

ICMS – Sujeição Passiva na Operação Interestadual.

Mário Luiz Oliveira da Costa

Passados 50 anos da edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), subsiste ampla discussão acerca de diversos temas ali regulados, dentre os quais a adequada fixação dos contornos da responsabilidade tributária prevista em seus artigos 121 e 124.

Questão interessante diz respeito à definição da responsabilidade pela diferença de ICMS entre as alíquotas incidentes nas operações interestadual (inferior) e interna (superior), quando aquela é seguida desta sem que o produto comercializado saia do Estado de origem. Se, de um lado, a situação é corriqueira em diversos setores (cumprindo o revendedor com todas as suas obrigações, inclusive no que respeita à diferença do imposto devida em razão da revenda no Estado de origem), de outro, deu margem a operações abusivas em que o produto foi revendido no Estado de origem sem o recolhimento da referida diferença de ICMS.

A prática em relação a determinados produtos como, dentre outros, bebidas, perfumes e etanol, originou expressivas perdas na arrecadação de Estados produtores. Não tendo sido, muitas vezes, localizados os revendedores responsáveis pelos desvios havidos e pela falta de recolhimento da diferença de ICMS, passaram os Estados a exigir tais diferenças, acompanhadas de pesadas multas (e juros), dos vendedores originais.

O principal fundamento jurídico da pretensão fiscal consiste na alegação de que, não sendo comprovada a transposição física da fronteira interestadual, a operação declarada como tal seria, de fato, interna, cabendo ao próprio vendedor original arcar com a diferença do imposto na qualidade de contribuinte, em razão da prática da atividade prevista como fato gerador da obrigação principal (artigo 121, I do CTN), ou mesmo de solidário, por possuir interesse comum na situação que constituiu o fato gerador (artigo 124, I do CTN).

Sustenta-se, ainda, a ineficácia da cláusula FOB¹ perante o Fisco e devida a diferença do ICMS independentemente da boa-fé do contribuinte vendedor e de ter ele adotado as cautelas que lhe eram possíveis, cumprindo-lhe pagar o imposto e exigir, na esfera privada, a indenização cabível de quem tenha praticado o desvio².

Argumentam os vendedores originais, de seu turno, não lhes poder ser imputada tal condição no que respeita ao referido diferencial, vez que não praticaram o correspondente fato gerador, inexistindo fundamento jurídico para que lhes seja imputada sujeição passiva ou solidariedade.

Realmente, a solução da questão não se resume à ineficácia, perante o Fisco, de convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, de que cuida o artigo 123 do CTN.

Determina o Código Tributário Nacional que o sujeito passivo da obrigação principal seja tido como contribuinte, quando tiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, ou como responsável, “*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (conforme, respectivamente, incisos I e II do artigo 121). De outro lado, haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que “*tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, bem assim das “*pessoas expressamente designadas por lei*” (artigo 124, I e II).

O “interesse comum”, é bom que se diga, não diz respeito a mero interesse econômico no fato gerador. Como demonstra Marcos Vinicius Neder, “*o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da*

¹ Decorrente da expressão em língua inglesa “*free on board*” e atinente a operações comerciais em que o transporte e respectivos custos ficam a cargo do adquirente, contrariamente às operações “CIF” (“*cost, insurance and freight*”), em que o vendedor fica responsável pela entrega da mercadoria no destino indicado pelo comprador, arcando com os custos de frete e seguro.

² Neste sentir, argumenta-se já ter o STJ decidido que “A cláusula FOB opera entre as partes, exonerando o vendedor da responsabilidade pela entrega da mercadoria ao destinatário, nada valendo perante o Fisco (CTN, art. 123), que só homologa o pagamento do ICMS pela alíquota interestadual se a mercadoria for entregue no estabelecimento do destinatário em outra unidade da operação; não é a nota fiscal que define uma operação como interestadual, mas a transferência física da mercadoria de um Estado para outro” (RESP nº 37.033/SP, julgado em 06/08/1998, Rel. Min. Ari Pargendler).

existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário”³. Complementa Maria Rita Ferragut, esclarecendo que:

*“O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.”*⁴

No que respeita às “pessoas expressamente designadas por lei”, outrossim, saliente-se que referida lei poderá ser ordinária ou deverá ser necessariamente complementar, a depender da situação envolvida. Aquela é admissível se apenas regulamentar hipótese de solidariedade já prevista no CTN, sendo esta indispensável se pretender criar nova hipótese de solidariedade, inovando em relação àquelas fixadas no CTN.

Isto porque dispõe o artigo 146, III, *b* da Constituição Federal caber à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre” “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. O Código Tributário Nacional, como se sabe, foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, de modo que suas determinações atinentes à sujeição passiva, responsabilidade e solidariedade tributárias atendem ao quanto exigido no texto constitucional.

Assim, a única interpretação possível acerca do disposto no artigo 124, II do CTN, de forma sistemática e teleológica, observando-se as demais regras do próprio Código, é no sentido de que a responsabilidade solidária legal em questão, se exercida pelo legislador ordinário, não poderá extrapolar ou inovar em relação ao quanto já regulado pelo CTN ou em lei complementar competente. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar.

³ NEDER, 2010, p. 1015.

⁴ FERRAGUT, 2014, p. 239.

Em última análise, se assim não fosse, seriam inócuos todos os dispositivos do CTN que disciplinam de forma exaustiva as hipóteses de sujeição passiva indireta e implicaria conter o artigo 124, II do CTN verdadeira “delegação em branco” para o legislador ordinário dispor sobre matéria cuja competência foi reservada exclusivamente à lei complementar, o que não é minimamente aceitável. Como bem alerta Fábio Calcini, “*seria um total disparate jurídico termos no Código Tributário Nacional requisitos para a responsabilidade tributária, em especial, por solidariedade, tratados por lei complementar⁵, porém, possibilitando à lei ordinária dispor da maneira que lhe aprouver sobre a matéria, visando elastecer sua aplicabilidade, bem como reduzindo os requisitos exigidos por aquela lei nacional*”⁶.

O tema já foi examinado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE nº 562.276 (Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010). Foi então declarada a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, que pretendeu instituir responsabilidade solidária do titular de firma individual e dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, com seus bens pessoais, pelos débitos das respectivas pessoas jurídicas junto à Seguridade Social, e, solidaria e subsidiariamente, dos acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores, quer tivessem agido com dolo ou culpa.

Sustentou a União Federal que referido dispositivo legal encontraria guarida no artigo 121, II do CTN, mas, como asseverou a Min. Ellen Gracie, tal dispositivo “*não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. O que fez o art. 13 da Lei 8.620/93 não foi simplesmente estabelecer solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo*

⁵ Ouso complementar: como exige a Constituição Federal.

⁶ CALCINI, 2009, p. 47.

*inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN*⁷.

O Superior Tribunal de Justiça, examinando o mesmo dispositivo legal, também consignou que a matéria atinente à responsabilidade tributária somente possa ser veiculada por Lei Complementar⁸. Portanto, na situação específica de que se cuida, a exigência fiscal apenas se legitimaria se exigida de quem pudesse ser considerado como contribuinte, responsável ou solidário em conformidade com as hipóteses fixadas no Código Tributário Nacional (ou, se o caso, em lei complementar própria).

O vendedor original, contudo, não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

Se a empresa adquirente – regularmente habilitada nos cadastros públicos pertinentes, à época da transação⁹ – opta, após a retirada da mercadoria junto ao vendedor original, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio Estado produtor, nada lhe impede de assim

⁷ Na oportunidade, além da inconstitucionalidade formal (por ofensa ao art. 146, III da Constituição Federal), reputaram os Mins. Ellen Gracie, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio haver também inconstitucionalidade material, por não ser “*dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social*”, mesmo porque “*impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica*” (trecho do voto da Min. Ellen Gracie).

⁸ RESP nº 736.879, Rel. Min. José Delgado, DJ 19/12/2005, dentre outros.

⁹ Tornando irrelevante a posterior constatação de possíveis irregularidades em relação ao adquirente ou seus estabelecimentos, mesmo porque não detém, o particular, competência fiscalizatória a esse respeito, cabendo aos Estados fiscalizar a regularidade dos contribuintes localizados em seus territórios, assim como as infrações por eles cometidas. No que respeita ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA/ICMS, determina o Convênio ICMS nº 20/2000 a obrigação das unidades federadas manterem as informações ali cadastradas devidamente atualizadas.

proceder e não há qualquer irregularidade na operação em si. Cumpre exclusivamente a tal empresa providenciar os registros fiscais e contábeis cabíveis, emitir as competentes Notas Fiscais de entrada e saída no estabelecimento destinatário da primeira operação (interestadual) e pagar a diferença de imposto devida em razão da prática da segunda (interna).

Trata-se de hipótese expressamente regulada na Lei Complementar n. 87/96, que determina deva ser considerado ocorrido o fato gerador do ICMS tanto na *“saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”* (artigo 12, I), quanto no momento *“da transmissão de propriedade da mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente”* (artigo 12, IV), e que *“O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado”* (artigo 11, I, “c”).

Refira-se, ainda, exemplificativamente, determinar o artigo 115, VI do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (à semelhança de disposições similares constantes dos Regulamentos de diversos outros Estados) que o ICMS devido àquela unidade da Federação, atinente a *“operação eventual realizada por contribuinte de outro Estado com mercadoria existente em território paulista”*, deva ser recolhido pelo referido contribuinte (de outro Estado), no momento da saída da mercadoria ou da operação, por guia de recolhimentos especiais.

O entendimento de que a operação deveria ser qualificada como interna ou interestadual a depender da comprovação de efetiva transposição física da fronteira estadual, portanto, não se sustenta. Nada impede, como demonstrado, que a mercadoria seja revendida no próprio Estado de origem, caracterizando-se a prática de uma segunda operação (interna), posterior àquela primeira (interestadual).

Sendo instantâneo (não complexo)¹⁰, o mesmo fato gerador do ICMS não pode ocorrer em duas etapas: quando da saída do estabelecimento produtor (artigo 12, I da LC 87/96) e quando da revenda, no próprio território, pelo adquirente localizado em outro Estado (artigo 12, IV da LC 87/96). Cada etapa implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

Importa destacar, ademais, que além de a cláusula FOB não caracterizar convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda (o que, por si só, torna impertinente a invocação do disposto no artigo 123 do CTN), trata-se de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no artigo 110 do CTN¹¹. É o que demonstra Roque Antonio Carrazza:

“Como é de comum sabença, a cláusula FOB (do inglês free on board, posto a bordo) significa, nas hostes jurídicas, que o vendedor obriga-se a entregar a mercadoria no local de embarque, sem qualquer alteração do preço avençado, cessando, a partir daí, sua responsabilidade pelos atos posteriores, já que todos os riscos e despesas subsequentes correm por conta dos adquirentes. O alcance desta cláusula estende-se, sem dúvida, aos quadrantes tributários, por força do já mencionado art. 110, do Código Tributário Nacional.

Daí decorre que, uma vez retiradas as mercadorias, no estabelecimento da Consulente, no Estado do Mato Grosso do Sul, a ela não cabe, nem pode caber, nenhuma responsabilidade de comprovar, perante o Estado de Goiás, o destino porventura dado, pelos adquirentes, a tais bens.

Noutro giro verbal, praticando operações FOB, a responsabilidade tributária da Consulente cessou com a entrega das mercadorias, pelo

¹⁰ “O fato gerador do ICMS não é múltiplo, complexo ou continuado, mas instantâneo, ganhando relevância o aspecto temporal para a conseqüente incidência normativa, somente nascendo a obrigação tributária no momento em que incide concretamente” (REsp nº 38.344/PR, Primeira Turma, Rel. p/acórdão Min. Milton Luiz Pereira, julgado em 28/09/1994).

¹¹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

que não pode ser validamente chamada a responder por atos subseqüentes, da exclusiva responsabilidade de seus clientes.”¹²

Celso Alves Feitosa comunga do mesmo entendimento, asseverando não ser possível impor ao vendedor, ainda que sob a alegação de eventual solidariedade, ônus decorrente do desvio a que não deu causa:

“Considerando que a partir da entrega da mercadoria ao transportador pelo vendedor, por ordem e risco do comprador, encerrada se apresenta a operação relativa à circulação de mercadoria que dá nascimento à obrigação tributária interestadual, por negócio fechado entre contribuintes estabelecidos em Estados diferentes, resta evidente que não há como defender o entendimento pelo qual ocorre responsabilidade por solidariedade.

A uma, porque se prevalecer o entendimento de que a operação seria estadual (por desvio), o imposto devido seria próprio, isto é, de quem pratica a nova operação. A duas porque, caso verificada a responsabilidade solidária, esta seria do transportador eis que teria agido por conta própria, ou, então, por ordem do comprador. Em ambas as hipóteses, ligados, por interesses comuns, o transportador e o comprador.”¹³

Todavia, não basta alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Nesta hipótese, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado.

O Superior Tribunal de Justiça tem corroborado esse entendimento, consignando que “A responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como definida no art. 121, I do CTN, depende de expressa previsão normativa, como exige o art. 121, II do mesmo Código; a previsão, porém, não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II do CTN) ou na ocorrência de infração, como preconizado no art. 135 do CTN”, razão pela qual, “Tendo o vendedor de álcool hidratado entregue a transportador credenciado a mercadoria destinada a compradores

¹² CARRAZZA, 2004, ps. 111/112.

¹³ FEITOSA, 1999, p. 34.

situados em outro Estado da Federação, sob as cautelas de verificação de validade de sua autorização para o exercício dessa atividade reservada a profissionais desse setor especializado, não pode ser responsabilizado pela eventual tredestinação da carga, ocorrida em possível conluio entre partes que lhe são estranhas (transportador e comprador), não se alegando qualquer conduta ilícita cometida pelo mesmo vendedor; nesse caso, a operação deve ser tributada na origem pela alíquota interestadual”¹⁴.

Conclusões.

O sujeito passivo da obrigação principal será tido como contribuinte, quando tiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, ou como responsável, “*quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (conforme, respectivamente, incisos I e II do artigo 121 do CTN). Haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que “*tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, bem assim das “*pessoas expressamente designadas por lei*” (CTN, artigo 124, I e II).

A solidariedade somente pode ser atribuída por lei ordinária a terceiro com fundamento nas demais regras de sujeição passiva indireta previstas no Código Tributário Nacional ou em competente lei complementar. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar.

O vendedor original não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

¹⁴ AgRg no AREsp 163.829/SP, Rel. Ministro Napoleão Maia Filho, DJe 16/08/2013. No mesmo sentido, os acórdãos proferidos no RESP 1.305.856/SP (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 26/06/2013), no RESP 1.410.959 (Rel. p/acórdão Ministro Napoleão Maia Filho, DJe 22/08/2014) e no AgRg no ARESP nº 155.240/SP (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 15/08/2013).

Pode a empresa adquirente optar, após a retirada da mercadoria junto ao vendedor original, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio Estado produtor, inexistindo qualquer irregularidade na operação em si. Cumpre exclusivamente àquela empresa proceder aos registros fiscais e contábeis cabíveis, emitir as competentes Notas Fiscais de entrada e saída em seu estabelecimento e pagar a diferença de imposto devida em razão da revenda que efetuou no território em que adquirira a mercadoria.

O fato gerador do ICMS é instantâneo (não complexo), de modo que não se desmembra em duas situações distintas e autonomamente previstas na LC 87/96: quando da saída do estabelecimento produtor e quando da revenda, no próprio Estado, pelo adquirente localizado em outra unidade da federação. Cada qual implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

A cláusula FOB não é pertinente para a definição da sujeição passiva na situação examinada e não caracteriza convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda, sendo descabida a invocação do disposto no artigo 123 do CTN. Trata-se, ademais, de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no artigo 110 do CTN.

Não obstante, não cabe alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Atendidos tais requisitos, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado e cujo ICMS, assim, não lhe pode ser exigido.

É dever exclusivo do Estado manter atualizados os registros públicos atinentes à regularidade fiscal dos contribuintes, bem como fiscalizar a regularidade das atividades por eles praticadas, que deverão ser consentâneas com os documentos fiscais pertinentes, punindo e exigindo as diferenças cabíveis tão somente daqueles que sejam efetivamente responsáveis pelo recolhimento a menor do imposto, tendo dele se beneficiado. A exigência das diferenças de imposto devidas não pode ultrapassar a figura daquele que tenha cometido a infração e dela se beneficiado, atingindo vendedor de boa-fé que não descumpriu qualquer dever jurídico.

Mário Luiz Oliveira da Costa - Advogado militante na área de Direito Tributário, com cursos de especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Diretor e Conselheiro da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP). Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional* – Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 167 – agosto/2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 101 (fev/2004).

FEITOSA, Celso Alves. *O ICMS, a Venda sob cláusula FOB e suas Conseqüências nas Operações Interestaduais e o Decidido no REsp. nº 37.033 – STJ*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 48 (setembro/1999).

FERRAGUT, Maria Rita. *Grupo Econômico e Solidariedade Tributária*, em: FREIRE, Elias Sampaio, DIAS, Karem Jureidini e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). *Grandes Questões em Discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014.

NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal*, em: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (coords.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.