR – Lançamento Presuntivo – Depósitos Bancários – Sinais Exteriores de Riqueza – Legalidade e Tipicidade” *in Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, p. 261).

<sup>13</sup> Com apoio no pensamento de SANTI ROMANO já expomos nossa visão a respeito do assunto, razão por que não há que se falar em direito de propriedade mas sim pode de propriedade. Nesse sentido, leia-se em nosso *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória* (São Paulo: Malheiros, 1ª ed., 2005 pp. 73 e ss.).





# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

Representa, antes disso, uma “limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos que dela dependem”.

9. Analisando o texto constitucional, classificam-se<sup>15</sup> esses direitos ou poderes fundamentais – tomando como critério a natureza do bem juridicamente tutelado – entre: *individuais* (por prestigiar a autonomia entre as pessoas físicas, jurídicas e dotadas de capacidade política – art. 5º); *coletivos*<sup>16</sup> (art. 5º); *sociais* (quando afetos às relações sociais e culturais das pessoas – arts. 6º e 193 e ss.); *referentes à nacionalidade* (quando definidores da nacionalidade e dos direitos e deveres a ela inerentes – art. 12); e, por fim, *políticos* (regulares da participação política – arts. 14 a 17).

Podemos, ainda, realizar nova classificação dos direitos ou poderes *individuais* fundamentais sob o prisma da natureza jurídica do bem tutelado; e assim procedendo vislumbramos a existência do direito ou poderes à vida, à intimidade, à igualdade, à liberdade e à propriedade. Estes (direitos e poderes individuais) podem, outrossim, no entendimento de PONTES DE MIRANDA<sup>17</sup>, ser agrupados entre *direitos fundamentais absolutos e relativos*. Aqueles, tais como liberdade e intimidade, formulam-se de modo absoluto, cabendo à lei regular as hipóteses excepcionais em que eles podem ceder passo para outros interesses igualmente tutelados pela ordem jurídica; estes, por seu turno, tais como a *propriedade*, valem nos termos e conforme os ditames da lei.

10. Percebemos, portanto, que a propriedade (art. 5º, XXII, da Constituição) não é um direito ou poder absoluto. Isso porque nossa Constituição condiciona

<sup>14</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 15ª ed., 1997, pp. 171 e ss.

<sup>15</sup> Não podemos concordar com o entendimento, sufragado por recente doutrina, no sentido de que existem classificações corretas e incorretas. Ou elas são úteis ou inúteis. Com efeito, os homens é que procedem à classificação das realidades e elementos que lhe são postos para que possa melhor trabalhar com seu objeto de estudo. Daí porque, estribado nas lições de CARRIÓ, o critério que o intérprete deve utilizar-se para classificar é a didática, prática ou conveniência científica.

<sup>16</sup> Lembre-se que, no Estado brasileiro, os direitos e garantias individuais foram eleitos pelo constituinte originário como cláusulas pétreas (§ 4º do artigo 60 da Constituição Federal), não podendo ser objeto de deliberação a proposta tendente a aboli-las.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

seu uso e gozo ao atendimento de sua função social e, quando o interesse público impõe, obriga que a Administração Pública atue em prol das exigências coletivas (interesse coletivo) e reprima as condutas vedadas pelo ordenamento jurídico<sup>18</sup>.

Com isto esclarecemos que o uso da propriedade está umbilicalmente associado a sua utilidade coletiva (interesse coletivo), podendo o Poder Público romper as barreiras que impeçam ou criem embaraços aos desideratos que lhe foram constitucionalmente acoimados.

**11.** Tracejando o liame que liga o direito ou poder de propriedade às normas que autorizam a tributação, ROQUE CARRAZZA assinala que “não devemos perder de vista que, entre nós, a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isto explica, em parte, a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou de modo tão rígido o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público...Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição”.<sup>19</sup>

Isto significa dizer que na Constituição de 1988 – a exemplo do que ocorreu na Constituição de 1967/1969, conforme nos ensina PONTES DE MIRANDA<sup>20</sup> – o termo propriedade, por interpretação sistemática, é empregado no

---

<sup>17</sup> *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2ª ed., 1987, Tomo IV, pp. 618 e 619.

<sup>18</sup> A Administração estará obrigada e perseguir o interesse público porque exerce função. Deveras, a Administração é mera gestora de um interesse alheio (interesse coletivo), razão por que, pautado nos ensinamentos de CAIO TÁCITO, ela apenas aplica a lei de ofício.

<sup>19</sup> Ob. cit. pp. 239 e 240.

<sup>20</sup> Nos seus *Comentários à Constituição de 1967* (Rio de Janeiro: Editora Forense, 2ª ed., 1987, Tomo IV, p. 398), o mestre averba que “Direito de propriedade, segundo a Constituição de 1967, é qualquer direito patrimonial. Não importa se há direito real sobre bem corpóreo (propriedade, usufruto, uso, habitação, hipoteca, penhor, anticrese) ou sobre bem incorpóreo (propriedade intelectual, seja artística, literária, ou científica, ou industrial, ou direito real limitado sobre bem incorpóreo), ou se não há, na espécie, direito real (e.g., se se trata de crédito ou pretensão, ou de ação, ou de exceção, somente pessoal)” (atualizamos a redação)



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

sentido de direitos patrimoniais.<sup>21</sup> E isto porque o constituinte assegurou aos particulares a preservação do seu patrimônio, salvo naquelas hipóteses em que ele deve ceder passo aos interesses da coletividade, expressa e taxativamente arrolados na Carta Magna.

Seja, portanto, em razão da relação jurídica oriunda da seara do direito tributário, seja em razão das normas que regulam a conduta humana no campo do direito administrativo<sup>22</sup>, fato é que qualquer norma que tutele o direito ou poder de propriedade (entendido, *lato sensu*, como patrimônio) deverá observar as balizas traçadas pela Constituição da República. Sua validade, portanto, é condicionada a estrita observância dos contornos traçados pelos princípios constitucionais. E destas limitações não se furtam as normas que veiculam em seu conteúdo comandos relativos ao instituto da substituição tributária.

### III. Substituição Tributária

12. A Constituição indica, geral e abstratamente, quais são as possíveis “fatos-signo presuntivos de riqueza” que podem ser indicados na norma de tributação. O texto constitucional aponta, portanto, o destinatário constitucional

---

<sup>21</sup> Não foi por outra razão que CELSO RIBEIRO BASTOS, ao tratar do conteúdo, sentido e alcance do direito fundamental veiculado pelo artigo 5º, XXII, assinalou que “o conceito constitucional de propriedade é mais lato do que aquele que se serve o direito privado. É que do ponto de vista da Lei Maior tornou-se necessários estender a mesma proteção, que, no início, só se conferia à relação do homem com as coisas, à titularidade da exploração de inventos e criações artísticas de obras literárias e até mesmo a direitos em geral que hoje não o são à medida que haja uma devida indenização de sua expressão econômica...”

A propriedade tornou-se, portanto, o anteparo constitucional entre o domínio privado e o público. Neste ponto reside a essência da proteção constitucional: é impedir que o Estado, por medida genérica ou abstrata, evite a apropriação particular dos bens econômicos ou, já tendo esta ocorrido, venha a sacrificá-la mediante um processo de confisco....

As restrições ao direito de propriedade que a lei poderá trazer só serão aquelas fundadas na própria Constituição, ou então nas concepções aceitas sobre o poder de polícia. Não pode a lei colocar fora do domínio apropriável pelos particulares certos tipos de bens, o que só é dado à Constituição fazer.” (*Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Editora Saraiva, 1ª ed., 1989, Vol. 2, pp. 118 a 120).

<sup>22</sup> Ainda que, reconhecidamente, o direito tributário esteja inserto na seara do direito administrativo, o estudo das relações jurídicas formadas sob sua égide são realizadas em singular grau profundidade, tendo, sob a ótica didática, ganhado foro de ‘autonomia’.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

do tributo<sup>23</sup> como sendo a pessoa que provoca, produz ou desencadeia o “fato-signo presuntivo de riqueza”.

Com efeito, conforme já destacamos, a Constituição da República, sendo exaustiva em matéria tributária, indica (i) as possíveis materialidades que as pessoas políticas poderão adotar para veicular, legislativamente, norma geral e abstrata instituindo tributos; assim como (ii) aquelas pessoas que se relacionam com a situação prevista no núcleo da hipótese tributária.

Entretanto, é a própria Carta Magna que, em seu artigo 157, I, prevê hipótese de ocorrência de substituição tributária<sup>24</sup> ao estabelecer que “pertencem aos Estados e ao Distrito Federal...o produto de arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, **incidente na fonte**, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”. Ou ainda, no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘b’, que, sendo norma de estrutura, outorga ao legislador complementar a competência para dispor sobre o regime de substituição tributária no âmbito do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

A Constituição Federal prevê, portanto, não só a existência do instituto da substituição tributária, mas também sua compatibilidade com o sistema de direito positivo, mormente porque expressamente autoriza a retenção, pela fonte pagadora, de determinada quantia de dinheiro devida pelo destinatário constitucional do tributo a título de imposto sobre a renda.

Observe-se, outrossim, que sendo estes dispositivos decorrentes de produção legislativa de Poder Constituinte, não se aventa sua invalidade por incompatibilidade com os princípios informadores do sistema constitucional tributário (República e Federação), o que, sem dúvida nenhuma, pode ocorrer com

<sup>23</sup> Usamos aqui a expressão consagrada por HECTOR B. VILLEGAS, em seu *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1ª ed., 1980.

<sup>24</sup> Para nós a retenção, pela fonte pagadora, de determinada soma de dinheiro é uma das hipóteses de substituição tributária.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

qualquer espécie de ato normativo produzido pelo Poder Constituído (incluindo-se aí as Emendas à Constituição<sup>25</sup>).

Mas qual a natureza da norma jurídica que veicula, geral a abstratamente, previsão do surgimento de uma relação jurídica denominada substituição tributária?

### III. 1. Sua natureza jurídica

13. Nos primórdios do estudo do direito tributário, os cientistas do direito procuravam descrever a linguagem objeto a partir de conceitos e eventos próprios do direito financeiro (afeto à ciência das finanças) e das ciências econômicas<sup>26</sup>.

Pautado nestas premissas, a primeira construção teórica que procurou desvendar a natureza jurídica do substituto tributário deve-se à lavra de RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>27</sup>. Para aquele autor, “pode acontecer que em certos casos caso o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a *sujeição passiva indireta*. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: *transferência* e *substituição*; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: *solidariedade, sucessão e responsabilidade*”.

Entendemos, na mesma trilha de CLEBER GIARDINO<sup>28</sup>, que a classificação proposta por RUBENS GOMES DE SOUZA é cientificamente equivocada, pois a distinção entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto não prospera, porquanto a relação jurídica tributária se forma entre o sujeito passivo veiculado

<sup>25</sup> A propósito deste tema, recorde-se que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, consignou que “*uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição*”.

<sup>26</sup> O equívoco das construções científicas pautadas nestas premissas foi denunciada e purgada à exaustão por juristas do quilate de ALFREDO AUGUSTO BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: 1ª ed., Lejus, 1998) e GERALDO ATALIBA (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1ª ed. 1968; e *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª ed., 1997).

<sup>27</sup> *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1975 (edição póstuma), pp. 91 a 94.

<sup>28</sup> “Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra” *in* *Revista de Direito Público*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, volume nº 25, pp. 183 a 195.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

no conseqüente normativo da uma norma jurídica tributária (destinatário constitucional do tributo) e o sujeito ativo.

Deveras, a previsão do surgimento da relação jurídica denominada substituição tributária está veiculada, geral e abstratamente, em uma norma jurídica que não versa sobre a instituição de tributos (e que, portanto, não faz parte do campo metodológico do Direito Tributário Material).

Primeiro porque o suporte fático (nas palavras de PONTES DE MIRANDA) daquela norma é um fato jurídico relacionado ao fato jurídico tributário (e não o próprio fato jurídico tributário); e segundo porque o substituto tributário, não estando diretamente vinculado à prática do “fato-signo presuntivo de riqueza”, não manifesta capacidade contributiva nem tampouco usufrui, ainda que potencialmente, de qualquer serviço público específico e divisível, ou demanda o exercício de poder de polícia<sup>29</sup>.

Verifica-se, portanto, que a pessoa colocada na condição de substituto tributário por uma norma jurídica qualquer não é o sujeito passivo tributário constitucionalmente previsto (ou destinatário constitucional do tributo). E isto porque ele não realiza aquele fato – veiculado no antecedente do enunciado normativo tributário – que desencadeia o surgimento de uma relação jurídica. Daí porque entendemos que o surgimento da figura do substituto tributário é possível de existirem, pelo menos, duas normas jurídicas.

A primeira instituidora do tributo (de natureza tributária), que veicula no seu conseqüente normativo o destinatário constitucional do tributo (como sujeito passivo) e a pessoa política competente ou outra que seja perseguidora de finalidade pública (como sujeito ativo).

A segunda (de natureza administrativa), vinculada à primeira norma<sup>30</sup>, em que figura o substituto tributário (como sujeito passivo) e o Poder Público

<sup>29</sup> Percebe-se, a toda evidência, que adotamos a classificação de tributos proposta por GERALDO ATALIBA (*Hipótese de Incidência Tributária*).

<sup>30</sup> Em sua *Teoria Pura do Direito*, HANS Kelsen já vislumbrava a existência de normas definidas como não autônomas, ou seja, que dependeriam de outras normas (normas autônomas).



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

(como sujeito ativo), tendo por objeto o recolhimento, pelo substituto, do valor devido pelo substituído a título de tributo<sup>31</sup>.

**14.** Assim, a primeira norma (que prevê o nascimento do vínculo relacional denominado “substituição tributária”) conjuga-se à segunda norma (que prevê o nascimento de uma relação jurídica tributária) e prescreve que seu conteúdo mandamental (da segunda norma) deve ser adimplido pelo sujeito posto na condição de substituto tributário, e não por seu destinatário constitucional.

E por essa razão que fazemos nossas as palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, ao assinalar que “Portanto, há substituição não porque uma única e mesma norma estabeleça um mandamento incompatível com a hipótese de incidência, mas porque há duas normas. A norma principal – que corresponde à regra para generalidade dos casos – e a regra acessória se conjugam para produzir o resultado que surge diante dos nossos olhos. Assim, se não houvesse regra acessória, aplicar-se-ia exclusivamente a regra principal, do que resultaria a caracterização de um contribuinte.”<sup>32</sup>

A identificação da natureza jurídica do instituto da substituição tributária, portanto, não reside na vinculação do seu conteúdo semântico (do vocábulo substituição) ao evento ocorrido no mundo fenomênico. É que, nestes casos (de substituição tributária), não existe vinculação entre o fenômeno ocorrido e a expressão (aqui empregada no sentido de vocábulo) a que ele é ligado<sup>33</sup>.

Não há falar, pois, na existência de substituto e substituído tributário, pois o nascimento da relação jurídica em apreço (“substituição tributária”) decorre da prescrição veiculada em norma inserta no campo (metodológico) de direito administrativo e não do direito tributário.

É que pelas premissas metodológicas adotadas, afirmamos que a Constituição Federal já indica quem é o possível destinatário constitucional do tributo.

<sup>31</sup> Esta idéia, aliás, não é, por si só, inovadora. Em 1969, ANDREA PARLATO já defendia a existência de duas normas jurídicas na hipótese de substituição tributária, conforme se verifica do seu *Il Sostituto d'Imposta*. Padova: Casa Editr. Dott. Antonio Milani, 1ª ed., 1969.

<sup>32</sup> *Sujeição Passiva Tributária*. Belém do Pará: Editora CEJUSP, 1986, p. 269.

<sup>33</sup> No mesmo sentido é o entendimento de MARÇAL JUSTEN FILHO (Ob. cit. p. 266).





**REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP**

14. Assim, não podemos admitir que uma norma jurídica, ao instituir um determinado tributo, indique no seu conseqüente normativo um sujeito passivo diverso daquele apontado pela “norma-padrão de incidência” a que se refere ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA. Daí porque, exemplificativamente, uma norma que disponha sobre a instituição do imposto sobre a renda, não poderá atribuir a condição de sujeito passivo àquela pessoa que não tenha auferido riqueza nova durante um determinado lapso temporal (porque este sujeito não é o destinatário constitucional deste imposto)<sup>34</sup>.

**III. 2. Propriedade e Substituição Tributária**

15. A partir das premissas metodológicas que adotamos, as lições pioneiras de CLEBER GIARDINO e GERALDO ATALIBA são primorosas acerca dos limites constitucionais para implemento do instituto da substituição tributária. Para estes autores, “em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável será o **regime do substituído** e não o regime do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído. É imperativo que o regime jurídico, legal e constitucional, aplicável seja o da outra pessoa.

Se o substituído é imune, ou isento, se tem direito a redução ou dilação tributária, o substituto exercitará os direitos correspondentes.

Em segundo lugar, a lei aplicável é a vigente na **data das operações sujeitas à substituição** e não a vigente na data da operação do substituto...A lei aplicável, no caso de substituição, é a lei do **momento do acontecimento do fato imponível**, ocorrido por obra e graça do substituído”.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Este, aliás, é o fundamento jurídico que demonstra a impossibilidade de tributação, por meio deste imposto federal, dos valores recebidos a título de indenização. Deveras, sendo a indenização o meio válido para recomposição do patrimônio do contribuinte, não há falar em acréscimo de riqueza em razão do seu recebimento.

<sup>35</sup> “Responsabilidade tributária – ICM – Substituição tributária (Lei Complementar 44/83)” in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, pp. 220 e seguintes.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

Estes autores, contudo, vislumbram a possibilidade do patrimônio do substituto tributário ser lesado em razão desta relação jurídica. Mas para tanto, entendem que a lei deve estabelecer mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sem o que a prescrição normativa veiculadora da substituição tributária não seria válida no sistema de direito positivo.

E especificamente em relação à necessária prescrição normativa veiculadora de mecanismos para o reembolso do substituto, pelo substituído, MARÇAL JUSTEN FILHO aduz que “não se pode obrigar juridicamente o substituto a exercer seu poder jurídico. O máximo que se pode realizar é impor a ele o dever de pagar. Se cumpre esse dever, o fisco está satisfeito. A prestação tributária foi realizada e uma parcela da riqueza foi transferida para o Estado. O não exercício do poder de reembolso por parte do substituto significa tão só a renúncia a uma parcela do patrimônio próprio”.<sup>36</sup>

ALFREDO AUGUSTO BECKER foi mais além ao acentuar que “nos países, cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o ‘princípio da capacidade contributiva’, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para o sujeito passivo da relação jurídica tributária:...b) qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído (contra aquela pessoa cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo)”.<sup>37</sup>

**16.** Não podemos, humildemente, concordar com as assertivas dos mestres neste ponto. É que, a partir das premissas adotadas<sup>38</sup>, não encontramos autorização constitucional para que, em sede de substituição tributária, o patrimônio do substituto tributário possa ser lesado em um momento para, em

<sup>36</sup> Ob. cit. p. 285.

<sup>37</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Lejus, 3ª ed., 1998, p. 200.

<sup>38</sup> (i) que o sistema constitucional brasileiro tem a República e a Federação como seus princípios informadores (ou sobreprincípios); (ii) que decorre do primado republicano, como garantia fundamental (ou direitos políticos), a liberdade e propriedade; (iii) que a propriedade, na interpretação sistemática da Constituição, abrange os direitos patrimoniais; e, por fim, (iv) que qualquer forma de limitação à propriedade (direitos patrimoniais) é permitida, apenas e tão somente, nos limites previamente estabelecidos no Texto Constitucional.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

momento lógica e cronologicamente posterior, lhe seja garantido o direito de postular, do substituído, o ressarcimento, em dinheiro, da quantia paga.

Com efeito, se no entendimento destes autores existe o direito do substituto postular o ressarcimento, do substituído, da quantia paga nas hipóteses de substituição tributária, isso significa dizer que reconhecem a possibilidade de parcela da riqueza do substituto ser transferida ao erário por força do comando veiculado pela norma que instituiu e disciplina o instituto da substituição tributária.

Ou seja, segundo estes mestres, pelo surgimento uma relação jurídica de índole de direito administrativo (que é natureza jurídica da substituição tributária)<sup>39</sup>, e não de direito tributário, haveria autorização constitucional para permitir a constrição de parcela do patrimônio do substituto. E é justamente isto, em nosso entendimento, que não encontra autorização constitucional.

Como procuramos demonstrar no início deste estudo, a relação jurídica existente entre o substituído e a pessoa política competente é de direito tributário, ou seja, o sujeito passivo direto encontra-se na contingência de recolher dinheiro aos cofres públicos a título de tributo.

Tendo o substituído sido apontado como o destinatário constitucional do tributo (indicado geral e abstratamente na “norma-padrão de incidência”), existe autorização constitucional para que a pessoa política competente obrigue o particular a entregar parcela do seu patrimônio ao erário. Mas o mesmo raciocínio não prospera quando estamos diante da relação jurídica que se forma entre o substituto tributário e o Poder Público.

É que o patrimônio das pessoas só pode ser lesado ou tolhido na medida em que houver autorização constitucional, eis que o inciso XXII do artigo 5º alçou a propriedade (entendido como o conjunto patrimonial) ao ‘status’ de direito e garantia fundamental.

---

<sup>39</sup> Temos conhecimento do debate formado na doutrina a respeito da natureza jurídica da relação jurídica que se forma entre o substituto e o substituído. Alguns defendem que é de direito administrativo; outros que se reveste de natureza sancionatória. No entanto, qualquer que seja a solução (porque isto depende das premissas que cada intérprete adota para analisar o instituto), fato é que não se trata de relação de direito tributário. E isto, por si só, já é suficiente para o presente estudo.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

17. Logo, havendo relação de direito tributário, existe autorização constitucional para que a propriedade seja tolhida. Sendo diversa a natureza da relação formada entre a pessoa e o Estado, devemos perfilar o Texto Magno visando identificar se a lei que veicula este instituto encontra, na hipótese concreta, fundamento jurídico de validade.

Como a relação jurídica que se forma entre o substituto e o Estado é de direito administrativo, a propriedade daquele só poderá ser compulsoriamente tolhida quando estivermos diante de desapropriação (arts. 5º, XXIV; 182, §4º, III; e 184), requisições (art. 5º, XXV), limitações e servidões administrativas e ocupações temporárias (art. 5º, XXV), tombamento (art. 216, §1º), parcelamento e edificação compulsórios (art. 182) ou, por fim, confisco (art. 243 e parágrafo único).

Observando-se o rol acima, percebe-se que nenhuma das hipóteses constitucionalmente autorizadas para limitação ou sacrifício do direito de propriedade – salvo na tributação, de que já tratamos linhas anteriores –, encontra-se inserta aquela decorrente da substituição tributária.

18. Ora, se não existe autorização constitucional para limitação à propriedade na substituição tributária, porque (i) não se trata de relação jurídica de direito tributário; e (ii) não se subsume a nenhuma das demais hipóteses apontadas na Carta Magna, concluímos que o patrimônio do substituto não poderá ser afetado nestas circunstâncias.

E nem se diga que esta limitação da propriedade seria válida no sistema de direito positivo diante da possibilidade de ressarcimento do substituto pelo substituído. É que esta circunstância (de ressarcimento), por si só, já pressupõe a ocorrência de lesão patrimonial, o que não é permitido pela Constituição.

Com efeito, as normas que inovam a ordem jurídica, criando, modificando ou extinguindo direitos e deveres, só podem ser editadas pelo Poder Legislativo se estiverem em consonância com a Constituição da República.



# Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

## Faculdade de Direito

PUC-SP

### REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP

Como o Texto Maior exauriu a matéria, outorgando direito subjetivo ao substituto de, nesta condição, não ter seu patrimônio afetado pela relação jurídica que se formar com o Estado, é vedado à legislação constitucional e infraconstitucional pretender restringi-lo (o direito subjetivo), reduzindo o seu alcance.

Daí porque devem ser afastadas quaisquer disposições constitucionais e infraconstitucionais que imponham, nos casos de substituição tributária, limitações à propriedade do substituto tributário.

**19.** Em síntese, a figura de substituição tributária não pode tolher ou sacrificar, ainda que temporariamente, o patrimônio da pessoa que se encontra no encargo de realizá-la. E isso pela simples razão de que a Constituição da República não previu essa hipótese no seu rol taxativo.

#### IV. Conclusões

Em razão do que expusemos, entendemos que o patrimônio do particular pode ser esgarçado por força da tributação, se ele praticar um fato que tenha conteúdo economicamente mensurável.

As hipóteses de substituição tributária, no entanto, não estão inseridas no campo do direito tributário material, razão por que, pelo exame da sua morfologia, entendemos que sua natureza jurídica é típica de direito administrativo.

Assim sendo, notamos que essa figura jurídica não está incluída no taxativo rol das hipóteses constitucionalmente autorizadas de limitação ou sacrifício de direito do particular em prol da coletividade.

Disso deflui a impossibilidade de criação de norma jurídica, no plano constitucional ou infraconstitucional, que, a título de criar hipótese de substituição tributária, acabe esgarçando o patrimônio da pessoa que se encontra na contingência de obedecê-la.



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Direito**

**REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP**

**BIBLIOGRAFIA**

AFONSO DA SILVA, JOSÉ. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 15ª ed., 1997.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

\_\_\_\_\_. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, GERALDO e GIARDINO, CLEBER. Responsabilidade tributária – ICM – Substituição tributária (Lei Complementar 44/83), *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, pp. 216 e 217 (destaques nossos).

BANDEIRA DE MELLO, CELSO ANTÔNIO. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 14ª, 2002.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 12ª, 2000.

\_\_\_\_\_. Criação de Secretarias Municipais” *in* *Revista de Direito Público*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Volume 15.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Editora Saraiva, 1ª ed., 1989, Vol. 2.

BECKER, ALFREDO AUGUSTO. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Lejus, 1998.



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Direito**

**REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP**

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 9ª ed., 1997.

GIARDINO, CLEBER. “Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra” in *Revista de Direito Público*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, volume nº 25, pp. 183 a 195.

GIARDINO, CLEBER e ATALIBA, GERALDO. Responsabilidade tributária – ICM – Substituição tributária (Lei Complementar 44/83), *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, pp. 216 e 217 (destaques nossos).

GOMES DE SOUZA, RUBENS. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1975 (edição póstuma)..

JUSTEN FILHO, MARÇAL. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém do Pará: Editora CEJUSP, 1986.

KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2000.

MIRANDA, Pontes. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2ª ed., Tomo IV, 1987.

MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. (Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues). São Paulo: Editora Abril Cultural, 1ª ed., 1979.

PARLATO, ANDREA. *Il Sostituto d’Imposta*. Padova: Casa Editr. Dott. Antonio Milani, 1ª ed., 1969.





**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Direito**

PUC-SP

**REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE DIREITO DA PUC-SP**

SARTIN, AGOSTINHO. “IR – Lançamento Presuntivo – Depósitos Bancários – Sinais Exteriores de Riqueza – Legalidade e Tipicidade” *in Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, número 34, p. 261

TÁCITO, Caio. *Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Saraiva, 1975.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

ZOCKUN, MAURÍCIO. *Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 1ª ed., 2005.