

**UNIVERSIDADE GAMA FILHO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO PÚBLICO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**  
**Dever de restituição do valor cobrado a maior**

Por  
Rodrigo Lessa Vieira

**Rio de Janeiro**  
**2009**

UNIVERSIDADE GAMA FILHO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO PÚBLICO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA**  
**Dever de restituição do valor cobrado a maior**

Monografia apresentada à Universidade Gama Filho como  
requisito parcial para conclusão do Curso de Pós-Graduação  
em Direito Público – Turma 2008/1º

Por  
Rodrigo Lessa Vieira

**Rio de Janeiro**  
**2009**

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO PÚBLICO

TÍTULO: Substituição tributária progressiva: dever de restituição do valor cobrado a maior.

RODRIGO LESSA VIEIRA \_\_\_\_\_

AVALIAÇÃO

CONTEÚDO

Nota: \_\_\_\_\_ Conceito: \_\_\_\_\_

AVALIADOR \_\_\_\_\_

FORMA

Nota: \_\_\_\_\_ Conceito: \_\_\_\_\_

AVALIADOR \_\_\_\_\_

Rio de Janeiro, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2009.

\_\_\_\_\_  
COORDENADOR DO CURSO

VIEIRA, Rodrigo Lessa. **Substituição tributária progressiva: dever de restituição do valor cobrado a maior.** 2009. 45 folhas. Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Público – Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2009.

## RESUMO

O instituto da substituição tributária sempre foi largamente utilizado no ordenamento jurídico brasileiro, tendo surgido pela redação originária do Código Tributário Nacional. Após idas e vindas, foi introduzido pela Emenda Constitucional 03/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição. Desde o seu surgimento, a substituição tributária é aplicada de duas formas em uma cadeia produtiva. A primeira delas é denominada como substituição tributária para trás ou regressiva e se dá após a prática do fato gerador, quando o substituto é subsequente ao substituído. Já a segunda espécie é denominada substituição tributária para frente ou progressiva e se dá antes da prática do fato gerador, quando o substituto é antecedente ao substituído. Ambas visam otimizar o recolhimento do tributo, permitindo que as fazendas concentrem a fiscalização nos setores da cadeia de produção que tenham menor número de representantes e que demonstrem melhor estrutura organizacional. No entanto, após a nova redação dada pela EC 03/93 ao artigo 150, § 7º da Constituição, passou-se a garantir a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Interpretando literalmente esse novo dispositivo, os Estados membros celebraram o Convênio 13/97 de ICMS, pelo qual somente restituíam o valor recolhido caso o fato gerador não se realizasse por completo, e não quando ele se realizasse com um valor (base de cálculo) menor do que o presumido na pauta fiscal. Essa matéria chegou ao STF por meio da ADI 1.851/AL, quando foi declarada a constitucionalidade da previsão. Posteriormente, os Estados de São Paulo e de Pernambuco editaram leis em seus territórios prevendo a restituição do valor que eventualmente viesse ser recolhido a maior. Por esta razão, a matéria voltou novamente para a apreciação da Corte Suprema nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, as quais visavam a aplicação do mesmo entendimento esposado na ADI 1.851/AL. O julgamento ainda não foi concluído, estando a votação empatada em 5 votos a 5. Pela análise dos interesses em jogo, a restituição deve ser sempre garantida aos contribuintes.

**Palavras-Chave:** substituição tributária regressiva e progressiva; limitações constitucionais ao poder de tributar; obrigações do Estado e ponderação entre os seus interesses primário e secundário.

## ABSTRACT

The institute of the tax substitution always has been used in the Brazilian legal system, since of the Tax Code publication. Nowadays, it was introduced by 3<sup>rd</sup> Constitutional Amendment, which added the paragraph 7<sup>o</sup> to article 150 of the Constitution. This tax substitution is applied of two forms in a productive chain. The first one of them is called as *substituição tributária para trás* or *regressiva* and it occurs after of the wealth developing, when the substitute is subsequent to the substituted one. On the other hand, the second species is called *substituição tributária para frente* or *progressiva* and it occurs before the wealth developing, when the substitute is antecedent to the substituted one. Both aim at to optimize the collect of the tribute, allowing that the public treasury concentrates the fiscalization in the production sectors of the chain that have minor number of representatives and that they demonstrate better organizacional structure. However, after the new writing given by 3<sup>rd</sup> Constitutional Amendment to article 150, § 7<sup>o</sup> of the Constitution, it guarantee the immediate and preferential restitution to it of the paid amount, in case that if it does not happen the taxed fact. In a literally interpretation of this new device, the public treasury of de States members had celebrated the ICMS's agreement 13/97, which establish that the restitution only will be able if that taxed fact does not happen, but not when it happens with a lesser taxable income. The STF, by ADI 1.851/AL, declared the constitutionality of the agreement, persuaded by the literal thesis. Later, the States of São Paulo and Pernambuco had edited laws in its territories to allow the restitution of the value that eventually came to be higher collected. In this step, the Supreme Court analised again the duty or not to the restitution in the ADIs 2.675/PE and 2.777/SP, which aimed at the application of the same agreement accepted in the ADI 1.851/AL. The judgment is not concluded, being the voting tied up to in 5 votes the 5. From the analysis of the set, the restitution always must be guaranteed the contributors.

Word-Keys: tax substitution; constitutional limitations to tax; State's duties and weigh between its primary and secondary interests.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 OBRIGAÇÕES DO ESTADO</b> .....	10
2.1 <b>Prestações negativas e limites constitucionais ao poder de tributar</b> .....	10 a 15
2.1.1 <u>Princípio da legalidade</u> .....	11 e 12
2.1.2 <u>Princípio da isonomia</u> .....	13 e 14
2.1.3 <u>Princípio da capacidade contributiva</u> .....	14
2.1.4 <u>Princípio da vedação ao confisco</u> .....	15
2.2 <b>Prestações positivas e atividade fim do Estado</b> .....	16 e 17
<b>3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	17 a 25
3.1 <b>Breve esboço histórico</b> .....	17 e 18
3.2 <b>Aplicação da substituição tributária</b> .....	18 e 25
3.2.1 <u>Substituição tributária para trás</u> .....	19 e 20
3.2.2 <u>Substituição tributária para frente</u> .....	20 a 25
3.2.2.1 <i>Tese Favorável</i> .....	21 a 23
3.2.2.2 <i>Tese Contrária</i> .....	24 e 25
<b>4 ANÁLISE DA ADI 1.851/AL</b> .....	26 a 30
<b>5 ANÁLISE DAS ADIs 2.675/PE e 2.777/SP</b> .....	30 a 33
<b>6 RESTITUIÇÃO DO VALOR COBRADO A MAIOR</b> .....	33 a 41
6.1 <b>Não vinculação do julgamento da ADI 1.851/AL</b> .....	33 a 36
6.1.1 <u>Não vinculação do STF às suas decisões em controle concentrado</u> .....	34 e 35
6.1.2 <u>Não vinculação do legislador</u> .....	35 e 36
6.1.3 <u>Distinção entre os objetos da ADI 1.851/AL e das ADIs 2.675/PE e 2.777/SP</u> .....	36
6.2 <b>Ponderação entre os interesses primário e secundário do Estado</b> .....	36 a 41
6.2.1 <u>Violação ao princípio da legalidade</u> .....	39
6.2.2 <u>Violação ao princípio da isonomia</u> .....	39 e 40
6.2.3 <u>Violação ao princípio da capacidade contributiva</u> .....	40
6.2.4 <u>Violação ao princípio da vedação ao confisco</u> .....	41
<b>7 CONCLUSÃO</b> .....	42 e 43
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	44 e 45

## 1 INTRODUÇÃO

O instituto da substituição tributária sempre foi largamente utilizado no ordenamento jurídico brasileiro, tendo surgido, como será demonstrado em capítulo próprio, pela redação originária do Código Tributário Nacional. Posteriormente, chegou a ser revogado e mais tarde reinserto na legislação. Por fim, foi introduzido pela Emenda Constitucional 03/93, que, dentre outras alterações, acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição.

Desde o seu surgimento, a substituição tributária é aplicada de duas formas em uma cadeia produtiva. A primeira delas é denominada como *substituição tributária para trás* ou *regressiva* e se dá após a prática do fato gerador, quando o substituto é subsequente ao substituído. Já a segunda espécie é denominada *substituição tributária para frente* ou *progressiva* e se dá antes da prática do fato gerador, quando o substituto é antecedente ao substituído.

Ambas visam otimizar o recolhimento do tributo, permitindo que as fazendas concentrem a fiscalização nos setores da cadeia de produção que tenham menor número de representantes e que demonstrem melhor estrutura organizacional. Por exemplo, é mais fácil fiscalizar as indústrias de leite do que as milhares de fazendas produtoras.

A substituição regressiva sempre teve um procedimento bem simples que é o diferimento do recolhimento do tributo. Dessa forma, o valor que seria devido em uma determinada fase da cadeia produtiva é cobrado na fase seguinte.

Por outro lado, a substituição progressiva encontrava, a princípio, um problema: o tributo era devido antes da ocorrência do fato gerador, o que dificultava a definição da base de cálculo. Assim, para tentar solucionar o problema, foram criadas as chamadas pautas fiscais, que serviam como parâmetros para a fixação da base de cálculo, se baseando na média dos valores praticados no mercado.

No entanto, dessa solução surgia outro problema: e se o fato gerador não ocorresse como na forma estipulada pela pauta fiscal? Nesses casos, poderia haver um recolhimento a maior se o valor de venda fosse abaixo do previsto. A solução para este outro problema foi o reconhecimento do direito à restituição do que fora pago a maior.

Esse quadro se seguiu até pouco depois da promulgação da já mencionada EC 03/93 e a nova redação dada ao artigo 150, § 7º da Constituição. Com essa reforma passou-se a garantir *a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*.

Com base em uma interpretação literal desse novo dispositivo, os Estados membros celebraram o Convênio 13/97 de ICMS, no qual somente restituiriam o valor recolhido caso o fato gerador não se realizasse por completo, e não quando ele se realizasse com um valor (base de cálculo) menor do que o presumido na pauta fiscal.

Por esta razão, esse convênio teve a sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 1.851/AL. A corte, ao apreciar a questão, entendeu, por maioria de 7 votos a 3, pela improcedência do pedido e pela constitucionalidade da previsão, adotando a tese pela interpretação literal.

No entanto, os Estados de São Paulo e de Pernambuco não assinaram o convênio e ainda editaram leis em seus territórios prevendo a restituição, em sentido diametralmente oposto ao que é previsto no Convênio 13/97 de ICMS. Assim, os governadores de ambos os Estados moveram as ADIs 2.675/PE e 2.777/SP questionando a constitucionalidade de suas leis, visando a aplicação do mesmo entendimento esposado na ADI 1.851/AL.

O julgamento das ADIs ainda não foi concluído pelo órgão de cúpula do judiciário brasileiro, estando a votação empatada em 5 votos a 5, restando apenas o voto do Ministro CARLOS AYRES BRITTO para por fim à questão.

Diante dessa exposição, o objetivo do presente trabalho é, além de analisar os *leading cases* da Suprema Corte brasileira, estabelecer algumas premissas a fim de que seja proposta uma resolução para o problema.

Para tanto, dever-se-á analisar, em síntese, as obrigações assumidas pelo Estado quando de sua constituição – passando por algumas das limitações ao poder de tributar –, as espécies de substituição tributária e uma ponderação entre os interesses contrapostos do Estado e do contribuinte.

## 2 OBRIGAÇÕES DO ESTADO

Com o abandono do regime do Estado Absolutista, surge o Estado de Direito que passa a ser limitado a regras pré-determinadas, como a constituição e as leis. Neste sentido, ao mesmo tempo em que o Estado cria o direito deve sujeitar-se a ele<sup>1</sup>. Esta nova forma de organização estatal, além de limitada, garante aos administrados prestações positivas e negativas.

### 2.1 Prestações negativas e limites constitucionais ao poder de tributar

As prestações negativas são consubstanciadas na possibilidade de os administrados exigirem que o Estado, na relação vertical existente entre eles, se abstenha de determinadas práticas. Estas abstenções estão atreladas ao conceito de liberdade, também denominadas como direitos de primeira dimensão. Por estas prestações, o Estado de Direito constituído deverá respeitar direitos e garantias individuais como as liberdades em geral (de locomoção, de expressão), o direito à vida, à integridade física, à propriedade<sup>2</sup>.

No campo do Direito Tributário, estas abstenções do Estado estão presentes nas limitações ao poder de tributar impostas pela Constituição Federal. Com efeito, a outorga de competência tributária aos entes da federação não é sem fronteiras, devendo, portanto, respeitar determinados balizamentos, expressados na forma de princípios, que resguardam valores considerados relevantes pela Magna Carta, como, por exemplo, os direitos e as garantias

---

<sup>1</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21ª ed. rev. e atualizada até 31/12/2008. *Lumen Juris*, Rio de Janeiro, 2009, pg. 2.

<sup>2</sup> BRANDÃO, Rodrigo. As culturas liberal e democrática de proteção dos direitos individuais de proteção dos direitos individuais no constitucionalismo clássico: uma breve análise dos modelos britânico, francês, e norte-americano. Salvador, **Instituto Brasileiro de Direito Público**, nº 13, janeiro/fevereiro/março, 2008. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 14 de julho de 2009, pg. 2.

individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações ao poder de tributar<sup>3</sup>.

Segundo as lições do professor HUGO DE BRITO MACHADO, estes princípios têm por escopo proteger o cidadão dos abusos do poder, sendo a Constituição um instrumento de defesa do cidadão contra o Estado<sup>4</sup>.

Nestes termos, tem-se que os administrados não podem ficar ao alvitre da sanha arrecadatória do Estado, ainda que o fim seja a captação de recursos para subsidiar a sua atividade fim. Como será melhor demonstrado adiante, o interesse do Estado de arrecadar tributos é secundário, referente a ele enquanto pessoa jurídica, razão pela qual não pode se sobrepor às garantias individuais dos cidadãos, entendidas como interesse primário.

Feita esta exposição inicial, passa-se a analisar alguns dos limites constitucionais do poder de tributar estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

### 2.1.1 Princípio da legalidade (*nullum tributum sine lege*)

O princípio da legalidade é elencado como o primeiro limite ao poder de tributar no artigo 150 da Constituição Federal, que inaugura a Seção II e trata das limitações ao poder de tributar.

Como bem lecionam MARCELO ALEXANDRINO e VICENTE PAULO, a origem deste princípio é atribuída à Magna Carta de 1215, onde se consubstanciou a expressão *no taxation without representation* (vedada a tributação sem representação)<sup>5</sup>. Assim, a legalidade determina que o ente federativo não pode exigir ou aumentar tributo sem a edição de lei, pois é o povo

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual., São Paulo, Saraiva, 2006, pg. 106.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª rev. atual. e ampl., Malheiros Editores, São Paulo, 2003, pg. 39.

<sup>5</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13ª ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2007, pg. 150.

quem autoriza seus representantes legais do parlamento a editar as leis e, por meio delas, instituir os tributos<sup>6</sup>.

Este princípio visa garantir os ideais de justiça e de segurança jurídica que poderiam ser sufragados caso coubesse à administração pública decidir, sem nenhum parâmetro, quando, como e de quem cobrar tributos<sup>7</sup>.

Sendo assim, fica vedada a instituição de tributos pelo Poder Executivo, seja por decretos, regulamentos ou instruções normativas, cabendo tal mister apenas aos legítimos representantes do povo. Desta forma, como bem aponta HUGO DE BRITO, o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido, isto é, que o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas<sup>8</sup>.

No entanto, como ressalta LUCIANO AMARO, a legalidade tributária não se limita à *mera autorização de lei para a cobrança de tributos*, mas também impõe que sejam definidos *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta*. Ainda nessa esteira, *(a) lei deve esgotar os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para determinar, discricionariamente, se o contribuinte irá ou não pagar tributo*<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup>Loc. Cit.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Ob. Cit., pg. 111.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit., pg. 40.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. Ob. Cit., pg. 112.

### 2.1.2 Princípio da isonomia

A isonomia está estatuída no artigo 150, II da Constituição, e veda todos os entes administrativos de *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

Segundo ressalta LUCIANO AMARO, esse princípio se dirige tanto ao aplicador da lei, que é impedido de diferenciar as pessoas para efeito de submetê-las ou não ao mandamento legal, quanto ao legislador, que é impedido de trazer na lei hipóteses de incidência distintas para contribuintes equivalentes<sup>10</sup>.

No entanto, VICENTE PAULO e MARCELO ALEXANDRINO apontam que a *Constituição pode excepcionar literalidade do princípio da isonomia*, nos casos em que o constituinte *considerou suficientes para justificar o desigualamento de tratamento jurídico tributário entre contribuintes*. Como exemplo, os doutrinadores apontam o tratamento diferenciado conferido às Microempresas e às Empresas de Pequeno-Porte<sup>11</sup>.

Na célebre lição de RUI BARBOSA, a igualdade *não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam, porque tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante e não igualdade real*<sup>12</sup>.

Por outro lado, a igualdade *é uma garantia do indivíduo, e não do Estado*. Dessa forma, não cabe à Administração Pública exigir um tributo por **analogia** em uma situação não prevista

---

<sup>10</sup> Ob. Cit., pg. 135.

<sup>11</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. Ob. Cit., pgs. 95 e 96.

<sup>12</sup> BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. In Escritos e discursos seletivos. Rio de Janeiro, Ed. José Aguillar, 1960, p. 685.

na lei, mas tão somente ao contribuinte que está sendo tributado indevidamente o direito de buscar a equiparação àquele que está sendo beneficiado<sup>13</sup>.

A isonomia decorre da natureza jurídica da relação entre o fisco e o contribuinte, sendo uma verdadeira reafirmação do princípio da legalidade, eis que, ao se garantir que todos são iguais perante a lei fiscal, se reitera o princípio pelo qual o tributo só pode ser instituído por lei formal<sup>14</sup>.

### 2.1.3 Princípio da capacidade contributiva

Esse princípio é trazido pelo artigo 145, § 1º da Constituição e tem por escopo evitar tanto a instituição de um imposto onde não haja nenhuma revelação de riqueza, como também o excesso de exação. Nesse último caso, a excessividade pode comprometer os meios de subsistência, o livre exercício da profissão, a livre exploração da empresa ou até mesmo o exercício de direitos fundamentais<sup>15</sup>.

A capacidade contributiva está intimamente ligada ao princípio da isonomia, visto que se adequando o tributo à capacidade dos contribuintes e não ignorando a diferença entre eles é que se consegue conferir um tratamento desigual para os desiguais<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. Ob. Cit., pg. 136 e 137.

<sup>14</sup> ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19ª ed. Doutrina, jurisprudência e legislação atualizadas. Renovar, Rio de Janeiro, 2006, pg. 269.

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. Ob. Cit., pg. 138.

<sup>16</sup> Ob. Cit., pg. 139.

#### 2.1.4 Princípio da vedação ao confisco

Esse princípio é trazido pelo artigo 150, IV da Constituição que veda que os entes instituem *tributo com efeitos de confisco*. Dessa forma, o constituinte originário visou impedir que o poder público se utilizasse de seu poder de império e toda sua estrutura administrativa para, a pretexto de cobrar tributo, se apossar dos bens do contribuinte, e fizesse letra morta a garantia do direito de propriedade insculpida nos artigos 5º, XXII e 170, II da Constituição.

Nesses termos, na lição de LUCIANO AMARO, *(o) que se objetiva evitar é que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo*<sup>17</sup>.

Já para LUIZ EMYGDIO o *tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxa extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem pagamento da correspondente indenização ao contribuinte*<sup>18</sup>.

Entretanto, por não ser a vedação ao confisco um preceito meramente matemático, que se possa aferir em percentuais, a grande questão a ser desvendada diz respeito sobre até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do contribuinte sem que isso configure confisco, ou seja, qual o limite máximo de ônus tributário que pode se impor sobre uma determinada situação<sup>19</sup>.

Por essa razão, deve se examinar cada caso concreto para se aferir se o tributo atenta ou não contra o direito de propriedade e se fere ou não o princípio da capacidade contributiva<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Ob. Cit., pg. 144.

<sup>18</sup> ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Ob. Cit. pg. 274.

<sup>19</sup> AMARO, Luciano. Ob. Cit., pg. 144 e 145.

<sup>20</sup> ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Ob. Cit. pg. 275.

## 2.2 Prestações positivas e atividade fim do Estado

Por outro lado, as prestações positivas são consubstanciadas nos direitos sociais e coletivos, também denominados, respectivamente, como direitos de segunda e de terceira dimensão. Neste caso, os administrados podem exigir do poder público a realização de determinadas atividades, visando garantir igualdade de condições a todos, como o direito à educação, à saúde, à justiça, ao bem-estar social, ao meio ambiente etc.<sup>21</sup> Para poder prestar estas atividades, o Estado se vale de meios para custear as prestações positivas a que se comprometeu cumprir quando de sua constituição.

Com base na exposição acima, podem ser identificados duas espécies de interesses que são intrínsecos ao Estado quando da realização das aludidas prestações. São eles o *interesse primário* e o *interesse secundário*.

O interesse primário é a razão de ser do Estado, calcado no interesse de toda a sociedade em receber as prestações positivas fixadas quando da constituição deste ente político.

Já o interesse secundário é o interesse do Estado enquanto pessoa jurídica, que servirá como instrumento para alcançar os interesses primários<sup>22</sup>.

Segundo leciona Luís Roberto Barroso, a distinção entre os interesses do Estado não é estranha ao ordenamento jurídico brasileiro, decorrendo dela *a conformação constitucional das esferas de atuação do Ministério Público e da Advocacia Pública*. Para o doutrinador, caberia ao primeiro a defesa do interesse primário, e à segunda a defesa do interesse secundário<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> PASSOS, J. J. Calmon de. A Constitucionalização dos direitos sociais. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n° 10, junho/julho/agosto, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 14 de julho de 2009, pg. 7.

<sup>22</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. Saraiva, Rio de Janeiro, 2009, pg. 69.

<sup>23</sup> Ob. Cit., pg. 70.

O interesse secundário não chega a ser relegado a segundo plano, nada obstante sirva como um instrumento de realização do interesse primário. Por esta razão, o Estado não pode prescindir dos recursos financeiros provenientes de sua atuação secundária, pois são eles que dão azo à materialização dos interesses primários.

Porém ainda que seja extremamente relevante, o interesse secundário não pode perder o seu caráter instrumental, não devendo, pois, se sobrepor ao interesse primário. Nesta mesma esteira, argumenta Barroso que

(s)em os recursos adequados, o Estado não tem capacidade de promover investimentos sociais nem de prestar de maneira adequada os serviços públicos que lhe tocam. Mas, naturalmente, em nenhuma hipótese será legítimo sacrificar o interesse público primário com o objetivo de satisfazer o secundário. A inversão de prioridades seria patente, e nenhuma lógica razoável poderia sustentá-la.<sup>24</sup>

### **3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 Breve esboço histórico**

Conforme entendimento do STF, adotado no voto condutor da ADI 1.851/AL proferido pelo Ministro ILMAR GALVÃO, o Código Tributário Nacional foi o primeiro diploma legal a trazer o instituto da substituição tributária nos seus artigos 58, § 2º, II e 128.

Entre idas e vindas, o artigo 58, § 2º, II do CTN primeiramente foi expressamente revogado pelo Decreto-Lei 406/68, se afastando o cabimento da substituição tributária. Posteriormente, a Lei Complementar nº 44/83 acabou por restabelecer o instituto ao alterar Decreto-Lei 406/68. Desde então se os entes federados foram autorizados a utilizar a substituição tributária, derivando daí diversos regramentos disciplinando o instituto.

---

<sup>24</sup> Loc. Cit.

Em seguida, após a promulgação da Constituição de 1988, o CTN e o Decreto-Lei 406/68 foram recepcionados com o status de lei complementar, eis que o artigo 146, III, *b* da Constituição exigiu lei complementar para tratar sobre a obrigação tributária.

Em todas essas alterações, a doutrina sempre aceitou bem a substituição tributária regressiva, pois ela não causava nenhum tipo de prejuízo ao contribuinte. Entretanto, sempre se questionou a constitucionalidade da substituição tributária progressiva, pois, como será demonstrado adiante, ela é capaz de gerar um locupletamento por parte da fazenda pública.

Diante desse acalorado debate doutrinário, o constituinte derivado reformador, a fim de dissipar qualquer incerteza jurídica<sup>25</sup>, resolveu constitucionalizar a substituição tributária progressiva por meio da Emenda Constitucional nº 03/93, introduzindo o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição pelo qual se previu que *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

### **3.2 Aplicação da substituição tributária**

A substituição tributária é utilizada como meio de facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos, principalmente dos impostos incidentes em uma cadeia produtiva, como o ICMS e o IPI.

Assim, é melhor para o poder público concentrar os seus esforços em um número reduzido de contribuintes do que pulverizar a sua atuação com o aumento de a sua estrutura

---

<sup>25</sup> MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática.** Núria Fabris, Porto Alegre, 2008, pgs. 68-69.

administrativa. Esse instituto tem por escopo combater a sonegação fiscal, *garantindo que o ônus tributário recaia sobre todos os contribuintes, e não apenas sobre os que não sonegam*<sup>26</sup>.

Nesses termos, a substituição tributária tanto pode ser após a ocorrência do fato gerador, denominada de *substituição para trás* ou *regressiva*, como antes de praticado o fato gerador, denominada de *substituição para frente* ou *progressiva*. Independentemente de qual substituição se adote o fim sempre será o mesmo para o fisco: facilitar a fiscalização. Entretanto, para o contribuinte os efeitos não serão os mesmos.

### 3.2.1 Substituição tributária para trás

Primeiramente, na *substituição tributária para trás* há um mero diferimento no recolhimento do tributo<sup>27</sup>, ficando a cargo do contribuinte posterior o recolhimento devido pelo contribuinte anterior na cadeia produtiva.

Nesse ponto, vale mencionar que há quem entenda que essa é a verdadeira substituição tributária, pois *diz respeito à obrigação tributária que nasce em momento anterior, ou no momento em que também se opera a atribuição da responsabilidade do substituto*<sup>28</sup>. Em aspectos bem gerais, exemplifica-se essa substituição.

Admita-se que um produto custe \$ 100 e que sobre ele incida uma alíquota de 10%. Assim, um “produtor A” venderá esse produto por \$ 110, repassando custo do tributo para o próximo da cadeia produtiva. Por sua vez, se um “revendedor B” agregar mais \$ 100, venderá a

---

<sup>26</sup> Ob cit. pg. 69.

<sup>27</sup> DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, n° 162, março de 2009, São Paulo, pg. 71.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Forense**, volume 380, julho/agosto de 2005, Rio de Janeiro, pg. 110.

mercadoria por \$ 220, também repassando os \$ 10 que teve que recolher de tributo para o próximo da cadeia.

Nesse exemplo, com a substituição, ao invés de o fisco cobrar \$ 10 do produtor A e \$ 10 do revendedor B, cobrará somente \$ 20 deste último. No final das contas, a situação permanecerá quase que inalterada: a fazenda continuará recebendo \$ 20 de tributo, o produtor A continuará recebendo \$ 100 por seu produto e o revendedor B \$ 100 pela sua mercadoria. A única diferença é que a economia inicial de \$ 10 que o revendedor B terá na compra será compensada na saída final da mercadoria, tendo ele garantida a mesma margem de lucro.

Essa substituição é bastante utilizada em atividades econômicas em que a primeira etapa da cadeia produtiva é mais disseminada e a segunda mais concentrada. Como exemplo prático pode ser mencionada novamente a produção de leite, na qual o número de fazendas produtoras é infinitamente superior às indústrias.

### 3.2.2 Substituição tributária para frente

De outra parte, na *substituição tributária para frente* há uma inversão da substituição anterior, ficando a cargo do contribuinte anterior o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte posterior da cadeia produtiva. Aqui há uma antecipação do fato gerador, sendo o tributo calculado de forma estimada.

Para tanto, se presume o valor de um produto vendido ao consumidor final. Assim, através de pesquisas feitas com bases nas especificidades do produto, o fisco lança a chamada *pauta fiscal*<sup>29</sup>, onde constarão valores estimados para venda.

---

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. **Revista da AJURIS**, nº 100, dezembro de 2005, Porto Alegre, pg. 169.

Essa situação pode gerar um enriquecimento indevido por parte da fazenda, eis o contribuinte poderá ser prejudicado com o recolhimento do tributo com uma base de cálculo fictícia que pode superior à base de cálculo real. Novamente, se utiliza um exemplo em linhas gerais.

Voltando ao exemplo anterior, o produtor A venderá o seu produto por \$ 100 e a alíquota será também de 10%. No entanto, nessa substituição progressiva, esse produtor A ficará responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo revendedor B, sem saber o valor real pelo qual a mercadoria será revendida, tendo como parâmetro apenas a pauta fiscal.

Assim, admita-se que o valor de venda final encontrado pelo fisco seja de \$ 220. Nesse caso, o produtor A será responsável pelo recolhimento de \$ 20 a título de tributo, repassando esse custo para o revendedor B. O problema se dá quando a venda é feita abaixo do valor previsto na pauta fiscal, pois se o revendedor B vender a sua mercadoria por qualquer valor inferior a \$ 220 terá que suportar o prejuízo, tendo em vista que o produtor A adotou uma base de cálculo maior do que a real.

Nesse ponto, vale a pena trazer à baila as correntes divergentes que tanto defendem como questionam a constitucionalidade dessa substituição tributária, mesmo após a Emenda Constitucional 03/93.

#### 3.2.2.1 *Tese favorável*

A primeira tese em favor do instituto é levantada pelas procuradorias fazendárias. O argumento sempre trazido é que a aferição, em cada caso concreto, para saber se o fato gerador ocorreu da forma que fora presumido ou com uma base de cálculo real menor inutilizaria a

substituição tributária, tendo em vista a necessidade de ser disponibilizada toda uma estrutura administrativa para essa análise.

Destarte, a restituição do que fora recolhido ficaria limitada à não ocorrência do fato gerador, pela literalidade do artigo 150, § 7º da Constituição. Ainda por essa tese, a substituição progressiva tem justamente o fito de evitar análise de eventuais excessos, com a apuração mensal do recolhimento.

Outrossim, ainda há outros argumentos mais profundos para a defesa do cabimento da substituição tributária para frente, visando afastar a aplicação da presunção relativa. Tais argumentos são trazidos por ANGELO DE MELO, procurador do Estado de Alagoas.

O primeiro deles diz respeito à aplicação da presunção absoluta. Com efeito, segundo o doutrinador, o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição, quando dispõe *caso não se realize o fato gerador presumido*, traz uma presunção absoluta e, portanto, não admitiria prova em contrário. Dessa forma, o constituinte derivado teria tomado como verdadeira uma probabilidade – a de não se realizar o fato gerador presumido –, e *partir daí o acontecimento ou não dessa realidade seria algo indiferente ao direito, visto já ter havido a incidência*<sup>30</sup>.

Já o segundo argumento trazido pelo doutrinador alagoano diz respeito à contraposição entre existência e eficácia. Nesses termos, ainda que se admitisse uma presunção relativa para, assim, garantir a restituição do que fora recolhido, *ter-se-ia de reconhecer também a possibilidade de produção de efeitos de algo inexistente*<sup>31</sup>. Nas palavras de ANGELO MELO:

Se a não-realização do fato presumido fosse uma prova suficiente à desconfirmação da presunção (prova contrária), necessário seria admitir-se a inexistência do fato presumido nos casos de sua não realização no futuro. E se o fato presumido não existisse, em nome de que teria havido a constituição do crédito e até mesmo o seu pagamento no passado, quando da venda feita pelo substituto<sup>32</sup>?

<sup>30</sup> MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. Ob cit. pg. 69.

<sup>31</sup> Ob cit. pg. 78.

<sup>32</sup> Loc. cit.

Assim, seria ilógico pensar que o legislador teria formulado uma presunção que poderia produzir efeitos inicialmente, com o recolhimento do tributo, mas que poderia se mostrar inexistente em momento posterior, no caso de a base de cálculo real ser menor do que a presumida.

O terceiro argumento diz respeito à unicidade do fato jurídico. Por essa razão, ao se defender a presunção relativa teria que se admitir também o fracionamento do fato jurídico, permitindo que o fato jurídico da substituição progressiva existisse *um pouco no momento da realização do elemento presumido e outro tanto, futuramente, quando da realização do fato no mundo real*<sup>33</sup>.

Essa possibilidade seria absurda para ANGELO MELO, haja vista ser o fato jurídico um todo unitário que leva em consideração apenas a época de sua incidência. Assim, eventual alteração dos fatos nele previstos em nada alteraria o fato já juridicizado<sup>34</sup>.

Por fim, o quarto argumento diz respeito à *divergência entre base de cálculo e elemento material da hipótese de incidência*<sup>35</sup>. Nesse ponto, o doutrinador defende que se o legislador previu uma base de cálculo presumida o tributo não pode ser recolhido tendo como parâmetro uma base de cálculo real, sob pena de se haver uma verdadeira incongruência prática na aplicação do instituto.

Assim, o elemento material presumido só pode ser quantificado por meio da base de cálculo presumida, pois caso fixada uma base de cálculo real, haveria descompasso entre o momento da incidência – determinado pela lei – e o momento da fixação do *quantum*<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> Ob cit. pg. 80.

<sup>34</sup> Ob cit. pg. 39.

<sup>35</sup> Ob cit. pg. 80.

<sup>36</sup> Ob cit. pg. 81.

### 3.2.2.2 Tese contrária

Primeiramente, HUGO DE BRITO defende que as pautas fiscais elaboradas pelas fazendas só podem servir como parâmetro para os agentes do fisco nos casos de ausência ou de inidoneidade do documento legalmente exigível. Dessarte, demonstrada a realidade do preço de venda, não poderia prevalecer a presunção estabelecida na pauta de valores elaboradas pela fazenda. Nesses casos, seria ônus do fisco provar que o valor da operação informado no documento formal não corresponde ao valor real<sup>37</sup>.

Nesse ponto, vale ressaltar que MARCO AURÉLIO GRECO aponta, em relação apenas ao ICMS, que seria ônus da autoridade fiscal comprovar a compatibilidade dos valores de pauta com a média ponderada dos preços usualmente praticados no mercado<sup>38</sup>.

Outrossim, HUGO DE BRITO inverte as premissas lançadas por ANGELO MELO na tese favorável. Para o doutrinador cearense, admitir que seja absoluta a presunção do artigo 150, § 7º da Constituição significaria aceitar também que o legislador poderia violar a norma atributiva de competência tributária estabelecida na Constituição, definindo, como base de cálculo do tributo, valores inteiramente divorciados dos valores previstos na hipótese de incidência<sup>39</sup>.

Em outras palavras, permitir-se-ia a criação de um tributo não previsto na Constituição Federal, afora as hipóteses previstas no artigo 154, I da Carta Política, por meio de uma ampliação de uma norma de um imposto já existente.

---

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob cit. pgs. 104-105.

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001. pg. 115.

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob cit. pg. 106.

O terceiro argumento lançado por HUGO DE BRITO é acerca da possibilidade da cisão do fato gerador, conquanto a regra geral seja a sua incidibilidade. Assim, na substituição progressiva, o fato gerador deverá ser considerado em sua expressão mensurável, isto é, pode ocorrer no todo, quando se realiza na expressão econômica prevista, ou em parte, quando se realiza com expressão econômica menor<sup>40</sup>. Nesse último caso, a diferença do que fora recolhido a maior deverá ser restituída ao contribuinte.

O quarto argumento trazido é de que o tributo recolhido pelo contribuinte substituto somente se tornará devido com a ocorrência da operação subsequente praticada pelo substituído, que a lei definirá como fato gerador. Dessa forma, o pagamento efetuado será um mero adiantamento, eis que ainda não haverá tributo devido<sup>41</sup>.

Nesse mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA aponta que muito embora a Constituição tenha autorizado a antecipação do pagamento do tributo ela *não permite um abandono total do fato gerador subsequente*<sup>42</sup>. Por essa razão, o legislador, ao instituir a obrigação tributária cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, deve assegurar a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido.

Diante desses argumentos, HUGO DE BRITO conclui que a lei que estabelecer a substituição tributária para frente deverá, obrigatoriamente, dispor sobre a imediata e preferencial restituição do imposto nos casos em que o fato gerador não se efetive, no todo ou em parte. Nesses termos, sem tal disposição não existirá a garantia que o artigo 150, § 7º da Constituição diz ser assegurada<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob cit. pgs. 109-110.

<sup>41</sup> Ob cit. pg. 110.

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Ob cit. pg. 170.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ob cit. pg. 112.

#### 4 ANÁLISE DA ADI 1.851/AL

Como exposto alhures, ainda que ambas as substituições tributárias tenham sido previstas no ordenamento jurídico anterior à Constituição de 1988, segundo o próprio entendimento do Ministro ILMAR GALVÃO adotado no voto condutor da ADI epigrafada, foi a Emenda Constitucional n° 03/93 a responsável por conferir a esse instituto da substituição contornos constitucionais, acrescentando o parágrafo 7° ao artigo 150 com a seguinte redação:

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

Assim, alguns Estados membros, interpretando literalmente a parte final do aludido dispositivo, celebraram, no âmbito do CONFAZ, o convênio de n° 13/97 sobre o ICMS, no qual ficou estabelecido que a restituição garantida pela Constituição somente seria devida se o fato gerador não acontecesse. De outra parte, caso o fato gerador ocorresse com uma base de cálculo menor do que a presumida, o contribuinte simplesmente deveria arcar com a diferença.

Voltando ao exemplo dado no capítulo anterior de substituição tributária para frente, imagine-se a seguinte situação: o produtor A vende o produto por \$ 100, sobre o qual incide uma alíquota de 10%. O preço de venda final estipulado é de \$ 220. O revendedor B agrega à sua mercadoria \$ 90, revendendo-a por \$ 209. Nesse caso, o produtor A que substituirá o revendedor B no recolhimento do tributo terá retido \$ 10 a título de substituição tributária progressiva, quando, na verdade, deveria ter retido \$ 9, ante à real base de cálculo.

Feita essa exposição, passa-se a análise do julgamento.

A discussão da ADI 1.851/AL se deu sobre a cláusula segunda do Convênio 13/97 do ICMS estabelece que *não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a*

*operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior.*

Primeiramente, a corte constitucional, em sede de medida cautelar, entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo, sob o argumento de que o artigo 150, § 7º da Constituição não poderia ser interpretado literalmente como fez o Convênio 13/97, que previu a restituição do imposto pago tão somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente e dispensou as hipóteses de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Assim procedendo, segundo o relator, o convênio atacado teria desnaturado completamente a norma contida no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição que teria por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a se mostrar indevido.

Essa decisão foi celebrada por HUGO DE BRITO, tendo em vista que a Corte, até a concessão dessa liminar em controle concentrado, entendia pela literalidade do dispositivo no controle difuso, apontando que somente caberia a restituição se a operação subsequente não se realizasse. O doutrinador apontou que, ao invés da interpretação literal, o artigo 150, § 7º da Constituição deveria receber uma interpretação sistêmica e teleológica, o que levaria à conclusão de que não pode haver tributo incidente sobre o ficto ou o presumido, mas tão somente sobre o fato em sua realidade<sup>44</sup>.

No entanto, quando da cognição exauriente do mérito, o Ministro ILMAR GALVÃO mudou completamente o seu entendimento, no que foi acompanhado pelos Ministros MOREIRA ALVES, SYDNEY SANCHES, MAURÍCIO CORRÊA e SEPÚLVEDA PERTENCE,

---

<sup>44</sup> Ob cit. pg. 113-114.

declarando a constitucionalidade da Cláusula Segunda do convênio. O ilustre Ministro Relator assim entendeu:

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, que não há falar em tributo pago a maior ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição (...) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

Admitir o contrário valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação.

Pela leitura do voto condutor não é difícil perceber que a decisão pela constitucionalidade do convênio é calcada em duas premissas básicas, que viriam ser defendidas posteriormente por ANGELO MELO.

A primeira delas é a de que o artigo 150, § 7º da Constituição traz uma presunção absoluta e, por essa razão, o acontecimento ou não dessa realidade seria algo indiferente ao direito.

Já a segunda premissa é a de que a aferição em cada caso concreto da correspondência da base de cálculo real com a base de cálculo presumida tornaria ineficaz a aplicação da substituição tributária progressiva.

Por outro lado, os Ministros CELSO MELLO, CARLOS VELLOSO e MARCO AURÉLIO divergiram do relator e votaram pela procedência da ADI.

No julgamento, o Ministro CARLOS VELLOSO defendeu que o artigo 150, § 7º da Constituição determina a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador. Esse

dispositivo estaria incluído nas limitações constitucionais ao poder de tributar, se inserindo, por essa razão, no rol dos direitos e garantias dos contribuintes que seriam impassíveis de reforma pelo constituinte derivado.

Dessa forma, a cláusula segunda do Convênio 13/97 de ICMS seria inconstitucional por violar o próprio artigo 150, § 7º da Constituição ao negar direito *à restituição do excesso recolhido, na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de cálculo presumida.*

Com isso, se a operação fosse realizada em valor abaixo ao do presumido, proporcionaria-se um enriquecimento ilícito do poder público, *o que a teoria geral do direito repele, e o que o senso comum dos homens não admite.*

Já MARCO AURÉLIO ressaltou que o recolhimento na substituição tributária não será definitivo, podendo o fato gerador presumido ensejar um acerto de contas daquilo que fora recolhido a maior. Ademais, o próprio vocábulo presunção deveria ser interpretado com um caráter provisório, e não definitivo, devendo-se, pois, aferir se a base de cálculo presumida corresponde à realidade.

Analisando o julgamento, LEONARDO ANTONELLI e CARLOS HENRIQUE DA FONSECA concordaram em parte com o decido pela maioria do plenário, admitindo apenas em um caso a adoção da base de cálculo presumida. Para tanto, os autores distinguiram três hipóteses.

A primeira delas seria quando o preço cobrado do consumidor final fosse um preço único fixado pelo Governo, como, por exemplo, a energia elétrica. Nesse caso, a base de cálculo presumida poderia ser aplicada sem problemas, pois não se teria o risco da existência de uma base real menor, razão pela qual não haveria o que se falar em restituição.

Já a segunda hipótese seria quando o Governo fixasse um preço máximo ou também quando houvesse um preço sugerido pelo fabricante/importador.

Por fim, a terceira hipótese se dá pelo estabelecimento da base de cálculo por meio da utilização de preços usualmente praticados no mercado.

Nesses dois últimos casos, como poderão ocorrer operações por valor inferior, deve ser garantido o ressarcimento de eventuais excessos, *sob pena de estar-se majorando tributo disfarçadamente, por meio da alteração da pauta fiscal, o que fere, de plano, os princípios da legalidade e da anterioridade.*<sup>45</sup>

## **5 ANÁLISE DAS ADIs 2.675/PE 2.777/SP**

Após a declaração da constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/97 de ICMS, alguns Estados, que não aderiram a este convênio, editaram leis prevendo a restituição caso o fato gerador ocorresse em valor menor do que o presumido na pauta fiscal.

Em outras palavras, muito embora a Corte Suprema tenha entendido, ao interpretar a Constituição, que não é inconstitucional a não obrigatoriedade de tal restituição, os Estados de São Paulo e de Pernambuco, mesmo assim, dispuseram que no âmbito de seus territórios haveria devolução.

Por esta razão, a questão voltou mais uma vez ao STF nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP para que a Corte analisasse, agora, a constitucionalidade das leis estaduais que, em tese, violariam o artigo 150, § 7º da Constituição.

---

<sup>45</sup> ANTONELLI, Leonardo Pietro e FONSECA, Carlos Henrique da. Comentários sobre a recente decisão plenária (ADIn 1.851) do STF. O direito de o contribuinte do ICMS ser ressarcido dos pagamentos a maior do que o devido no caso de substituição tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n.º 47, novembro-dezembro de 2002. São Paulo, Revista dos Tribunais, pg. 147.

O primeiro argumento levantado pelas procuradorias dos estados foi que o julgamento da ADI 1.851/AL teria produzido efeitos vinculantes, na qual teria sido fixada a exegese do mencionado artigo 150, § 7º, isto é, que a imediata e preferencial restituição somente se daria nos casos em que não ocorresse o fato gerador presumido.

Dessa forma, estaria repelida toda e qualquer interpretação em sentido contrário da que fora adotada no julgamento proferido pelo STF, na forma do artigo 28, parágrafo único da Lei 9.868/99, sob pena de usurpação da competência deste tribunal.

Assim, a conclusão desse primeiro argumento é a de que a lei que estabelecesse a restituição a um só tempo violaria tanto a decisão proferida na ADI 1.851/AL como o artigo 150, § 7º da Constituição.

Já o segundo argumento deriva do primeiro. Com efeito, como há vedação pela Constituição, qualquer forma de restituição teria natureza de benefício fiscal, o que, em termos de ICMS, só poderia ser concedido por meio de acordo no CONFAZ, e não por lei ordinária estadual.

A primeira ação a ser proposta foi a ADI 2.675/PE que foi distribuída ao Ministro CARLOS VELLOSO. Esse relator, praticamente se reportando a seu voto divergente proferido na ADI 1.851/AL, votou pela improcedência do pedido defendendo que:

sendo a base de cálculo do fato gerador a sua dimensão material ou a sua expressão valorativa, na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquele presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Já ADI 2.777/SP foi distribuída ao Ministro CEZAR PELUSO que também entendeu pela improcedência do pedido. Primeiramente, o relator apontou que os objetos das ADIs 1.851/AL e

2.777/SP eram distintos, não havendo nenhuma vinculação e, mesmo se houvesse, ela limitar-se-ia aos poderes Executivo e Judiciário.

Outrossim, entendeu o Relator que o fato gerador presumido deve ter correlação com a base de cálculo real, que é a *representação monetária efetiva das operações*. Nesses termos, o Estado deveria restituir o que fora pago a maior *por faltar-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação do princípio constitucional que veda o confisco*.

Já o Ministro NELSON JOBIM abriu divergência para defender que *o regime de substituição tributária é método de arrecadação de tributo instituído com o escopo de otimizar e facilitar a cobrança de impostos*. Nesse caso, como o tributo pago antecipadamente acaba sendo repassado no preço ao consumidor final, não há o que se falar em restituição.

Ainda na linha do Ministro, caso fosse conferida uma interpretação extensiva ao artigo 150, § 7º da Constituição, permitir-se-ia uma guerra fiscal entre os Estados membros que comprometeria a própria estrutura da federação.

Ao final, JOBIM apontou que a presunção da base de cálculo seria absoluta, razão pela qual em nada se relacionaria com a base de cálculo concreta do imposto.

Analisando especificamente os argumentos esposados na inicial da ADI 2.777/SP, no voto do Ministro Relator CEZAR PELUSO e na divergência aberta, HUGO DE BRITO e HUGO DE BRITO SEGUNDO se filiaram à tese defendida pelo relator e entenderam pela improcedência da aludida ADI. As razões, as quais também se aplicam perfeitamente ao julgamento da ADI 2.675/PE, são as seguintes:

*A uma* porque o STF, no julgamento da ADI 1.851/AL, apenas reconheceu que o artigo 150, § 7º da Constituição não impõe a restituição do valor recolhido a maior no regime de substituição tributária progressiva. Porém, não haveria qualquer vedação ao ajuste posterior à luz do preço final.

Nas palavras dos doutrinadores homônimos, *o Supremo Tribunal Federal não afirmou obrigatória a não restituição, mas sim a afirmou permitida. (A)liás, sequer há a obrigação de que substituição tributária seja adotada*<sup>46</sup>.

A *duas* porque o Convênio 13/97 sobre ICMS somente vincula os Estados que o subscreveram. Assim, São Paulo e Pernambuco estariam livres para exercer a sua competência legislativa plena e dispor sobre a restituição do tributo recolhido a maior.

## **6 RESTITUIÇÃO DO VALOR RECOLHIDO A MAIOR**

### **6.1 Não vinculação do julgamento da ADI 1.851/AL**

Uma das teses levantadas pelos defensores da inconstitucionalidade das leis dos estados de São Paulo e de Pernambuco é a de que elas teriam violado o que fora decidido pela Corte Constitucional no julgamento da ADI epigrafada.

No entanto, o artigo 28, parágrafo único da Lei 9.868/99, que regulamenta o procedimento da ADI e da ADC, dispõe que a *declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal*.

Assim, para saber se há ou não inconstitucionalidade das leis de São Paulo e de Pernambuco sob o prisma desse primeiro argumento é necessária a análise de três questões.

---

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Constitucional. ICMS. Substituição tributária para frente. Preço final diverso do previsto na antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, nº 157, outubro de 2008, São Paulo, pg. 99.

### 6.1.1 Não vinculação do STF às suas decisões em controle concentrado

Primeiramente, deve ser analisado se uma decisão do STF proferida em controle de constitucionalidade vincula a própria Corte, isto é, saber se dentre os órgãos do poder judiciário mencionados no artigo 28, parágrafo único da Lei 9.868/99 está incluído o STF. A resposta dependerá do tipo de julgamento proferido.

Caso a Corte entenda pela constitucionalidade de uma lei, poderá, posteriormente, apreciar outra vez a matéria, mudar o seu entendimento anterior e declarar a mesma lei inconstitucional. Aqui a decisão do STF não o vinculará.

Por outro lado, o mesmo raciocínio não se aplica na declaração de inconstitucionalidade, pois, nesse caso, a norma é privada de sua eficácia jurídica, como se houvesse uma revogação. Assim, a mudança de entendimento da Corte geraria uma reprecinação da norma, que após ser invalidada passaria a vigor novamente. Por isso, não caberia a reapreciação da matéria.

Diante desses argumentos, como a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADI 1.851/AL foi de improcedência, a cláusula segunda do Convênio de ICMS 13/97 foi declarada constitucional, tendo em vista que as ações de controle concentrado de constitucionalidade têm natureza dúplice, conforme o artigo 24 da Lei 9.868/99.

Destarte, o STF pode perfeitamente alterar o seu entendimento adotado no julgamento da ADI 1.851/AL para agora, em uma reanálise da mesma cláusula, entender como inconstitucional a previsão de restituição somente no caso de o fato gerador não acontecer. Não há nenhum óbice para tal reanálise.

Nesses exatos termos, assim já entendeu o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, ao apontar que a Corte não se auto vincula ao declarar uma lei constitucional, podendo a discussão ser reaberta perante o próprio tribunal<sup>47</sup>.

#### 6.1.2 Não vinculação do legislador

Por outro lado, a segunda análise a ser feita é sobre a extensão do efeito vinculante das decisões da Corte Suprema.

De acordo como o artigo 102, § 2º da Constituição e com artigo 28, parágrafo único da Lei 9.868/99, as decisões em controle concentrado não vinculam o Poder Legislativo, mas tão somente os órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário. Nesse caso, o silêncio das normas foi eloquente.

Dessa forma, ainda que se admitisse que o julgamento da ADI 1.851/AL vinculasse o julgamento do STF nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, seria perfeitamente possível que o legislador ordinário editasse uma nova lei em sentido contrário ao da decisão proferida pelo STF.

Com efeito, se assim não fosse, nas palavras do Ministro CEZAR PELUSO<sup>48</sup>:

tal concepção comprometeria a relação de equilíbrio entre o tribunal constitucional e o legislador, reduzindo este a papel subalterno perante o poder incontrolável daquele, com evidente prejuízo do espaço democrático-representativo da legitimidade política do órgão legislativo. E, como razão de não menor tomo, a proibição erigiria mais um fator de resistência conducente ao inconcebível fenômeno da *fossilização da Constituição*.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Administrativo. Civil. Responsabilidade civil do estado: responsabilidade objetiva. Pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviço público. Concessionário ou permissionário do serviço de transporte coletivo. CF, art. 37, § 6.º Rcl. 2617/MG, Pleno, Ministro Relator Cezar Peluso, Informativo 386, DJU 20/05/2005, disponível em <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo386.htm#transcricao1> . Acesso em 13 de agosto de 2009.

<sup>48</sup> Idem.

Assim, diante desses argumentos o legislador estaria livre para editar uma nova lei, haja vista não estar vinculado às decisões do STF.

### 6.1.3 Distinção dos objetos da ADI 1.851/AL e das ADIs 2.675/PE e 2.777/SP

Outrossim, vale relembrar um dos argumentos lançados por HUGO DE BRITO e por HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, pelo qual o STF teria mencionado apenas que a devolução não seria obrigatória, não mencionando, no entanto, que ela seria vedada.

Daí conclui-se que a matéria tratada na ADI 1.851/AL é distinta daquela tratada nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, sendo plenamente possível que o legislador edite uma lei para admitir a restituição do que fora recolhido a maior.

Como bem ressaltado por HUMBERTO ÁVILA, a decisão do STF se limitou a declarar a constitucionalidade do uso das pautas fiscais, sem, no entanto, decidir sobre o seu conteúdo e os seus limites, não havendo a análise de nenhuma pauta fiscal específica<sup>49</sup>.

## **6.2 Ponderação entre os interesses primário e secundário do Estado**

Como já exposto no segundo capítulo, ao Estado incumbe as *prestações negativas* e as *prestações positivas*.

As prestações negativas, também denominadas como direitos de primeira dimensão, se consubstanciam em um dever de abstinência, pelo qual o poder instituído deve respeitar determinada classe de direitos dos administrados, tais como os de liberdade (locomoção, política), o de propriedade etc.

---

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. Ob. Cit. pg. 171.

Por outro lado, as prestações positivas, que englobam os direitos de segunda e de terceira dimensão, se consubstanciam em um dever de fazer, pelo qual o Estado deve garantir um mínimo de condições aos administrados, tais como saúde, educação, meio ambiente etc.

Nesta esteira, quando do cumprimento dessas prestações o Estado tem dois tipos de interesses: o primário e o secundário.

O *interesse primário* é aquele pertencente à sociedade como um todo, que será a destinatária das prestações positivas e terá direito às prestações negativas. Já o *interesse secundário* é aquele pertencente ao Estado enquanto pessoa jurídica, que servirá como instrumento para alcançar os interesses primários. Assim, nestes termos, o recolhimento de tributos se encaixa na espécie de interesse secundário.

Essa breve digressão se faz necessária para afastar o outro argumento trazido pelos defensores da não restituição quando o fato gerador ocorre com uma base de cálculo menor do que a presumida.

Como efeito, comumente se argumenta que a substituição tributária progressiva se tornaria inútil caso o fisco tivesse que aferir, caso a caso, se o contribuinte teria ou não direito à restituição do que fora pago a maior. Inclusive, como visto anteriormente, este entendimento foi esposado pelo Ministro NELSON JOBIM na divergência aberta no julgamento das ADIs 2.675/PE e 2.777/SP.

Pois bem, conquanto se admita seja verdadeira a assertiva da inutilidade, a conclusão, certamente, não pode ser a impossibilidade de restituição. Cumpre salientar que, no caso em tela, os interesses primário e secundário do Estado estão em conflito.

O primeiro interesse é o do contribuinte a uma prestação negativa, consubstanciada no direito de recolher o tributo na exata proporção da riqueza revelada, devendo o Estado se abster de uma cobrança desproporcional. Já o segundo interesse é o do Estado, enquanto fisco, de

arrecadar como meio de custear as suas atividades fins. Essa arrecadação pode se dar por uma base de cálculo real ou presumida, desde que propicie uma maior exatidão no recolhimento, sem fraudes ou imprecisões.

Dessa forma, se a aferição, caso a caso, da ocorrência do fato gerador inviabiliza a substituição progressiva, outra solução deve ser dada que não o recolhimento a maior pelo contribuinte. Caso contrário, dar-se-á prevalência ao interesse secundário do Estado em detrimento do interesse primário. Em suma: há uma subversão da ordem de valores.

Talvez tenha sido esse o ímpeto das palavras do Ministro CARLOS VELLOSO quando, no julgamento da ADI 1.851/AL, defendeu que haveria um enriquecimento ilícito do poder público *que a teoria geral do direito repele, e o que o senso comum dos homens não admite*.

Sob outro giro, com base nos chamados testes da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito –, a imposição do recolhimento de um tributo com uma base de cálculo presumida que se afigure maior do que a real, não passa no teste da proporcionalidade em sentido estrito, eis que um interesse secundário estaria se sobrepondo a um interesse primário.

O interesse arrecadatário secundário, apesar de legitimado na Constituição, não pode se sobrepor aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar. Muito embora a fazenda possa exigir uma parcela da riqueza revelada pelo contribuinte para custear a sua atividade fim, esta exigência deve ser feita de forma proporcional, que não acarrete verdadeira expropriação.

Assim, a não restituição do valor recolhido a maior viola diversas limitações ao poder de tributar, que restam subjugadas.

### 6.2.1 Violação do princípio da legalidade

A legalidade é o primeiro princípio constitucional a ser violado com a adoção do instituto atacado neste trabalho. Como já exposto em capítulo próprio, o fato de o tributo ser instituído em lei significa dizer que ele foi consentido, isto é, que a Constituição conferiu competência ao ente para a sua instituição.

Dessa forma, devem ser definidos todos os aspectos pertinentes ao fato gerador que sejam necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta, sem que restem poderes à autoridade para determinar se o contribuinte irá ou não pagar tributo.

A questão que fica é saber se o povo, representado pelo constituinte, consentiu que houvesse a tributação de um fato presumido e não de um fato real, como defende ANGELO MELO. Isso evidentemente não respeitaria a legalidade, pois não houve outorga constitucional para tanto.

Por outro lado, é comezinho no Direito Tributário de que o tributo é identificado pelo seu fato gerador. Assim, o fato presumido identificaria qual tributo? ICMS não é, pois a sua incidência é caracterizada pela circulação de mercadorias ou pela prestação de determinados serviços. Na verdade, seria um novo tributo não previsto na Constituição que deveria ser instituído pela União Federal por Lei Complementar.

### 6.2.2 Violação do princípio da isonomia

Já a isonomia seria outro princípio constitucional malogrado. Como a Constituição veda o *tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*, o legislador está impedido de trazer, na lei, hipóteses de incidência distintas para contribuintes em situações

equivalentes. E aqui vale dizer que a recíproca também é verdadeira em relação aos contribuintes que se encontrem em situações distintas, isto, é vedado tratamento igual ente os contribuintes que se encontrem em situação não equivalente.

Como exemplo, dois produtores do mesmo ramo que vendem um determinado produto não podem ser tributados por idêntico valor presumido se um deles consegue vender por um preço inferior.

Por outro lado, tem-se que o princípio da isonomia é uma garantia do indivíduo, e não do Estado, razão pela qual não cabe à Administração Pública exigir um tributo por analogia. No entanto, a tributação do fato presumido é analógica, pois estende os efeitos da exação de um fato que realmente aconteceu a um fato que não aconteceu. Como no exemplo do ICMS, se entende que tudo é circulação de mercadoria, o que, na prática, não é.

### 6.2.3 Violação do princípio da capacidade contributiva

Outro princípio constitucional que pode ser apontado como malferido é o da capacidade contributiva. Com já exposto alhures, esse princípio tem por escopo evitar tanto a instituição de um imposto onde não haja nenhuma revelação de riqueza, como também o excesso de exação.

Porém, a tributação do fato presumido leva em consideração uma parcela de riqueza não revelada, eis que não só incide sobre a base de cálculo real como também incide sobre uma base de cálculo ficta, alargando o valor devido pelo contribuinte.

Em outras palavras, se o contribuinte revelou uma capacidade contributiva de \$ 8 ele não pode ser exigido como se tivesse revelado uma capacidade de \$ 10, porque os \$ 2 de diferença nunca existiram. Isso tudo, ao contrário do que prega o princípio em comento, acaba por acarretar em um excesso de exação.

#### 6.2.4 Violação do princípio da vedação ao confisco

Por fim, deve se ressaltar que o princípio da vedação ao confisco também é violentado. Ele tem por objetivo evitar que o Estado anule a riqueza privada, absorvendo, total ou parcialmente, a propriedade do particular sem o pagamento da correspondente indenização. Por esta razão, se deve determinar até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do contribuinte sem que isso configure confisco.

Nesses termos, não é difícil imaginar que a tributação de uma riqueza não revelada é um verdadeiro confisco. Voltando-se ao exemplo anterior, se um contribuinte revela uma capacidade contributiva de \$ 8 e se a alíquota do imposto é de 10%, ele deve contribuir com \$ 0,8. No entanto, caso se presuma uma base de cálculo de \$ 10, o valor a ser recolhido será de \$ 1, em flagrante excesso de \$ 0,2. Com efeito, é este último valor que teria efeito confiscatório, pois seria exigido além da capacidade de o particular contribuir.

## 7 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto no presente trabalho, por uma interpretação sistemática da Constituição, conclui-se que o recolhimento a maior de um tributo, da forma que ocorre na substituição tributária progressiva, não parece respeitar os princípios que limitam o poder de tributar, permitindo um verdadeiro enriquecimento por parte do Estado. Nem mesmo a tese de inutilidade da substituição progressiva justificaria esse quadro, tendo em vista que se daria prevalência ao interesse secundário do Estado em detrimento do interesse primário.

Dessa forma, algumas saídas são possíveis para a solução do problema da inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva atual.

A primeira delas é simplesmente entender que, pela legislação atual, é devida a restituição do valor recolhido a maior. Caso isso venha a inutilizar a substituição para frente, outra medida deve ser tomada que não o recolhimento feito por uma base de cálculo presumidamente alargada.

Já a segunda saída é similar à anterior, diferenciando-se apenas na interpretação da atual legislação. Nesse caso, como não é permitida a restituição do que fora recolhido a maior, segundo defende KIYOSHI HARADA, deve ser promulgada uma Emenda Constitucional para alterar a redação do artigo 150, § 7º da Constituição para assegurar *a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido ou este venha ocorrer em extensão menor*<sup>50</sup>.

Por outro lado, uma terceira saída que poderia ser aventada é a reanálise do órgão de cúpula do judiciário da cláusula segunda do Convênio 13/97 de ICMS para entender, agora, que a restituição é de fato devida. Para tanto, a matéria deveria ser levada novamente à apreciação da

---

<sup>50</sup> HARADA, Kiyoshi. Tributação antecipada: jurisprudência conduz ao calote constitucional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1854, 29 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11539>>. Acesso em: 13 agosto de 2009.

Corte, quando poderia ser dada uma interpretação conforme ao artigo 150, § 7º da Constituição para afastar a interpretação literal e, por arrastamento, a cláusula do aludido convênio.

Por fim, a quarta e última saída e a mais provável, cujo julgamento pende de análise no STF, é o voto de desempate a ser proferido pelo Ministro CARLOS BRITO nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP que, declarando a constitucionalidade das leis estaduais que dispõem sobre a restituição do valor recolhido a maior, pode conferir a real interpretação do comando inserto no artigo 150, § 7º da Constituição.

Aqui pode ser aberto um importante precedente para que os demais Estados passem a prever em suas legislações a restituição do valor a maior recolhido quando a base de cálculo presumida for maior do que a real, o que parece se aproximar mais dos princípios constitucionais.

## BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13ª ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual., São Paulo, Saraiva, 2006.

ANTONELLI, Leonardo Pietro e FONSECA, Carlos Henrique da. Comentários sobre a recente decisão plenária (ADIn 1.851) do STF. O direito de o contribuinte do ICMS ser ressarcido dos pagamentos a maior do que o devido no caso de substituição tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n.º 47, novembro-dezembro de 2002. São Paulo, Revista dos Tribunais.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. **Revista da AJURIS**, n.º 100, dezembro de 2005, Porto Alegre.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. In Escritos e discursos seletivos. Rio de Janeiro, Ed. José Aguillar, 1960.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. Saraiva, Rio de Janeiro, 2009.

BRANDÃO, Rodrigo. As culturas liberal e democrática de proteção dos direitos individuais de proteção dos direitos individuais no constitucionalismo clássico: uma breve análise dos modelos britânico, francês, e norte-americano. Salvador, **Instituto Brasileiro de Direito Público**, n.º 13, janeiro/fevereiro/março, 2008. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em 14 de julho de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Administrativo. Civil. Responsabilidade civil do estado: responsabilidade objetiva. Pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviço público. Concessionário ou permissionário do serviço de transporte coletivo. CF, art. 37, § 6.º Rcl. 2617/MG, Pleno, Ministro Relator Cezar Peluso, Informativo 386, DJU 20/05/2005, disponível em <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo386.htm#transcricao1>. Acesso em 13 de agosto de 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21ª ed. rev. e atualizada até 31/12/2008. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2009.

DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, n.º 162, março de 2009, São Paulo.

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

HARADA, Kiyoshi. Tributação antecipada: jurisprudência conduz ao calote constitucional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1854, 29 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11539>>. Acesso em: 13 agosto de 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª rev. atual. e ampl., Malheiros Editores, São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Forense**, volume 380, julho/agosto de 2005, Rio de Janeiro.

\_\_\_\_\_. e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Constitucional. ICMS. Substituição tributária para frente. Preço final diverso do previsto na antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, nº 157, outubro de 2008, São Paulo.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática. **Núria Fabris**, Porto Alegre, 2008.

PASSOS, J. J. Calmon de. A Constitucionalização dos direitos sociais. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 10, junho/julho/agosto, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 14 de julho de 2009.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19ª ed. Doutrina, jurisprudência e legislação atualizadas. Renovar, Rio de Janeiro, 2006.