

## **Convênio 92/2015 e as Hipóteses de Substituição Tributária no ICMS**

### ***Covenant 92/2015 and Cases of Tax Substitution in the ICMS***

*Dayana de Carvalho Uhdre<sup>1</sup>*

RESUMO: O artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de instituição de hipóteses de substituição tributária por meio de Convênios-ICMS. Para tanto, analisa-se de que forma o sistema jurídico brasileiro delineou o exercício da competência legislativo-tributária pelos Estados-membros, notadamente no que tange ao estabelecimento dos sujeitos passivos responsáveis.

PALAVRAS-CHAVE: Convênio 92/2015; Substituição Tributária; Responsabilidade Tributária; Competência Tributária; Estado Federal.

ABSTRACT: The article aims to analyze the possibility of institution of cases of tax substitution through Covenants-ICMS. Therefore, it analyzes how the Brazilian legal system outlined the exercise, by Member States, of their legislative taxing power, notably in relation to the establishment cases of tax liability.

---

1 Procuradora do Estado do Paraná, Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Professora de Graduação e Pós-Graduação.

PALAVRAS-CHAVE: Covenant 92/2015; Tax substitution; Tax liability; Tax competence; Federal State.

## 1. INTRODUÇÃO

O Convênio 92/2015 fora publicado com o objetivo de estabelecer a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. É dizer, o intento do referido acordo fora o de elencar as mercadorias passíveis de se sujeitarem ao regime de substituição tributária, medida essa em todo consentânea aos princípios da segurança e da praticabilidade jurídica. Aqui, por simplificar a operacionalização do referido regime; lá, por possibilitar o prévio conhecimento, por parte dos contribuintes e substitutos, das cadeias econômicas sujeitas à substituição tributária. O pouco que se escreveu acerca do assunto fora no sentido de exaltar o avanço do referido Convênio, bem como o de assentar a taxatividade do rol de mercadorias, passíveis de se sujeitarem ao regime da substituição tributária, por esse instrumento listadas<sup>2</sup>.

No entanto, e a par da boa intenção dos Estados acordantes, um exame mais acurado acerca do assunto denuncia a ausência de qualquer fundamento jurídico dessa promessa de uniformização do regime de substituição tributária no âmbito do ICMS. É dizer, apesar de o fim objetivado ser bastante louvável, o meio escolhido – convênio – não o possibilita.

---

2 Vide, por exemplo: <http://www.valor.com.br/legislacao/4503030/confaz-adia-para-outubro-cumprimento-de-cest>, publicado em 30/03/2016 no *Valor Econômico*.

## 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DO QUE ESPECIFICAMENTE ESTAMOS FALANDO

*Conditio sine qua non* ao desenvolvimento de qualquer análise minimamente rigorosa e coerente do tema é o esclarecimento acerca do que especificamente se está a falar. É dizer, se é sobre substituição tributária que estamos tratando, o exame dos enunciados prescritivos regentes desse tema, assim como o raciocínio a partir desse exame desenvolvido, perpassa a delimitação prévia acerca de que instituto jurídico está-se a tratar.

Quando falamos em substituição tributária, a noção mais rudimentar que nos vem à mente é a de dever jurídico de adimplir com uma obrigação tributária. Referimo-nos, portanto, ao polo passivo da relação jurídica tributária, surgida com a ocorrência do fato previsto no antecedente de uma norma de incidência tributária. É, portanto, de sujeição passiva tributária que, em última análise, estamos tratando.

Consoante o art. 121 do CTN, seriam duas as espécies de sujeitos que poderiam ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária: contribuinte e responsável. Nos termos do referido dispositivo legal, contribuinte é aquele que detém “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; responsável, a seu turno, seria aquele que “sem revestir a condição de contribuinte” estaria obrigado por decorrência “expressa de lei”.

Pioneiro pela profundidade com que versou sobre o tema, Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de legislação tributária*, sustenta existir duas categorias de sujeição passiva: a direta e a indireta. Tal distinção tem por base eventual relação econômica entre o devedor e o ato ou negócio tributado – critério esse a que Paulo de Barros Carvalho opôs-se sob a pecha de ser de natureza eminentemente “econômica”. Consoante o magistério de Sousa, quando a prestação tributária for cobrada daquele que “tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”, chamado

contribuinte, estaríamos diante de casos de “sujeição passiva direta”<sup>3</sup>. Já quando, por questões de conveniência ao Estado, o tributo é cobrado de outra pessoa que não aquela que experimenta a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, estaríamos diante da chamada “sujeição passiva indireta”, que se divide em duas modalidades: “substituição” e “transferência”; e, esta última, por sua vez, subdivide-se em “solidariedade”, “sucessão” e “responsabilidade”<sup>4</sup>.

Prossegue referido autor salientando que haverá “substituição” nos casos em que a lei expressamente estabeleça que a obrigação tributária deva surgir, desde o início, contra pessoa diversa daquela que “(...) esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico tributário”<sup>5</sup>. De acordo com o autor, a lei substituiria o sujeito passivo direto – aquele que deveria ser, pelo indireto, substituto. Nos casos de “transferência”, por sua vez, a obrigação tributária surge, originalmente, contra o chamado sujeito passivo direto, mas, em virtude da ocorrência de um “fato posterior”, ela se transfere para outro sujeito, denominado de sujeito passivo indireto. Como afirmado, *en passant*, são três as espécies de “transferência”: “solidariedade”, “sucessão” e “responsabilidade”. Haverá solidariedade quando duas pessoas forem, simultaneamente, responsáveis pela mesma obrigação. Já a sucessão ocorrerá nos casos em que haja a transferência da obrigação em razão do desaparecimento do devedor original, decorrente de morte ou, ainda, de transferência de imóveis ou do estabelecimento tributado. Por fim, estaremos diante de responsabilidade quando a lei tributária exigir, em caso de inadimplemento do contribuinte, o pagamento do tributo de terceiro<sup>6</sup>.

---

3 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Financeiras, 1954, p. 91-92.

4 *Ibidem*, p. 92.

5 *Ibidem*, p. 93.

6 *Ibidem*, p. 92-93.

Carvalho, ao comentar as lições sobre sujeição passiva de Sousa, destaca que, apesar da indiscutível utilidade de sua teoria à “compreensão do fenômeno jurídico da sujeição tributária”<sup>7</sup>, foi a mesma elaborada nos albores do Direito Tributário. É dizer, “quando os conceitos dessa Ciência [Direito Tributário] se achavam fortemente impregnados pela influência negativa de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico”<sup>8</sup>.

Entende ser descabida a proposta de Sousa em dividir os sujeitos passivos em diretos e indiretos, tomando por base as vantagens experimentadas pelos partícipes do fato. No seu entender, interessa para o jurista apenas aquele sujeito que integra o vínculo obrigacional tributário, de forma que “O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças”<sup>9</sup>.

Nesse sentido, ao analisar o tratamento dado por Sousa ao “mecanismo da substituição”, Carvalho identifica influências daquilo que se passa em momento “pré-legislativo”. Afirma que, nesses casos, “o legislador nada substitui, somente institui”<sup>10</sup>. Ante tais considerações, constrói sua própria

---

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed., rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 315.

8 Ibidem, ibidem.

9 Ibidem, ibidem.

10 Ibidem, p. 316. Contra-argumentando a crítica formulada por Paulo de Barros Carvalho ao pensamento de Rubens Gomes de Sousa, Sacha Calmon Navarro Coelho salienta que o “estudo da substituição é normativo e não econômico”, posto estar “na estrutura da norma”. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. 4. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999, p. 282. Destarte, defende Coelho que ao se compreender – como ele compreende – existir um critério pessoal no antecedente da norma, há sim substituição daquele “que deveria ser o sujeito passivo da obrigação (Ibidem, p. 283): “O legislador, sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio seria, naturalmente, o sujeito passivo, o substitui,

visão acerca da sujeição passiva, identificando as figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que, nos termos do artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, “(...) tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Será, portanto, aquele que, possuindo personalidade jurídica, realize o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Responsável, nos termos do inciso II do mesmo artigo 121, seria o sujeito passivo que, “sem revestir a condição de contribuinte”, tenha sua obrigação decorrente “de disposição expressa de lei”. Carvalho menciona ainda o artigo 128 do Código Tributário Nacional, que, estabelecendo uma “disposição geral” para a responsabilidade tributária, prescreve que “(...) a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

O autor compreende, assim, que a escolha do legislador em relação ao terceiro a ser posto na posição de “responsável tributário” é limitada à “moldura do sucesso descrito pela norma”<sup>11</sup>. É dizer, entende que responsável deve ser, necessariamente, terceira pessoa “vinculada” ao fato jurídico tributário – o que abarcaria a figura do substituto tributário, que nada mais seria do que um responsável tributário. Esse laço ou vinculação é indireto, pois se fosse direto a figura seria a do contribuinte, e não a do chamado “responsável tributário”. Por fim, sustenta que o cunho dessa responsabilidade é sancionatório, *verbis*: “Nosso entendimento é no

---

instituindo um responsável (o substituto legal tributário). A não ser assim, como explicar o fenômeno da substituição tributária? Não menos do que por isso, o substituto deve estar em relação com o substituído, para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (art. 128 do CTN)” (Ibidem, ibidem).

11 Ibidem, p. 332.

sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas<sup>12</sup>.

Betina Treiger Grupenmacher leciona que seriam dois os possíveis devedores da prestação tributária: o contribuinte – também conhecido como “destinatário legal tributário”<sup>13</sup> ou “destinatário constitucional tributário”<sup>14</sup> –, e o responsável. Destaca que, via de regra, a sujeição passiva deve recair sobre o contribuinte. Afinal, é ele quem pratica o fato que se subsume à hipótese legal e que, portanto, deve sofrer o ônus desse fato decorrente. No entanto, por razões de “comodidade ou de política fiscal, sob o argumento de que a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributo é um eficiente instrumento para evitar a evasão fiscal e garantir a arrecadação tributária”<sup>15</sup>, o legislador previu hipóteses em que a sujeição passiva é trasladada a terceiro, originariamente, não integrante da relação jurídico-tributária. É a chamada “responsabilidade tributária”, instituto que comporta duas modalidades: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição:

Quanto à responsabilidade por transferência, opera-se quando o contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo, trasladando-se o dever do referido pagamento a terceiro, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho entende tratar-se de hipótese

---

12 Ibidem, p. 334.

13 Expressão cunhada por Héctor Villegas, em substituição à denominação contribuinte, largamente utilizada pela doutrina. VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1980.

14 Verificando a peculiaridade do sistema tributário brasileiro ser eminentemente constitucional – distintamente ao argentino, notoriamente legal –, Marçal Justen Filho propõe a designação de “destinatário constitucional tributário” – em substituição à expressão formulada por Héctor Villegas –, para indicar o contribuinte. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 262-263.

15 GRILO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D’Andréia Ribeiro da. Código Tributário nacional anotado. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333. Disponível em: <[http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn\\_v2.pdf](http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf)> Acesso em: 10/12/2015.

de “sanção administrativa”. Na responsabilidade por substituição, a lei imputa o dever de recolher o tributo a terceiro, previamente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária progressiva) ou posteriormente à ocorrência do fato gerador (substituição tributária regressiva – diferimento), ou ainda o dever de reter o montante necessário ao pagamento do tributo e efetuar o respectivo recolhimento (substituição tributária concomitante).<sup>16</sup>

Marçal Justen Filho, em seu clássico *Sujeição Passiva Tributária*, lança mão de algumas reflexões interessantes à releitura do tema. Para ele, seriam três as espécies de sujeição passiva: “contribuinte”, “substituto tributário” e “responsável tributário”. Partindo da noção de “destinatário constitucional tributário”, expressão por ele adaptada da original “destinatário legal tributário”, de Héctor Villegas, e que se refere à pessoa que realizou a materialidade da hipótese de incidência, ressalta o autor que tal figura não se confunde com a de contribuinte. É dizer, o “destinatário constitucional tributário” não será, só por ostentar tal condição, contribuinte. Poderá vir a sê-lo caso a lei assim o estabeleça. Isso porque a figura do contribuinte diz respeito ao critério pessoal do mandamento, enquanto a figura do destinatário constitucional tributário refere-se ao aspecto pessoal da hipótese. A regra geral é que o destinatário constitucional tributário seja “transformado” em sujeito passivo da relação jurídica tributária, caso em que estaremos diante da figura do contribuinte.

Do contrário, estaremos diante das demais espécies de sujeição, isto é, de “substituição” ou de “responsabilidade”. E, aqui, Justen Filho entende ser de Andrea Parlato a mais perfeita construção doutrinária sobre o tema<sup>17</sup>. Para ela, existiriam duas normas: uma delas, denominada “norma tributária normal”, prescreve o “relacionamento típico e normal”, enquanto a outra, chamada de “norma secundária” ou “integrativa”, vincula-se à primeira,

---

16 Ibidem, p. 334.

17 JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 268.

para, elegendo elementos específicos, produzir o fenômeno da substituição e da responsabilização.

No caso da substituição, existiria uma primeira norma tributária, “normal”, na qual se estabelecem a hipótese de incidência e o mandamento ordinário – em que o “destinatário constitucional” (aspecto pessoal do antecedente) é coincidente ao sujeito passivo do mandamento (contribuinte). Ainda, haveria uma segunda norma, cujo propósito é o de estabelecer a substituição. Nas palavras do próprio Justen Filho, essa norma “se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional”<sup>18</sup>, que é justamente o substituto. Observa que seriam duas as peculiaridades caracterizadoras do relacionamento entre essas duas normas: (i) coexistem conjuntamente; (ii) e, não coexistem autonomamente. Caso assim fosse, ou uma ab-rogaria a outra, ou existiriam dois tributos, posto que as duas hipóteses de incidência seriam “inconfundíveis” e os dois mandamentos “distintos”<sup>19</sup>.

Quanto à liberdade do legislador em estabelecer “substituições” tributárias, Justen Filho responde-a negativamente. Seriam três exigências<sup>20</sup> para a legítima instituição da substituição tributária. Primeiro, é necessário uma situação de poder, em razão da qual o destinatário legal tributário se encontre subordinado à vontade de outra pessoa. Segundo, essa situação de poder há de “referir-se (...) ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma”<sup>21</sup>. Terceiro, essa situação de poder é

---

18 Ibidem, p. 269.

19 Ibidem, p. 271-272.

20 Ibidem, p. 275-278.

21 Ibidem, p. 275.

decorrente “de circunstâncias alheias a uma norma tributária”<sup>22</sup>. Ante tais exigências – lógico-jurídicas e jurídico-positivas – Justen Filho alude à figura do “destinatário da condição de substituto”<sup>23</sup>.

Ao tratar de “responsabilidade tributária”, o autor coloca, como questão prévia, imprescindível à compreensão do tema, a discussão acerca do cunho sancionador da “responsabilidade tributária”. Parece-lhe problemático “acatar a afirmativa de que a situação jurídica em que se encontra o ‘responsável’ tenha natureza sancionatória”<sup>24</sup>. Problemático porque, primeiro, o dever de responsabilidade não é vinculado à conduta do próprio responsável, mas “se proporciona a situações a ele absolutamente estranhas”. Segundo porque o dever imposto ao responsável não elimina e nem substitui a sujeição tributária do contribuinte e do substituto. É dizer, o contribuinte continuará sendo contribuinte, assim como o substituto continuará como substituto. E terceiro porque o Estado não pode exigir mais de uma vez a mesma prestação tributária. Assim, “certamente (...) não se terá ‘responsabilidade tributária’ se o ‘responsável’ for compelível ao pagamento além e independentemente do efetivo pagamento por parte do contribuinte ou do substituto”<sup>25</sup>. Observa Justen Filho, portanto, que, se o contribuinte saldar o débito, nada poderá ser exigido do responsável. E mais ainda: caso o responsável tenha efetivado o pagamento, poderá promover ação de regresso em face do contribuinte ou do substituto<sup>26</sup>.

Por tais razões, o jurista entende não se poder “reconhecer a existência de uma sanção”, sendo que o “valor que o responsável paga é tributo devido pelo contribuinte”, e não uma sanção. Salienta, porém, que,

---

22 Ibidem, ibidem.

23 Ibidem, p. 278-279.

24 Ibidem, ibidem.

25 Ibidem, p.289.

26 Ibidem, p. 288-289.

na responsabilidade tributária, há, efetivamente, um ato ilícito tributário. No entanto, aqui, a sanção não pode ser distinguida do tributo. “E não pode porque se confunde com uma prestação tributária já existente”. A sanção consistiria, portanto, em alguém tornar-se obrigado juntamente com os devedores de uma relação jurídica tributária já existente<sup>27</sup>.

Estruturalmente, Justen Filho entende que a norma instituidora da responsabilidade tributária é formada por uma endonorma e por uma perinorma<sup>28</sup>. A endonorma estabelece um dever diverso do de pagar. A hipótese de incidência dessa endonorma descreveria, em sua materialidade, uma “situação-base em que um sujeito encontra-se em relação de poder – não com o gozo de uma determinada riqueza por parte de terceiros, mas com o cumprimento do dever tributário que recai sobre outrem”<sup>29</sup>. Nota-se, nesse ponto, a semelhança entre a “natureza das hipóteses de incidência da substituição e da responsabilidade”<sup>30</sup>. Destarte, tanto em uma quanto em outra, a materialidade descreve uma “situação de poder jurídico”. Porém, enquanto na substituição o poder do destinatário da substituição envolve o “gozo da riqueza por parte do destinatário legal tributário”<sup>31</sup>, na responsabilidade, referido poder envolve “o adimplemento do dever tributário já existente por parte do sujeito passivo tributário”<sup>32</sup>. Outrossim, da mesma forma que na substituição, não pode a própria norma que institui a responsabilidade criar a situação de poder – *in casu*, sobre o cumprimento do dever tributário pelo destinatário constitucional,

---

27 Ibidem, p. 293.

28 Adotando a designação de Carlos Cósio para se referir à norma primária dispositiva e à norma primária sancionatória.

29 JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, p. 294.

30 Ibidem, ibidem.

31 Ibidem, ibidem.

32 Ibidem, ibidem.

ou legal. A hipótese de incidência pode apenas descrever a existência e ocorrência dessa situação de poder, situação essa decorrente de outras normas ou circunstâncias<sup>33</sup>.

Cria-se uma nova e distinta relação jurídica tributária, inconfundível, porém anexa à já existente. Em realidade, seria essa nova relação jurídica verdadeiro reflexo daquela já existente, posto que “Todos os dados objetivos acerca da relação jurídica nascida são aqueles da relação jurídica tributária já existente”<sup>34</sup>, havendo apenas um sujeito passivo novo. Ante à “comunhão de objeto”, satisfeita a prestação, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica principal, seja pelos sujeitos passivos da relação jurídica anexa (prescrita pela norma de responsabilidade tributária), desaparecerão ambas as relações<sup>35</sup>.

Apesar da heterogeneidade com que o tema é tratado em doutrina, ao menos dois pontos parecem ser convergentes. Seriam as ideias nucleares quanto às figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável<sup>36</sup>, a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto no antecedente da regra-matriz, alçado a categoria de devedor da prestação jurídico-tributária.

---

33 Salienta Marçal Justen Filho que o “fundamento jurídico que autoriza a transformação da situação de poder em dever tributário está, em última análise, na regra implícita de que a nenhum convivente em sociedade é dado furta-se a colaborar com o Estado” – *Ibidem*, p. 295. Aliás, especificamente sobre o tema, vide PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa*. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

34 JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. cit.*, p. 295.

35 *Ibidem*, *ibidem*.

36 O termo aqui abrange tanto a responsabilidade em sentido estrito, digamos assim, quanto a substituição tributária. É dizer, a substituição seria uma espécie de responsabilidade. É nesse sentido que o utilizaremos.

Socorrendo-se da estrutura da norma de incidência jurídico-tributária, pode-se afirmar que, quando o critério pessoal do antecedente coincidir com o critério pessoal do consequente, estaremos diante da figura do contribuinte. Já quando o critério pessoal do consequente for divergente do antecedente, é de responsabilidade tributária que se trata – e aqui inclui-se a substituição tributária. Comungamos, portanto, ainda que parcialmente<sup>37</sup>, com a visão de Marçal Justen Filho<sup>38</sup>, acatada, dentre outros<sup>39</sup>, por Andréa M. Darzé, acerca do fenômeno da responsabilidade tributária. Isto é, responsabilidade tributária como norma que colabora na fixação do critério subjetivo passivo do tributo, “entrando em relação com os demais enunciados que integram a regra-matriz de incidência (...), cujo resultado variará a depender da espécie ou das características da responsabilidade de que se trate”<sup>40</sup>.

---

37 Parcialmente, posto que agregamos dentro de uma mesma categoria de sujeição passiva (responsabilidade) o que o ex-professor da Universidade Federal do Paraná destacava em duas: responsabilidade e substituição.

38 Apesar de desenvolvida há mais de duas décadas, a teoria do professor Marçal Justen Filho é a que até hoje melhor analisou, e explicitou, a conformação do aspecto pessoal da norma de incidência tributária.

39 No mesmo sentido, Luciano Amaro leciona que “a presença de um responsável como devedor da obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Esta alteração ocorre desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, p. ex.)”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303.

40 DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Ed. Noeses, 2010, p. 88.

### 3. A COMPETÊNCIA PARA ESTABELECECER AS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A ESTRUTURAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS LEGISLATIVO-TRIBUTÁRIAS EM UM ESTADO FEDERAL

Uma das características do sistema jurídico – compreendido como o conjunto de normas jurídicas positivadas – é o de ser autopoiético, regulamentando a sua própria criação (e modificação). Restou assente, no tópico anterior, que entendemos ser a substituição tributária espécie de responsabilidade tributária, de sujeição passiva tributária. Portanto, a previsão e eventual modificação legislativa<sup>41</sup> das hipóteses de sujeição passiva há de observar os dispositivos constitucionais<sup>42</sup> e, eventualmente, infraconstitucionais (leis complementares de normas gerais) regentes do exercício da competência legislativo-tributária<sup>43</sup>.

---

41 O termo “legislativa” está nesse momento sendo empregado em um sentido amplo, é dizer, modificações veiculadas por quaisquer instrumentos normativos – legais ou infralegais.

42 Ora, “A Constituição, num Estado-de-Direito é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais. Afinal, elas são o critério último de existência e validade das demais normas do sistema jurídico”. CARRAZZA, Roque Antônio. *Convênios-ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua aplicabilidade – Questões conexas*. Revista de Estudos Tributários, n. 18, nov.-dez. 2000, p. 141.

43 Compreendemos competência legislativo-tributária como “a autorização jurídico-positiva para criação e alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas regentes do fenômeno da incidência tributária)”. UHDRE, Dayana de Carvalho. *Competência tributária no Estado Federal brasileiro: possibilidade e limites à instituição, pelos Estados-membros, de novas hipóteses de responsabilidade tributária*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, 2016, p. 252.

Destarte, falar sobre a instituição e modificação, pelos Estados-membros, das hipóteses de responsabilidade tributária é falar sobre exercício de competência legislativo-tributária. E mais, é falar do exercício de competência legislativo-tributária em um Estado Federal, constatação essa das mais relevantes e que não pode ser perdida de vista quando se propõe a analisar o tema da sujeição passiva tributária em sua perspectiva dinâmica<sup>44</sup>. É com tal perspectiva em foco que há de se compreender o papel desempenhado pela lei complementar de normas gerais na delimitação da competência tributária.

### **3.1. Lei Complementar Tributária no contexto do Estado Federal brasileiro. Uma leitura sistêmica dos dispositivos constitucionais**

Analisando-se a Constituição de 1988, têm-se no Brasil como entes políticos membros do Estado Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Pessoas de Direito Constitucional interno autônomas e isonômicas entre si, que mesmo constituindo esferas de governos diversas compõem uma unidade – o Estado Federal brasileiro. A ordem jurídica, notadamente a repartição de competências no âmbito de um Estado Federal, compõe-se de normas gerais válidas para todo o território federativo e de

---

44 Utilizamos o termo no sentido proposto por Hans Kelsen, de modo a situar nosso exame do tema sob o foco de sua produção/ instituição. Nas palavras do mestre de Viena: “(...) podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve-se, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação. (...). Desta forma, também a teoria dinâmica do Direito é dirigida a normas jurídicas, a saber, àquelas normas que regulam a produção e a aplicação do Direito.” KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 79-80.

normas locais válidas apenas para porções desse território, o território dos Estados-membros. Assim, em um Estado Federal, a competência legislativa do Estado está dividida entre uma autoridade central (e um órgão legislativo central) e várias autoridades locais (órgãos legislativos locais)<sup>45</sup>.

No Brasil, a competência legislativa é dividida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios de forma complexa, estabelecendo-se áreas de competência privativa ou exclusiva de cada ente, assim como áreas comuns, de competência concorrente<sup>46</sup>. Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Junior:

(...) o princípio geral (organizacional) que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância de interesses (geral ou nacional para a União, regional para Estados e local para municípios). Na CF, para discernir entre os interesses recorre-se ao sistema de enumeração exaustiva de poderes que vigora também para a repartição de rendas tributárias (...). Adota-se, na verdade, um sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, combinando a enumeração com áreas comuns, setores concorrentes e competências suplementares.<sup>47</sup>

Percebe-se que, justamente por todos os entes federativos serem dotados de competência legislativa, o risco de prescrições potencialmente conflituosas – principalmente no caso em que tal competência é concorrente – é grande. Assim, apesar de ser característica marcante dos sistemas

---

45 KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 451-452.

46 Fernanda Dias Menezes de Almeida salienta que tal concorrência objetiva “dar maior peso às ordens parciais no relacionamento federativos”. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A repartição de competências na Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 129.

47 FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Sistema Tributário e princípio federativo*. In: \_\_\_\_\_. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007, p. 349.

federativos a mencionada descentralização política, há a necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as eventuais mazelas que tal forma de organização possivelmente gere, de modo que as competências legislativas dos entes federados se conformem entre si<sup>48</sup>. E é nesse ponto que ganham relevância as normas gerais, veiculadas por instrumentos legislativos, que têm por função precípua a centralização normativa mínima, harmonizadora do sistema, dentro de um Estado descentralizado. E, na seara tributária, as leis complementares seriam os instrumentos, por excelência, vocacionados a veicularem as ditas normas gerais.

Pois bem, centrando-nos na chamada competência concorrente, estabelece o art. 24 da Carta Magna uma série de matérias afetas à dita competência. Dentre elas, a matéria tributária. Diogo de Figueiredo Moreira Neto identificou duas modalidades de competência legislativa concorrentes: a primeira, clássica, caracteriza-se pela “(...) disponibilidade ilimitada do ente central de legislar sobre a matéria, até mesmo podendo esgotá-la, remanescendo aos Estados o poder de suplementação (...)”<sup>49</sup>; já a segunda, limitada, dá-se quando à União é outorgada competência para determinar diretrizes ou normas gerais, enquanto os Estados editam normas de aplicação, ou específicas<sup>50</sup>.

Da análise do mencionado dispositivo constitucional (art. 24), mormente seu parágrafo 1º, detecta-se que, no âmbito da legislação concorrente – dentre elas a tributária –, a competência da União é restrita à edição de normas gerais, o que corresponde à competência concorrente limitada, consoante classificação apontada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

---

48 MOURA, Frederico Araújo Seabra. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 117.

49 MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Competência concorrente limitada: o problema da conceituação de normas gerais*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 25, n. 100, out.-dez. 1988, p. 131.

50 Ibidem, p. 133.

Façamos um parêntese nesse ponto. Entendemos que a União, quando exerce tal competência, continua sendo um dos entes federados<sup>51</sup>, e não representante da Federação<sup>52</sup>. São pessoas jurídicas de Direito Público interno a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Inexiste a figura da “Federação”, de maneira que as normas gerais, de alcance nacional, são emitidas pela própria União, ente federado que, por expressa opção política do constituinte, exerce dupla aptidão legislativa (lei de destinação nacional ou lei de destinação federal)<sup>53</sup>.

---

51 Em sentido distinto, Betina Treiger Grupenmacher entende que “A União, ao celebrar tratados internacionais está agindo na qualidade de representante da nação brasileira, de ordem jurídica global, e não como pessoa política de direito público, como ente federativo, como ordem jurídica parcial central. Fica aqui ressaltado o ‘caráter bifronte da União’, no dizer de José Souto Maior Borges (...)”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*. Tese de Doutorado. Curitiba: UFPR, 1998, p. 199.

52 ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 95.

53 “(...) quanto à origem, todas as leis complementares são federais. No entanto, quanto à destinação, além de, às vezes, se revestirem de caráter simplesmente federal, as leis complementares podem ser mais abrangentes, ao regularem matérias cujo tratamento conferido, por imposição constitucional, importa observância obrigatória por todas as esferas de competências.” OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. *Leis Complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004, p. 132. Ainda, Heleno Taveira Torres: “Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas: é (i) constituinte derivado, para discutir e votar Emendas à Constituição; é o legislador ordinário da União, sob duas modalidades; (ii) legislador federal, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno plenamente autônoma; e (iii) legislador nacional ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24 da CF e em outras previstas no corpo da Constituição, como aquelas dos arts. 146; 155, § 2º, X; e 156, § 3º.” TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica*. Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. rev. e atualiz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012, p. 487.

Voltando à análise do art. 24 da Carta Magna, notadamente seus parágrafos 1º e 2º, a União detém, como acima dito, competência para editar normas gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados. Muito pelo contrário, consoante destacado por Marco Aurélio Greco:

(...) sempre que existe previsão de norma geral, existe competência estadual na matéria; portanto, a competência para a expedição da norma geral não exclui a expedição de normas pelos Estados, pelo contrário, a exige como decorrência necessária de ser norma geral: a supletividade da competência estadual se expressa numa especificação da disciplina jurídica a ser imposta à matéria; daí poder ser dito que a matéria própria de norma geral deverá ser regrada duas vezes, pela União e pelos Estados; sendo dupla essa regração, como imperativo lógico para que a lei estadual não seja repetitiva, nem se transforme em norma da mesma natureza que uma norma regulamentar (de segundo grau, portanto), é de se concluir que a norma geral deve versar alguns aspectos daquela realidade fenomênica a ser alcançada, enquanto a norma estadual versará outros, diversos (...).<sup>54</sup>

Ainda, acerca do assunto, convém trazer à baila as precisas lições de Carmen Lúcia Antunes Rocha, para quem “(...) o exercício da competência concorrente pelo Estado-membro aperfeiçoa-se pela suplementação da matéria cuidada, em sua generalidade, pela União (...)”, e destaca que o que pode “(...) ser suplementado é aquilo que especifica, singulariza o tratamento às peculiaridades dos interesses e condições dos diversos Estados-membros (...)”<sup>55</sup>.

De outro lado, observa-se que os parágrafos 3º e 4º do artigo 24 estabelecem a chamada competência supletiva, prevendo que, na ausência de norma geral, os Estados exercerão sua competência legislativa

---

54 GRECO, Marco Aurélio. *A poluição diante do Direito brasileiro*. Revista de Direito Público, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, v. 7, n. 34, abr.-jun. 1975, p. 96-97.

55 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil, traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 246.

plena<sup>56</sup>. Destaque-se que tal competência supletiva, totalmente diversa da suplementar – que é competência exercida à luz de normas gerais –, advém da inexistência de normas gerais, suprindo essa omissão da União.

Todo esse cenário normativo está em consonância ao art. 146 da Constituição, dispositivo que determina as matérias tributárias sujeitas à veiculação por lei complementar. E nem poderia ser diferente, uma vez que a interpretação dos ditames constitucionais há de ser depreendida do todo (a chamada interpretação sistemática). Dessa forma, a interpretação do mencionado dispositivo constitucional (art. 146) não pode perder de vista o art. 24.

Pois bem, a matéria tributária está dentro da chamada competência concorrente dos entes federativos, de forma que cabe à União estabelecer as normas gerais e aos Estados-Membros (e Municípios) as normas suplementares (ou de aplicação) – art. 24, §§ 1º e 2º da CF. As normas gerais tributárias deverão ser veiculadas por lei complementar, exigência do art. 146 da Carta Política. Já as normas suplementares (ou de aplicação) serão introduzidas por meio de lei dos entes federais competentes.

Dito de outra forma, as normas gerais, em matéria tributária, seriam enunciados de caráter prescritivo, veiculados pela União e que devem – na maioria dos casos – ser seguidos por todas as pessoas jurídicas (pela própria União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios), quando produzirem suas normas jurídicas tributárias<sup>57</sup>. Percebe-se que, em matéria tributária, essas leis complementares não são veículos de leis sobre tributação (normas de conduta), mas de leis sobre leis de tributação, normas de produção normativa (normas de estrutura).

---

56 Quanto à existência de posicionamentos distintos do STF no que tange à possibilidade de exercício de tal competência supletiva pelos Estados em matéria tributária, vide VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Lei Complementar Tributária*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar.-abr. 2003, p. 7-31.

57 Nesse caso, como vimos acima, há hierarquia entre essa lei complementar e as leis ordinárias dos entes federativos – já que aquela é fundamento de validade destas.

E, justamente por ser norma geral nada mais que norma sobre produção normativa, esclarecedora e/ou condicionante do exercício da competência pelos entes federativos, compartilhamos do entendimento de que a lei complementar tributária deteria apenas uma função<sup>58</sup>: estabelecer normas gerais. Não adentraremos a discussão acerca das funções da lei complementar travada entre as denominadas correntes dicotômica e tricotômica<sup>59</sup>, no entanto, convém trazer à baila, à guisa de conclusão, a opinião de José Roberto Vieira:

---

58 Destaque-se que tal raciocínio tem por pano de fundo o exercício da competência concorrente, isto é, lei complementar enquanto lei nacional, estipuladora de diretrizes básicas. É que a Constituição Federal estabeleceu casos em que a lei complementar deverá instituir tributos, caso dos empréstimos compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas – aqui, obviamente não estamos falando de normas sobre produção normativa (normas gerais).

59 Em apertada síntese, a teoria tricotômica acerca das funções da lei complementar no direito tributário parte da literalidade textual da Constituição. Assim, leitura do disposto no art. 146 da CF (anteriormente, art. 18, § 1º da Constituição de 1967) demonstra serem três as funções da lei complementar tributária: dispor sobre conflito de competências entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

A teoria dicotômica criticava tal postura dos adeptos da teoria tricotômica (leitura literal dos postulados constitucionais), salientando que tal entendimento redundaria em afronta ao princípio da Federação e Autonomia dos entes federados, posto ampliar em demasia a competência da União ao lhe possibilitar legislar amplamente a rubrica de “normas gerais”. Assim, para essa segunda corrente, os dispositivos constitucionais deveriam ser interpretados em cotejo com todo o ordenamento constitucional, evitando-se assim afronta àqueles princípios constitucionais. Entendiam que a lei complementar deteria, em verdade, apenas uma função: editar normas gerais. E, que tal lei complementar de normas gerais teria dois objetivos: dispor sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar. Vide: SOUZA, Hamilton Dias de. *Lei complementar em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva: CEU, 1982, p. 31. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 86. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 207 e ss. CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 800 e ss.

Diante da infundável querela doutrinária acerca de lei complementar tributária, que se arrasta há décadas, já tivemos oportunidade de, entre as correntes tricotômica e dicotômica, optar por esta última, embora preferindo denominá-las ‘unifuncional’, uma vez que *sua única função é a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário, que, por sua vez, têm três finalidades: dispor sobre conflitos ‘de competência’ e regular limitações da competência tributária (Constituição, artigo 146, I, II e III, a e b), bem como realizar alguns objetivos específicos (art. 146, III, c e d, e parágrafo único)*<sup>60</sup> (Grifou-se).

Pois bem, a interpretação do art. 146 da Carta Magna, mais especificamente dos limites das normas gerais tributárias, tem suscitado vivas controvérsias em doutrina, sendo assunto delicadíssimo e “(...) tema mais difícil na descrição do regime jurídico das leis complementares (...)”<sup>61</sup>. No entanto, o que não podemos perder de vista é que estamos tratando de delimitação de competência, delimitação esta realizada no âmbito de uma Federação.

Assim, e em que pese o cuidado do nosso legislador constituinte em delinear (quase) exaustivamente as competências tributárias de cada ente federativo, podem ocorrer interpretações dissonantes e potencialmente conflitantes<sup>62</sup> por parte destes entes, assim como desarmonias legislativas

---

60 VIEIRA, José Roberto Vieira. *O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos*. IBET. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/José%20Roberto%20Vieira.pdf> >.

61 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 190.

62 Acerca desse assunto, José Roberto Vieira chama a atenção quanto à inexistência, em verdade, de aludidos conflitos de competência. Salienta que ante o cuidado e exaustão na partilha constitucional das competências tributárias, seus eventuais “conflitos” já encontrariam solução na própria Carta Magna. Daí afirmar ser impossível logicamente os chamados “conflitos de competência”. Nesse sentido, esclarece que os aludidos conflitos, a serem objeto de preocupações pela lei complementar, seriam os potenciais, em verdade, embates entre “(...) leis infraconstitucionais de mais de uma esfera de governo (...)”, a implicarem invasões de competência por parte de uma delas. No entanto, destaca que tais

altamente desagregadoras. Daí, a necessidade de normas gerais tributárias. Normas estas que justamente nas áreas gris, passíveis de equívocos interpretativos por parte dos entes federativos, orientarão o cerne de atribuições de cada uma dessas pessoas políticas (“conflito de competências”); da mesma forma, integralizarão os ditames constitucionais que estabeleçam limitações ao exercício da competência, bem como harmonizarão o sistema tributário nacional, conferindo-lhe certa homogeneidade (em todo consentâneo à ideia de equilíbrio da Federação)<sup>63</sup>.

Esclarecido esse ponto, há de se ter em mente que o estabelecimento das hipóteses de sujeição passiva tributária, por parte dos Estados-membros, deve observar o regramento estabelecido tanto nos dispositivos constitucionais quanto nos diplomas legislativos de normas gerais – que no caso presente seria a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), lei complementar de normas gerais tributárias específica do ICMS.

## **2.2. Do regramento constitucional e infraconstitucional ao estabelecimento das hipóteses de responsabilidade tributária**

Dado o diminuto escopo do presente artigo, elencaremos os principais limites, formais e materiais, impostos pela Carta Política de 1988 e pela Lei Kandir ao estabelecimento das hipóteses de responsabilidade tributária (categoria de sujeição que abrange a substituição tributária).

---

“conflitos de lei” só são estabelecidos por existirem conflitos de interpretações entre os entes políticos: “(...) Eis, aqui, a natureza constitucional daquilo que a doutrina versa como ‘conflitos de competência’: secundariamente, conflitos legais; primariamente, conflitos hermenêuticos”. VIEIRA, José Roberto Vieira. Op. cit., p. 5-6.

63 Neste sentido, vide TORRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do CTN no Ordenamento. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica nº 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 02/02/2015, p. 2.

Para tanto, utilizaremos as lições de Cristiane Mendonça<sup>64</sup>, que estruturou a norma de competência legislativo-tributária a fim de examinar as condicionantes jurídicas ao seu exercício, por parte dos entes federados. Para a referida autora<sup>65</sup>, em linhas gerais, a mensagem prescritiva organizada em um juízo hipotético-condicional, que consubstancia norma de competência legislativo-tributária, é a seguinte: se for pessoa política constitucional no território brasileiro no tempo Y (anterior), deve ser a autorização (permissão) para distintos sujeitos de direito (ocupantes de órgãos unipessoais ou colegiais), de acordo com determinados limites formais (relativos ao procedimento) e materiais (concernente à substância dos enunciados a serem criados), editarem e revogarem (parcial ou totalmente) enunciados prescritivos instituidores de tributos, e o dever jurídico de a comunidade respeitar o exercício de tal permissão (faculdade) em consonância com os limites (formais e materiais) previstos no sistema<sup>66</sup>.

Destaque-se que é na proposição consequente que está localizada a autorização legislativo-tributária para instituir tributo (competência tributária), e, mais especificamente, os limites formais e materiais ao exercício dessa autorização. Enquanto aqueles (limites formais) disciplinam o procedimento a ser seguido pelo sujeito ativo no exercício da atividade legislativo-tributária, estes (limites materiais) destinam-se a restringir o conteúdo dos enunciados a serem editados. Tendo em vista o objetivo do presente artigo, nosso exame restringir-se-á a elencar os principais limites formais e materiais demarcatórios da competência legislativo-tributária relacionados à instituição de tributos (norma jurídica de incidência tributária<sup>67</sup>).

---

64 MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

65 Ibidem, p. 71.

66 Ibidem, p. 69-70.

67 Perceba-se que o critério pessoal – foco último das nossas preocupações –, localizados

Vários são os limites formais a serem observados pelos órgãos responsáveis ao editar ou alterar a regra-matriz de incidência tributária. Em linhas gerais, a própria Constituição Federal estatui, para além dos sujeitos ativos, o procedimento a ser observado quando da edição dos enunciados prescritivos tributários. É necessário, num primeiro momento, atentar-se ao veículo introdutor de normas escolhido pelo legislador. E assim o é, em razão da exigência veiculada no art. 150, I da CF, que exige o veículo normativo “lei” como o adequado<sup>68</sup> à introdução de enunciados prescritivos que compõem a regra-matriz de incidência. Trata-se do princípio da estrita legalidade tributária. Destaque-se que nem sempre será simples e imediata a identificação de que veículo introdutor “lei” – se lei complementar ou lei ordinária – há o legislador de se valer a fim de observar referido princípio constitucional. Especificamente quanto à matéria tributária, as maiores, e talvez mais importantes, divergências residem em se identificar quando se está diante de matérias reservadas à veiculação por lei complementar. Relativamente à identificação dos sujeitos passivos da regra-matriz de incidência tributária, tal discussão revela-se sobretudo importante, e igualmente longe de restar pacificada.

Consectário lógico à verificação do veículo introdutório adequado é observar-se o procedimento a esse veículo afeto. A Constituição Federal estabeleceu no art. 59 que lei complementar deveria dispor sobre a

---

os sujeitos passivos, é apenas um dos elementos dessa norma de incidência.

68 Há de se pontuar que nem todos os enunciados conformadores dos critérios da regra-matriz de incidência tributária devem ser veiculados por “lei”. As alíquotas interestaduais, por exemplo, devem ser fixadas por Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV da CF). Da mesma forma, as alíquotas internas mínimas e máximas do ICMS podem ser estabelecidas por aquele mesmo veículo normativo (art. 155, § 2º, V da CF). Outrossim, a própria Constituição excepciona inúmeros casos em que bases de cálculos ou alíquotas podem ser modificadas por enunciados veiculados em normas infralegais (notadamente, decretos) – arts. 153, §1º; 177, §4º, I, ‘b’; Art. 155, §4º, IV, ‘c’, todos da Constituição Federal.

“elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”. Tal mister fora cumprido pela Lei Complementar nº 95/1998, que estabelece o procedimento a ser observado quando do exercício da competência legislativa pelos entes federados. Logo, a observância do disposto em referido diploma normativo complementar constitui fundamento de validade das leis em geral, inclusive, as tributárias.

É dizer, a norma jurídica de incidência para ser válida (e, portanto, pertencente ao sistema jurídico) há de ter sido gerada por órgão competente consoante iter procedimental próprio<sup>69</sup>, e introduzida mediante o veículo “lei”. Porém, as condicionantes (de validade) não se esgotam aí. É preciso ainda que a norma jurídica produzida guarde compatibilidade com os princípios e outros enunciados constitucionais afins. Seriam os limites materiais delimitadores da competência tributária.

Cristiane Mendonça menciona como um primeiro limite material a própria repartição constitucional de competências legislativo-tributárias. Preleciona, acertadamente, que “a competência (autorização-permissão) para produzir regras jurídico-tributárias” encontra-se “materialmente delimitada pelas próprias espécies tributárias que o legislador da Constituição de 1988 outorgou a cada uma das pessoas políticas<sup>70</sup>”. Como uma segunda categoria de limites materiais, a referida autora aponta os princípios constitucionais tributários<sup>71</sup>. Esclarece, inicialmente, seguir os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, considerando os princípios constitucionais tributários como “valores” ou “limites objetivos”<sup>72</sup>.

---

69 Estabelecido na Lei Complementar nº 98/1995.

70 MENDONÇA, Cristiane. Op. cit. p. 147.

71 Ibidem, p. 155.

72 “Entre vemos na consideração do signo ‘princípio’, distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo de importantes efeitos práticos. Se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar forçosamente, no

Enumera como “princípios-valores gerais, que mutilam a ação criativa dos órgãos legislativos de todas as pessoas políticas tributantes”: (i) o princípio da igualdade (art. 150, II da CF) – do qual o “princípio da uniformidade geográfica da tributação” constituiria uma particularidade<sup>73</sup> –, (ii) o princípio do não-confisco (art. 150, IV da CF) e (iii) o princípio da capacidade contributiva. Já como “princípios-limites-objetivos”, compreendidos como “aqueles que restringem a competência legislativo-tributária de todas as pessoas políticas de forma mais clara e direta”, aponta os seguintes: (i) o princípio da irretroatividade (art. 150, III, a da CF) e (ii) o princípio da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, b e c da CF). Relembremos que o princípio da legalidade (ou mais especificamente, da estrita legalidade) seria, na visão da autora, um limite objetivo. Por fim, Cristiane Mendonça aponta as imunidades tributárias como uma terceira espécie de limitação material conformadora da norma de competência legislativo-tributária.

Tendo em vista o objeto do presente artigo, não desenvolveremos pormenorizadamente as ideias de Cristiane Mendonça. O intento, nesse momento, é chamar a atenção à existência de limites conformadores da competência legislativo-tributária dos Estados-membros para legislar acerca de sujeição passiva tributária. É dizer, para que as hipóteses de responsabilidades tributárias normativamente previstas sejam válidas, seu

---

campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas. (...). O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Quanto aos ‘limites objetivos’, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 157.

73 MENDONÇA, Cristiane. Op. cit., p. 160.

ingresso no sistema há de estar consentâneo às regras por esse mesmo sistema estabelecidas, sob pena de invalidade. No caso, consoante acima enumerado, o legislador dos Estados-membros deverá ater-se ao princípio da estrita legalidade (art. 5º, II e art. 150, I, da Constituição Federal) e aos princípios e imunidades constitucionalmente previstos. Ao que nos interessa mais de perto, merecem ser ditas mais algumas palavras acerca do instrumento legal apto a introduzir as hipóteses de responsabilidade tributária. Mais especificamente, referimo-nos à discussão quanto ao veículo competente, no caso, ser lei ordinária ou lei complementar. É que as divergências doutrinárias acerca desse assunto têm em vista a interpretação do quanto disposto no art. 146 da Constituição Federal.

Destarte, a Constituição de 1988 reservou ao veículo “lei complementar” a competência para regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), o que pode, obviamente, envolver disposições sobre responsabilidade tributária. Outrossim, foi categórica em prescrever, em seu art. 146, III, a, a necessidade de lei complementar para “estabelecer” normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Ainda, previu em seu art. 146, III, b, que competiria à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “obrigação”, o que englobaria a sujeição passiva tributária – elemento integrante daquela (obrigação). Não bastassem esses dispositivos, o legislador constituinte ainda previu, no art. 155, § 2º, XII, a e b da Carta Federal, relativamente ao ICMS, a necessidade de a lei complementar “definir seus contribuintes”, bem como “dispor sobre substituição tributária”.

É dizer, aqueles que defendem<sup>74</sup> que a Carta Política de 1988 reservaria, sim, à lei complementar a veiculação de enunciados prescritivos regentes da responsabilidade tributária lêem referidos dispositivos no sentido de que, por ser a sujeição passiva tema englobado no conceito de obrigação tributária, o estabelecimento das hipóteses de responsabilidade tributária é tema afeto àquele veículo legal (lei complementar). Já os doutrinadores que entendem em sentido oposto<sup>75</sup>, esclarecem que o legislador ordinário pode sim estabelecer normas sobre responsabilidade tributária, desde que observe os limites impostos na legislação complementar de normas gerais. É dizer, a lei complementar tem por fim apenas emoldurar o âmbito de competência dos entes federados, inclusive no que tange ao tema responsabilidade tributária.

Pode-se considerar esse último entendimento o mais consentâneo a uma interpretação global da Constituição Federal. Resgate-se, aqui, o quanto dito linhas atrás acerca do contexto em que inserto o mencionado art. 146 da CF, e, portanto, sob quais luzes há o mesmo de ser interpretado. Naquele momento, firmamos nosso posicionamento relativamente à função desempenhada pela lei complementar na organização do Sistema Tributário Nacional: de veiculadora de “normas gerais”, isto é, de normas sobre normas. O que não podemos perder de vista é que estamos tratando,

---

74 PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245-246. QUEIROZ, Mary Elbe Gomes; QUEIROZ, Elmo. *Da (im)possibilidade da responsabilização tributária via desconsideração do art. 50 do Código Civil*. In: QUEIROZ, Mary Elbe de; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso (coord). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014, p. 372-373.

75 “Todavia, não estão no CTN todas as hipóteses legais de responsabilização tributária. Conforme consta do citado dispositivo, o legislador ordinário poderá estabelecer as regras de responsabilização, desde que respeite o limite contido no art. 128 do Código: vinculação com o fato gerador.” BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 42.

em última análise, de delimitação de competência, delimitação esta realizada no âmbito de uma Federação – forma estatal caracterizada pela descentralização política.

É dizer, é sob esse vértices interpretativos – autonomia dos entes federativos nos exercícios de suas competências *versus* harmonização do sistema, e esclarecimentos acerca dos limites em que essa competência é atribuída – que deve ser interpretado o art. 146 (e outros a ele conexos<sup>76</sup>) da CF. A interpretação dos limites e função afeta à lei complementar tributária (norma geral) há de ser tal que privilegie o exercício das atribuições constitucionais pelos entes federativos, porém, garanta uma uniformidade de tratamento legislativo em todo consentânea à preservação desta forma estatal (minimização de equívocos no “exercício de competência”, segurança e isonomia entre os contribuintes).

Dessa forma, a sujeição passiva é matéria que, por expressa determinação constitucional (art. 146, II e III, a e b da CF), deve ter seus delineamentos fundamentais estabelecidos em lei complementar<sup>77</sup>. Assim, o legislador ordinário dos entes políticos, quando do exercício de suas competências legislativo-tributárias, deverá observar as limitações veiculadas tanto na Constituição Federal quanto na lei complementar de normas gerais. Por essa razão, e antes de passarmos ao exame da natureza jurídica do Convênio e à adequação de seu manejo para fins de instituição de hipóteses de responsabilidade tributária, convém trazeremos a lume eventual condicionante estabelecida pela lei complementar de normas gerais tributárias.

---

76 Referimo-nos ao art. 155, § 2º, XII, a e b da Carta Federal, dispositivos específicos do ICMS.

77 Andréa M. Darzé afirma que, da análise dos dispositivos constitucionais supramencionados, percebe-se que o constituinte, realmente, incluiu a sujeição passiva tributária dentre as matérias merecedoras de maior vigilância, “demandando disciplina geral mais minuciosa a ser introduzida no ordenamento por lei complementar”. DARZÉ, Andréa M. Op. cit., p. 64.

Em razão de nosso eixo temático estar afeto ao ICMS, é na Lei Complementar nº 87/1996, lei de normas gerais específica desse imposto, que nosso olhar se fixou<sup>78</sup>. Pois bem, o art. 5º<sup>79</sup> da referida Lei Complementar condicionou a instituição, pelos Estados-membros, de novas hipóteses de responsabilidade ao fato de o terceiro, chamado a adimplir para com a obrigação tributária, tenha dado causa (seja por sua ação ou omissão) ao não pagamento do tributo. Referido dispositivo contempla, portanto, a possibilidade de lei de os Estados-membros preverem casos de responsabilidade daqueles que, mesmo sem estar vinculados ao fato jurídico abstratamente previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS<sup>80</sup>, concorreram para o inadimplemento da obrigação tributária. Trata-se de responsabilidade decorrente do descumprimento, por parte destes terceiros, do que Leandro Paulsen denominou “dever de colaboração” para com o Fisco<sup>81</sup>. Em outras palavras, encontrando-se esses terceiros em posição de poder tal que os torna aptos a exigir dos contribuintes – ou responsáveis (hipóteses previstas na legislação complementar ou lei ordinária dos próprios Estados) – o adimplemento da obrigação tributária, acaso não o façam, ou o façam de maneira equivocada, restando o tributo pendente de

---

78 Esclareça-se que o CTN exerce a função de “normas gerais” de caráter geral, é dizer, normatiza as situações não previstas em leis de normas gerais específicas. E, se for esse o caso, o art. 128 do referido diploma institui como condicionamento ao estabelecimento de novas hipóteses de responsabilidade tributária pelos entes federados a vinculação (indireta) desse terceiro responsável com o fato jurídico tributário (“fato gerador”, na nomenclatura adotada pelo Código Tributário).

79 “Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”

80 Que é a condicionante estabelecida pelo art. 128 do CTN, aplicável aos demais tributos não regidos por leis complementares de normas gerais específicas.

81 PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 28.

pagamento, poderão ser chamados a responder, independentemente de estarem vinculados ao “fato gerador” da obrigação.

Consequente a referido art. 5º, o art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece dispositivo geral relativamente à responsabilidade por substituição. Estabelece mencionado dispositivo que: “Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.”.

Nota-se que, assim, o legislador de normas gerais optou por restringir o espectro de responsáveis por substituição tributária apenas àqueles que realizem o fato jurídico tributário descrito na materialidade da hipótese de incidência – ainda que em momento distinto da cadeia econômica –, e àqueles que estejam de posse das “mercadorias circuladas” – previsão essa que subsome-se à regra geral do art. 5º, posto que o depositário das mercadorias objeto de circulação detém plena possibilidade de exigir o adimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

#### **4. DA NATUREZA JURÍDICA DOS CONVÊNIOS-ICMS. A IMPRESTABILIDADE DO CONVÊNIO 92/2015 À FINALIDADE A QUE SE PROPÕE.**

Esboçado, em linhas gerais, a conformação da competência legislativo-tributária dos Estados-membros para legislar acerca de responsabilidade tributária (categoria que abrange a substituição tributária), convém examinar-se a figura do Convênio. O art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal estabelece que “cabe à lei complementar *regular a forma como*, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (*grifou-se*). Tal dispositivo está em plena consonância ao previsto no art. 150, §6º da Constituição Federal, que expressamente excepciona do regime constitucional relativo às limitações ao “poder” de tributar o quanto disposto no art. 155, § 2º,

XII, g, da Carta Política de 1988. É dizer, da leitura de ambos os preceitos constitucionais depreende-se que

“(...) somente lei específica poderá servir à instituição de qualquer benefício ou isenção (art. 150, § 6º, CF), salvo no caso excepcionado pela própria Constituição Federal, do art. 155, § 2º, XII, g, pelo qual as isenções em matéria de ICMS ficaram subordinadas a Lei Complementar típica para decidir sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidas e revogadas. Comparece aqui a função de ‘lei nacional’ para a presente Lei Complementar”<sup>82</sup>.

Atendendo a tal dispositivo, fora recepcionada a Lei Complementar nº 24/1975, que estabelece, já em seu art. 1º, que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal”. Após indicar a forma (Convênio), essa mesma Lei Complementar segue talhando, a partir do art. 2º, o procedimento a ser seguido. Apertada síntese, após a deliberação conjunta dos Estados-membros (por meio de Convênios), os Estados deverão providenciar a recepção destes, nos termos do art. 4º<sup>83</sup> da Lei Complementar nº 24/1997. Com tal aprovação, “o convênio passa a ter força de lei interna em cada Estado da federação, confirmando sua vontade de vincular-se às respectivas disposições”<sup>84</sup>.

---

82 TÔRRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS – Limites formais e materiais, aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “Convênios Autorizativos”*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 72, setembro 2001, p. 89.

83 “Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

84 TÔRRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS – limites formais e materiais, aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “Convênios Autorizativos, p. 90.*

As discussões relativas à constitucionalidade de algumas dessas previsões – notadamente a exigência de unanimidade na deliberação para a concessão dos benefícios, ou a forma de recepção<sup>85</sup> dos Convênios celebrados – não serão tratadas, posto fugir do escopo do nosso trabalho. Destarte, o ponto a que devemos nos ater é quanto à natureza jurídica desses Convênios. De lei é que certamente não se trata. Consoante ventilamos linhas atrás, os Convênios são atos provenientes da deliberação dos representantes dos Estados, atos esses que vinculam, materialmente, as isenções a serem concedidas (via ratificação) por esses mesmos entes federados. É dizer, o rito para a concessão de isenções, no âmbito do ICMS, é do tipo complexo<sup>86</sup>, posto pressupor uma celebração e, posteriormente, uma ratificação<sup>87</sup>.

Nessa toada, o Convênio nada mais seria do que a forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções, em matéria de ICMS. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

(...) Os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS,

---

85 Acerca do assunto, vide TORRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS – Limites formais e materiais*, aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “Convênios Autorizativos”. MATTOS, Aroldo Gomes. *A natureza e o alcance dos Convênios em matéria do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, abr. 2002. SILVA, João Francisco dos Santos. *Eficácia da ratificação tácita dos Convênios de ICMS*. Interesse Público, ano 5, n. 22, nov.-dez. 2003. Porto Alegre: Notadez, 2003.

86 “O ato complexo pressupõe operações de vontade de vários órgãos, que se completam para a sua criação. Elas são juridicamente homogêneas, pois agem pelos mesmos interesses, ou por interesses idênticos. Portanto, ocorre fusão de vontades ideais de vários órgãos, que funcionam, destarte, como vontade única para formação de um ato jurídico.” MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de Direito Administrativo*, v. I, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 532.

87 SILVA, João Francisco dos Santos. *Eficácia da ratificação tácita dos Convênios do ICMS*, p.103.

firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual<sup>88</sup>.

No mesmo sentido, Alcides Jorge Costa pondera que “Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICMS. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la”<sup>89</sup>. Digno de transcrição, ainda, a lição de Geraldo Ataliba, para quem: “(...) o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária, nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais”<sup>90</sup>.

Em suma, o fato é que Convênio não é lei, tratando-se em realidade de ato normativo *sui generis*, integrante do processo legislativo necessário à concessão, pelos Estados-membros, de isenções em matéria de ICMS. Consoante pontuamos acima, a forma como tais isenções são concedidas excepciona o regramento constitucional ordinário relativamente ao exercício da competência legislativo-tributária – notadamente no que tange à observância do princípio da legalidade tributária (um de seus limites formais). Mencionamos ainda que tal exceção só é válida em razão de ter sido constitucionalmente estabelecida (art. 150, § 6º, CF). No que tange à instituição de hipóteses de responsabilidade tributária, nenhum

---

88 CARRAZZA, Roque Antonio. *Convênios-ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Sua inaplicabilidade. Questões conexas. Revista de Estudos Tributários, ano III, n. 16, nov.-dez. 2000, p. 150.

89 COSTA, Alcides Costa. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p. 130.

90 ATALIBA, Geraldo. *Convênios interestaduais*. In: Revista de Direito Público, v. 67, p. 5.

procedimento distinto, em que excepcionado o princípio da estrita legalidade, é constitucionalmente preceituado. Aliás, não o é sequer no âmbito da lei complementar de normas gerais.

Alhures afirmamos que interpretação sistemática dos arts. 24, 146 – e 155, § 2º, a esse conexo – da Constituição Federal leva-nos à conclusão de que o exercício da competência legislativo-tributária pelos Estados-membros, relativamente à instituição das hipóteses de responsabilidade tributária, há de observar além das limitações constitucionalmente impostas (princípio da estrita legalidade, dentre outros, bem como as imunidades estatuídas), aquelas impostas pela lei complementar de normas gerais (lei de caráter nacional). Ingressando no diploma legislativo de normas gerais, específica do ICMS (exigência do art. 155, § 2º), destacamos que, no que tange à instituição de novas hipóteses de responsabilidade tributária, o legislador ordinário dos Estados-membros deverá observar ainda o quanto disposto no art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 87/1996. É dizer, deverá eleger como substituto tributário apenas os sujeitos que realizem o fato jurídico tributário descrito na materialidade da norma de incidência – ainda que em momento distinto da cadeia econômica – e/ou que estejam de posse das “mercadorias circuladas” (art. 6º da Lei Kandir), e que, portanto, detêm plena possibilidade de exigir o adimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte (condicionante prevista no art. 5º da Lei Kandir).

Assim, observados referidos limites, nada obsta a instituição, por leis ordinárias dos Estados-membros, de novas hipóteses de substituição tributária, para além e/ou distintamente daquelas previstas no Convênio nº 92/2015. É dizer, em que pese a boa intenção dos Estados-membros, trata-se de verdadeiro “acordo de cavalheiros”, em nada vinculando e/ou condicionando, sob a ótica jurídica, os entes federados de observá-lo. Os Convênios são atos normativos que vinculam, materialmente, apenas a concessão de isenções e benefícios, no âmbito do ICMS. A exceção constitucional é específica a essa categoria jurídica, não se estendendo ao regramento da responsabilidade (substituição) tributária.

Portanto, consoante a conformação da competência legislativo-tributária levada a efeito pelos preceitos normativos atualmente em vigor, apenas modificações nos enunciados constitucionais e nos de normas gerais poderiam estabelecer a vinculação dos Estados-membros, quando do estabelecimento das hipóteses de substituição tributária, ao quanto previsto em acordos interestaduais (Convênios) e notadamente no Convênio nº 92/2015.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *A repartição de competências na Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Atlas, 2005.

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

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais. In: *Revista de Direito Público*, v. 67.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*. CTN, Arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. Convênios-ICMS e Artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Sua aplicabilidade – Questões conexas. *Revista de Estudos Tributários*, n. 18, nov.-dez./2000.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed., rev. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

COSTA, Alcides Costa. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p. 130.

DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Ed. Noeses, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Sistema Tributário e princípio federativo. In: \_\_\_\_\_. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. A poluição diante do Direito brasileiro. *Revista de Direito Público*, v. 7, n. 34. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun. 1975.

GRILO, Fábio Artigas; SILVA, Roque Sérgio D'Andréia Ribeiro da. *Código Tributário Nacional Anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, p. 333. Disponível em: <[http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn\\_v2.pdf](http://www.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf)> Acesso em: 10/12/2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e a ordem interna*. Tese de Doutorado. Curitiba: UFPR, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

\_\_\_\_\_. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos Convênios em matéria do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 79, abr. 2002.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, v. I, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência concorrente limitada: o problema da conceituação de normas gerais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 25, n. 100, out.-dez. 1988.

MOURA, Frederico Araújo Seabra. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. 4. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. *Leis Complementares: hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária*. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes; QUEIROZ, Elmo. Da (im)possibilidade da responsabilização tributária via desconsideração do art. 50 do Código Civil. In: QUEIROZ, Mary Elbe de; BENÍCIO JUNIOR, Benedicto Celso (coord). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil, traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SILVA, João Francisco dos Santos. Eficácia da ratificação tácita dos Convênios de ICMS. *Interesse Público*, ano 5, n. 22, nov.-dez. 2003. Porto Alegre: Notadez, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva: CEU, 1982.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica*. Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2012.

\_\_\_\_\_. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 10, jan. 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 02/02/2016.

\_\_\_\_\_. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais, Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 72, set. 2001.

UHDRE, Dayana de Carvalho. *Competência tributária no Estado Federal Brasileiro: possibilidade e limites à instituição pelos Estados-membros de novas hipóteses de responsabilidade tributária*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, 2016.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar.-abr. 2003.

VIEIRA, José Roberto. *O papel da Lei Complementar no estabelecimento das fronteiras IPI X ISS: óculos para macacos*. IBET. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/José%20Roberto%20Vieira.pdf>.