

A QUESTÃO DA RESTITUIÇÃO E DA COMPLEMENTAÇÃO DO VALOR PAGO PELO CONTRIBUINTE EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

THE QUESTION OF THE RESTITUTION AND THE COMPLEMENTATION OF THE AMOUNT PAID THE TAXPAYER UNDER A TRIBUTARY SUBSTITUTION

Otávio Augusto Reis Maciel¹

RESUMO

O presente trabalho dispõe sobre o instituto da Substituição Tributária, especialmente na substituição com antecipação do fato gerador. O tema em discussão será examinado em todos os seus aspectos, procurando, inclusive, minudenciar o modelo constitucional através do qual se dá a substituição para frente. Também serão levantados conceitos que serão utilizados no decorrer do trabalho para fins de melhor explicitar o tema proposto e os assuntos dele decorrentes. O artigo inicia demonstrando a compatibilidade entre a lei oriunda do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição e a regra-matriz de incidência tributária e, logo após, levanta princípios constitucionais que servirão de balizamento para que se aplique a substituição tributária em diversos casos práticos. Também, com base em pesquisa doutrinária e jurisprudencial serão abordados assuntos específicos e de maior relevância quanto ao tema como as possibilidades de restituição, complementação e suas dispensas e não devolução de tributos pagos ou a receber em regime de substituição tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Substituição Tributária; Antecipação do Pagamento de Tributo; Restituição; Complementação; Dispensa; Não Devolução.

ABSTRACT

The present work deals with the Office of Tributary Substitution, especially in replacement with anticipation of the taxable event. The subject under discussion will be examined in all its aspects, looking for the details of the constitutional model by which the substitution takes ahead. Also will be raised concepts that will be used in this work for better explain the proposed topic and the issues arising from it. The article begins demonstrating the compatibility of the law arising from paragraph 7 of article 150 of the Constitution and rule-array of tributary incidence, and soon after, raises constitutional principles that will serve as a beacon for the application of the tributary substitution in many practical cases. Also, based on doctrinal and jurisprudential research specific issues will be addressed and of the highest importance on the subject and the possibilities of restitution, completion and layoffs and their failure to return taxes paid or received in the tributary substitution.

KEYWORDS: Tributary Substitution; Advance Payment of the Tribute; Restitution; Complementation; Waiver; No Return.

1) Introdução

Substituição Tributária é tema decorrente de discussão de maior amplitude: a Responsabilidade Tributária. Nesse sentido a doutrina classifica duas modalidades de

¹ Advogado. Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia. Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia. Especializando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). E-mail: <oarm01@yahoo.com.br>.

responsabilidade tributária: a substituição e a transferência. Luciano Amaro diferencia as duas figuras do seguinte modo:

A diferença entre ambas estaria em que, na *substituição*, a lei desde logo põe “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. Por exemplo, incorporada a empresa “A”, a obrigação tributária de que ela era sujeito passivo (na condição de contribuinte ou de responsável) é *transferida* para a incorporadora (que passa a figurar como *responsável*). Pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável.²

Para uma melhor compreensão conceitual da responsabilidade tributária cabe fazer uma breve abordagem sobre a sujeição passiva da obrigação tributária. Há duas espécies de sujeição passiva: a do contribuinte e a do responsável. O Código Tributário Nacional (CTN) define os sujeitos passivos do seguinte modo

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.³

Como o substituto tributário é um responsável então sua obrigação para com o Fisco é oriunda de relação não pessoal e indireta com o fato gerador, e, de disposição expressa de lei. Trata-se de sujeição passiva indireta, na qual se tem uma mudança subjetiva no pólo passivo da obrigação. Assim pode-se afirmar que a substituição tributária é uma das principais técnicas de definição do sujeito passivo responsável pela obrigação tributária, e cujo estudo será mais bem aprofundado no decorrer deste trabalho.

2) Equilíbrio entre “a simplificação e a arrecadação” e “a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte”

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 307

³ BRASIL. Lei Ordinária (1966). **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: < [http : // www . planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2009.

Para que se possam precisar os valores jurídicos os quais devam ser examinados à luz dos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade é necessário que se faça um exame do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o qual segue, *in verbis*:

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.⁴

O parágrafo acima é compatível com todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, tendo-se então norma consoante ao princípio da legalidade tributária ou estrita legalidade que, segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, *descrever a regra-matriz de incidência*, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.⁵ (grifo nosso)

Neste caso tem-se regra que modifica o instante do recolhimento em razão do fato gerador.

Por isso a atribuição feita necessariamente pela lei dos aspectos objetivos e subjetivos, e dos aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) integrará a norma jurídico-tributária decorrente de substituição tributária, no caso do art. 150, §7º, da Constituição Federal, substituição para frente. O que se poderia discutir é quanto à contrariedade do aspecto, ou critério, temporal, pois, neste caso, o fato gerador ocorrerá posteriormente, ou, caso não ocorra, haverá a correspondente restituição.

Acontece que a lei instituidora de tributo não poderá deixar de prever a condição temporal para a ocorrência do fenômeno econômico ou jurídico, previsto constitucionalmente, segundo a distribuição de competências tributárias, necessário para o recolhimento. Além disso, a ocorrência do fato gerador, a princípio, deve estar condicionada a um determinado critério temporal, e, se esta condição, ou outra integrante da norma, não for satisfeita então, ter-se-á caso de antecipação da cobrança com sua respectiva restituição, não havendo assim a obrigação tributária.

Verificado que o §7º do artigo 150 da Constituição Federal não induz a nenhuma contrariedade em relação à regra-matriz de incidência tributária resta analisar os princípios

⁴BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 dez. 2009.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 174.

propostos decorrentes da norma supracitada em face dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Para isso deve ser feita uma breve explanação quanto ao conteúdo ontológico desses princípios, em especial ao princípio da proporcionalidade que, inclusive, já tem muitos exemplos de jurisprudência demandada que denotou seu sentido jurídico conforme adiante explicado, para fins de aplicação em casos práticos.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o princípio da proporcionalidade, segundo Robert Alexy⁶, se subdivide em 3 (três) subprincípios, a saber: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Segundo Ricardo Tadeu Dias Andrade

No campo prático a sua aplicação se restringe apenas à situações em que exista uma relação da causalidade entre os elementos, meio e fim, de maneira que possa examinar os três pontos fundamentais, que sem os quais, certamente, não terá aplicabilidade: o da adequação (o meio ser adequado ao fim); o da necessidade (entre os meios disponíveis e adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado) e o da proporcionalidade em sentido estrito (aqui se faz o juízo de ponderação, investigando se as utilidades trazidas pela realização do fim não for na mesma proporção ao desvalor das restrições trazidas aos direitos fundamentais).⁷

Desse modo, a aplicação do princípio da proporcionalidade diante das lides relacionadas ao Direito Tributário vêm ganhando terreno, conforme se nota em jurisprudência do STF a seguir:

*Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio De Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para Multas pelo Não-Recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação ao Inciso IV do Art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.*⁸

No caso supracitado encontrava-se em controvérsia o princípio da legalidade tributária (desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica) e o princípio da vedação ao confisco, o qual, para o caso, à luz do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade,

⁶ ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Vladés. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

⁷ ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **Proporcionalidade Tributária**. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. 19 de setembro de 2009.

⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. j. 24-10-2002. dj. 14-02-2003. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI\\$.SCLA.%20E%20551.NUME.%29%20OU%20%28ADI.ACMS.%20ADJ2%20551.ACMS.%29&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI$.SCLA.%20E%20551.NUME.%29%20OU%20%28ADI.ACMS.%20ADJ2%20551.ACMS.%29&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 28 dez. 2009.

prevaleceu. Foram aplicados os três subprincípios da proporcionalidade, pois houve a proteção de investidas estatais impertinentes ou arbitrárias contra o cidadão (adequação), a medida adotada foi aquela menos restritiva a qualquer princípio que não se prevaleceu em relação àquele que foi predominante (necessidade) e a medida adotada baseou-se em juízo de valor que implicou na prevalência de um determinado princípio em relação a outro (proporcionalidade em sentido estrito).

Partindo dos preceitos anteriormente explicados e trazendo à colação o equilíbrio entre “a simplificação e a arrecadação” e “a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte” tem-se valores jurídicos, consubstanciando-se em princípios, balizados pelos princípios proporcionalidade e o da razoabilidade, que se enquadram na jurisprudência citada anteriormente. É que, no caso, sem sombra de dúvida, a legalidade convertida em apreensão em favor do fisco, como meio de simplificação e arrecadação traz prejuízo à proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte e, por consequência, à vedação ao confisco.

Quanto à razoabilidade e, tomando o exemplo acima, percebe-se que a opção em favor do princípio da vedação ao confisco (art.150, IV, CF) se deu claramente em favor do princípio constitucional geral da propriedade (art. 5º, XXII), o que justificaria para o caso, segundo o julgado em exame, a razoável escolha dentre aquelas que melhor representa os objetivos e fundamentos da Constituição da República Federativa do Brasil. Em linhas gerais, pode-se afirmar que não apenas no Direito Tributário, mas em todos os ramos do Direito o princípio da razoabilidade é aquele com base no qual se busca a melhor opção, ou solução, conforme o caso (art. 5º, LXXVIII, CF), dentre aquelas que melhor representam os objetivos e fundamentos da Carta Magna.

Para que seja mais bem compreendido o próximo tópico é necessário que se faça uma abordagem da cláusula de vinculação do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 que será mais bem esclarecida no decorrer deste trabalho.

3) Antecipação do pagamento do tributo e substituição tributária

De início cabe fazer a seguinte afirmação: nem todo modelo de antecipação de pagamento de tributo traduzir-se-á em substituição tributária. Com isso, se podem fazer algumas considerações gerais sobre dois assuntos distintos, sendo que o segundo é espécie distinta do primeiro: “Antecipação do pagamento do tributo” e “substituição tributária”. Desse modo aduz Marco Aurélio Greco

Por outro lado, ao se referir a esta “antecipação” a cláusula de atribuição, contida no dispositivo constitucional, não distingue se a imputação do dever de recolher dar-se-á em relação ao próprio contribuinte do tributo (antecipação sem substituição) ou se, além de haver a antecipação, a ela será agregada uma qualificação passiva específica (antecipação com substituição).⁹

Já está pacificada na doutrina que a antecipação do pagamento de tributo é técnica legislativa plenamente constitucional, podendo-se afirmar, para o caso, que o §7º do art. 150 da Constituição regula, de certa forma, um modelo de antecipação do fato gerador¹⁰. Tal técnica ocorre, por exemplo, no imposto sobre transmissão, *inter vivos* de bens imóveis (ITBI), no qual o fato gerador ocorre com a transcrição no Registro competente e, o dever de recolher, ocorre quando da lavratura da escritura pública.

Pode-se afirmar, para melhor compreensão do fenômeno “antecipação do pagamento de tributo”, que há duas fases necessárias para que sejam bem caracterizados os requisitos do recolhimento, a saber: uma fase preliminar e o fato gerador propriamente dito. Assim, a fase preliminar, será dotada de natureza econômica ou jurídica, no sentido estrito da palavra, pois independente da natureza do fenômeno, sempre se terá necessidade de previsão normativa do mesmo, em respeito ao princípio da tipicidade tributária.

Também faz jus à ideia de antecipação do pagamento de tributo um levantamento sobre a cláusula de vinculação anteriormente apresentada. Assim, constitui o teor constitucional da cláusula de vinculação o termo “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” do respectivo texto, que é, exatamente, o que assevera a antecipação do pagamento do tributo. Além disso, para que haja caracterização um pouco mais rigorosa de tal cláusula deve ser identificável, conforme a lei que institua o tributo com antecipação do fato gerador, o elemento de conexão, ou o vínculo, que caracteriza tal cláusula.

Neste sentido pode-se afirmar que o elemento de conexão é responsável pelo elo entre a fase preliminar e o fato gerador, sendo que tal vínculo não dispensa certo grau de certeza quanto à ocorrência do fato gerador, podendo ser invocado, em defesa dessa assertiva, o próprio texto constitucional, na expressão “deva ocorrer”, do § 7º do artigo 150.

Além disso, é importante uma distinção entre os conceitos de “pressuposto de fato” e de “fato gerador”, pois o segundo será intermediado, através de lei, pelo vínculo em relação ao primeiro, o qual tem sua materialidade descrita na Constituição, por meio da discriminação das competências tributárias. Entende-se então como “pressuposto de fato” a “parcela da

⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária ICMS. IPI. PIS. COFINS. IOB** informações objetivas. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. p.19

¹⁰ Ibid. p. 20

realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa alcançar”¹¹. Já o fato gerador é evento que sinaliza a existência de um “pressuposto de fato”, o qual a lei denota como condição de pressuposto da exigência fiscal. A “antecipação do pagamento do tributo” será caracterizada, em grande parte das vezes, por um “pressuposto de fato”, que se tornará, através de definição legal, após um razoável intervalo de tempo, e, com certo grau de certeza, conforme anteriormente mencionado, um fato jurídico tributário.

Já a substituição tributária, plenamente aplicável à antecipação do pagamento do tributo, é o regime pelo qual a responsabilidade por pagamento e/ou recolhimento de tributo devido é atribuída a outro contribuinte. Tem-se na legislação 2 (duas) espécies de contribuintes, a saber: o substituto e o substituído. Denomina-se contribuinte substituto aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do tributo. Já o substituído é aquele que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo recolhimento/pagamento, respectivamente, do tributo e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção. Pela assertiva anterior se podem aduzir três tipos de substituição tributária: a substituição para frente, ou substituição com antecipação do pagamento de tributo; a para trás, ou diferimento; e a concomitante, também chamada de substituição simples ou substituição propriamente dita.

A substituição para frente é aquela, sem sombra de dúvida, mais abordada no decorrer deste trabalho. Substituição para trás é aquela na qual o tributo é pago de modo integral, inclusive quanto às operações e/ou prestações praticadas anteriormente e/ou seus resultados, pela última pessoa (física ou jurídica) da cadeia de produção. A substituição simples ou propriamente dita é aquela na qual o contribuinte em determinada operação ou prestação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico.

A realização de uma análise mais detalhada quanto à substituição para frente neste trabalho dar-se-á em razão de que a substituição tributária para trás, a qual se dá em relação a fatos geradores já ocorridos e é merecedora de uma análise mais percuciente do que a substituição simples, sempre foi aceita e reconhecida pela doutrina, cujo fundamento legal encontra-se no próprio CTN (arts. 121 e 128).

Para que haja a substituição tributária é necessário que exista uma vinculação entre o fato gerador, o substituído e seu substituto, sendo que não há discussão quanto à constitucionalidade de tal instituto, ou a legalidade do regime previsto em lei em razão da substituição. Será examinado neste trabalho principalmente, no que tange à substituição

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária ICMS. IPI. PIS. COFINS. IOB** informações objetivas. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. p. 17

tributária, sua aplicação quanto ao ICMS, apesar do instituto ser aplicável a outros tributos como o IPI, o PIS e o COFINS.

4) O modelo tradicional da obrigação tributária e a antecipação com Substituição Tributária

O modelo tradicional de obrigação tributária é oriundo do conteúdo patrimonial da relação tributária e do conceito de fato gerador. O exame quanto à necessidade de ocorrência de um fato gerador para que haja a própria obrigação é feita por Luciano Amaro

Ora, tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória “decorrem da legislação tributária”, e ambas supõem, para nascerem, que ocorra o pressuposto de fato legalmente definido (fato gerador). Ou seja, em ambos os casos, requer-se a ocorrência de um fato (legalmente qualificado) para surgir o dever jurídico (do sujeito passivo) de prestar algo (dar, fazer ou não fazer) em proveito do sujeito ativo, podendo esse dever jurídico ter por objeto dar ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro ou de outro modo satisfazê-lo, para atender ao seu interesse de fiscalizar e de arrecadar as prestações que lhe sejam devidas.¹²

A obrigação tributária distingue-se da obrigação civil não apenas em razão de seu objeto, ou seja, o tributo, mas também em função de ser um dever jurídico obrigacional de direito público e de ter o crédito oriundo deste tipo de relação jurídica indisponível. Assim, pode-se afirmar que “O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação”¹³ e que “Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação”¹⁴.

É claro que a obrigação tributária pode depender de providências do sujeito ativo, como no caso do lançamento de ofício ou da vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo, o que não significa dizer que tais ações dependam da ciência do sujeito ativo em relação ao fato gerador. Apenas no caso de obrigações acessórias pode ocorrer um fenômeno distinto, desde que não se considere a confusão feita pelo Código Tributário Nacional (CTN) nos artigos 114 e 115 entre os conceitos de fato gerador e o de hipótese de incidência. É que em determinadas obrigações acessórias além da possibilidade do sujeito ativo tomar providências para que haja o fato gerador, há também o dever do mesmo para o nascimento da obrigação tributária, como no caso da obrigação de atender uma solicitação de informações

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 250

¹³ Ibid. p. 246

¹⁴ Ibid. p. 247

formulada pelo sujeito ativo.

Quanto à antecipação com substituição tributária, trata-se de uma combinação entre a antecipação do fato gerador, conforme anteriormente explicado, e a substituição tributária, já conceituada, sendo ambas as técnicas plenamente constitucionais. Contudo, parte da doutrina, com base na defesa do modelo tradicional de obrigação tributária, e, olvidando da constitucionalidade de ambas as técnicas, entende que a exigência de recolhimento de qualquer tributo só pode dar-se em razão da ocorrência do fato jurídico-tributário, ou seja, em cumprimento de obrigação tributária. Atualmente, tal posição já se encontra bastante enfraquecida nos meios jurídicos.

Para uma abordagem mais esclarecedora dos próximos itens deste trabalho foi preciso um levantamento, com razoável precisão, dos temas anteriormente delineados para que, inclusive, a antecipação com substituição tributária, fosse definida de maneira mais clara sem que houvesse muitos contornos em torno do assunto. Neste sentido, pode-se afirmar que só haverá restituição do valor pago quando não ocorrer o fato gerador; restituição do valor pago a maior quando a base de cálculo estimada for maior que a base de cálculo real; complementação do tributo pago a menor quando a base de cálculo estimada for menor que a base de cálculo real; e, dispensa de complementação e a não devolução de valor pago a maior, quando houver substituição tributária para trás ou para frente.

5) Restituição do valor pago quando não ocorrer o fato gerador

Uma primeira discussão a ser feita é se a restituição dar-se-á apenas quando o fato gerador não ocorrer ou se a ocorrência deste não tiver a dimensão prevista no momento do recolhimento do tributo por antecipação. Desta forma, pode-se afirmar que a finalidade da antecipação é arrecadar o valor atribuído ao tributo e não, em termos práticos, valor maior que este. Trata-se da busca, balizada pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, à observância do princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF), já asseverada anteriormente.

Também é assegurada pela Carta Magna a restituição “imediate e preferencial”, visto que, atendendo a finalidade do instituto, qual seja recomposição do excesso arrecadado, visando-se o resultado econômico da restituição, pode-se afirmar que a eficácia do termo “imediate e preferencial” da norma constitucional será contida segundo classificação de José Afonso da Silva

Por isso, pode-se dizer que as normas de eficácia plena sejam de *aplicabilidade direta, imediata e integral* sobre os interesses do objeto de sua regulamentação jurídica, enquanto as normas de eficácia limitada são de *aplicabilidade indireta, mediata e reduzida*, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia, conquanto tenham uma incidência reduzida e surtam outros efeitos não-essenciais, ou, melhor, não dirigidos aos valores-fins da norma, mas apenas a certos valores-meios e condicionantes... As normas de eficácia contida também são de *aplicabilidade direta, imediata*, mas *não integral*, porque sujeitas a restrições previstas ou dependentes de regulamentação que limite sua eficácia e aplicabilidade.¹⁵

Cabe asseverar que é polêmica a compreensão quanto ao significado jurídico dos vocábulos imediata e preferencial, ou seja, se a restituição será instantânea ou não e se será assegurado ou não preferência ao credor na “fila dos credores do Estado”. Assim leciona Marco Aurélio Greco

O Constituinte, no dispositivo analisado, não dispõe de maneira absoluta, ele utiliza de conceitos que denotam uma inequívoca preocupação com a *razoabilidade* e o *equilíbrio*. Imediata e preferencial são conceitos que possuem um conteúdo mínimo perfeitamente identificável, mas apresentam uma borda semântica que comporta um juízo subjetivo para sua definição.¹⁶

A lei, decorrente da norma constitucional, nesse caso, deverá atribuir um sentido que circunscreva a borda semântica do princípio da razoabilidade. Por isso pode-se afirmar um prazo de 24 horas ou de 1 (um) ano para o Fisco averiguar a documentação pertinente à restituição de um determinado tributo não é razoável. A norma constitucional também presume de modo implícito, um elemento subjetivo, assim entendido, a pessoa a quem se devolverá o valor recolhido. A legitimidade subjetiva da restituição do indébito deve ser certa e determinada.

A restituição é preferencial em dois sentidos, uma preferência geral e outra especial. A preferência geral se dá no sentido de que a preferência a qual a Constituição se refere não é despesa e sim restituição de indébito. Por isso a restituição não se submete rigorosamente às regras de empenho, dotação orçamentária e muito menos às exigências do art.100 da Carta Magna (apresentação de precatórios). A preferência especial se dá no sentido de que o regime de restituição deve ser o mais ágil e eficiente possível, inclusive se comparado a outros regimes de recomposição de tributos, que, por vezes, sequer são devidos.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 83

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária ICMS. IPI. PIS. COFINS**. IOB informações objetivas. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. p. 24

O exemplo mais comum de situações envolvendo substituição tributária, conforme já asseverado, ocorre com o ICMS, disposto pela Lei Complementar nº 87 de 1996, mais conhecida como Lei Kandir. O artigo 10, que cuida da restituição do valor pago na hipótese de não ocorrer o fato gerador segue, *in verbis*

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.¹⁷

O caput do art. 10 da Lei Kandir, já tratando propriamente de substituição tributária, repete a regra do art. 150, §7º da Constituição Federal. Já os incisos I e II são mais específicos e determinam as condições nas quais a restituição realizar-se-á, sem resolver o problema da substituição ocorrer apenas quando não houver o fato gerador ou quando a base de cálculo real for menor do que a presumida. Uma possível tentativa de resolver essa celeuma dar-se-á através da realização de interpretação extensiva quanto à não realização do fato gerador, desde que os parágrafos 1º e 2º sejam examinados em conjunto com o caput deste artigo, que, conforme ensina Luciano Amaro

A interpretação *extensiva* determina o conteúdo e alcance da lei que esteja *insuficientemente expressos* no texto normativo, ou seja, a lei teria dito menos do que queria (*dixit minus quam voluit*). A lei teria pretendido abranger certa hipótese, mas, por haver-se formulado mal o texto, essa hipótese teria escapado do alcance expresso da norma, tornando-se com isso necessário que o aplicador da lei elasteça suas fronteiras textuais.¹⁸

É interessante notar que esta técnica de interpretação não altera o caráter, do art. 10 da Lei Kandir e de seus parágrafos, de norma geral em matéria de legislação tributária sobre a definição de fatos geradores e bases de cálculos de tributos discriminados na Constituição Federal (art. 146, III, “a”, CF), ou seja, de matéria específica de lei complementar. De qualquer modo, sendo cabível a restituição do valor pago em relação ao ICMS, também o será

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar (1996). **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 dez. 2009.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 209

em relação ao IPI, PIS e COFINS caso não ocorra o fato gerador, pois trata-se, neste caso, de matéria de âmbito constitucional, conforme lição de Marco Aurélio Greco

Obter a restituição do excesso é direito constitucionalmente assegurado ao substituído. A falta de norma específica neste sentido, na norma que autoriza a antecipação/ substituição, não é, em si mesmo, razão de inconstitucionalidade. De um lado porque é o requerimento que irá determinar os termos do funcionamento da antecipação/substituição e nele pode estar disciplinada a forma de obter a imediata e preferencial restituição. De outro lado, porque, no âmbito federal, já existe lei que autoriza mecanismos ágeis e rápidos de ressarcimento mediante a compensação de créditos pagos a maior com débitos do contribuinte.¹⁹

Assim, havendo cobrança, no caso de não ocorrência do fato gerador, como por exemplo, em caso de roubo ou incêndio de veículo durante o transporte, o contribuinte tem direito à restituição do excesso cobrado, conforme demonstrado no presente tópico.

6) Restituição e Complementação do valor pago a maior ou a menor em relação à base de cálculo estimada e a base de cálculo real

O Fisco ao utilizar o instituto da antecipação com substituição tributária assume alguns riscos, em razão de ser uma figura através da qual se pretende obter melhores resultados quanto à eficácia da arrecadação e o combate à sonegação, portanto, no interesse do fisco. Entre esses riscos incluem o de restituir o valor pago a maior se a base de cálculo estimada, no momento do recolhimento, for maior que a base de cálculo no fato gerador e o de não cobrar tributo pago a menor quando a base de cálculo estimada, no momento do recolhimento, for menor que a base de cálculo no fato gerador.

Com efeito, o Fisco deve então restituir o substituído tributário em caso de valor pago a maior quando a base de cálculo prevista no recolhimento for maior que a base de cálculo no momento do fato jurídico-tributário, dependendo do modo como se desenvolvem determinadas técnicas de interpretação e integração da lei tributária. Assim também aduz o caput do art. 10 da Lei Kandir (ICMS), partindo-se de uma interpretação extensiva da lei, e, nesse caso, não-literal, conforme já observado. Entretanto, cabe fazer a seguinte observação quanto ao cumprimento da finalidade do instituto da substituição tributária, conforme assevera Carlos Eduardo Batista dos Santos

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária ICMS. IPI. PIS. COFINS.** IOB informações objetivas. São Paulo: Gráfica Editora Ltda. p. 173

Há parte da doutrina que defende a possibilidade de restituição dos valores recolhidos a maior quando a base de cálculo real, no caso de ICMS-Substituição, mostrar-se inferior àquela prevista na tabela da montadora. E são os mesmos doutrinadores que preconizam a desnecessidade de recolhimento a maior na hipótese contrária. Perguntar-se-ia: se o objetivo é tomar por base o valor real, não o presumido, por que não teria a Fazenda Pública igual direito quando o veículo fosse negociado por preço superior ao da tabela da montadora? Entendemos inexistente justificativa para tal distinção.²⁰

Em defesa da posição acima exposta há o argumento de que a lei (inclusive quanto ao IPI e outros tributos) não faz qualquer menção à “base de cálculo” e sim ao “fato gerador”. Tal defesa não encontrava, até pouco tempo, reflexo na jurisprudência dos Tribunais Superiores, conforme a apresentada abaixo, para o caso do IPI

Tributário - IPI – Descontos Incondicionais – Revenda de Veículos - Creditamento X Repetição do Indébito - Sujeito Passivo da Obrigação Tributária – Legitimidade Ativa Ad Causam - Art. 166 do CTN - 1. A compensação e a restituição em nada se assemelham ao creditamento de tributos. Naquelas, há, efetivamente, um recolhimento, que posteriormente vem a ser repetido pelo contribuinte. No creditamento, não há repetição, porque nada foi pago, ainda que indevidamente. 2. Hipótese dos autos que se enquadra no conceito de restituição/compensação do indébito tributário, impondo-se a incidência do art. 166 do CTN. 3. A hipótese de incidência do IPI, ao contrário do ICMS, ocorre em ciclo único, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do fabricante, onde ela sofre o processo de industrialização. 4. No caso dos autos, o contribuinte de direito do tributo é o fabricante, que é o responsável legal pelo seu recolhimento, mas, ao embutir no preço da mercadoria o valor do imposto, transfere para o revendedor o respectivo ônus quando fatura o veículo na operação de compra e venda efetuada entre as partes, figurando este como contribuinte de fato. 5. Estando o fabricante autorizado expressamente pelos revendedores a pleitear a restituição do tributo que incidiu a maior sobre os descontos incondicionais fornecidos na operação de compra e venda firmada entre eles, pode, a teor do art. 166 do CTN, figurar como legitimado ativo ad causam na ação própria para esta finalidade. 6. Recurso especial improvido.²¹

Assim a jurisprudência do STJ vinha entendendo que cabe a restituição do valor pago a maior quando a base de cálculo estimada for maior que a base de cálculo real, não só nas operações envolvendo o ICMS, mas também nas que envolviam o IPI e demais tributos na substituição tributária com antecipação do fato gerador.

Também, grande parte da doutrina entende ser cabível a complementação do tributo pago a menor no caso da base de cálculo estimada, no momento do recolhimento, ser menor

²⁰ SANTOS, Carlos Eduardo Batista dos. Substituição tributária: restituição de valores recolhidos a título de ICMS na atividade de revenda de veículos novos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 39, fev. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1405>>. Acesso em: 01 jan. 2010.

²¹ STJ, **REsp 435.575**, SP, 2ª T., Relª Minª Eliana Calmon, DJU 04.04.2005

que a do momento do fato gerador. Para o caso leciona Kiyoshi Harada

É um equívoco supor que a substituição tributária na primeira fase do ciclo de comercialização da mercadoria faz desaparecer a figura do sujeito passivo natural (contribuinte) nas operações subsequentes. O revendedor, no caso, continuará como contribuinte do imposto nas operações que **ele vier a praticar**. Por isso, o revendedor ao promover a venda do veículo pelo preço maior do que aquele utilizado na tributação antecipada por fato gerador presumido deverá recolher a diferença mediante sistema de escrituração e apuração mensal previsto na legislação tributária para operações normais. É por isso que o § 7º, do art. 150 da CF, **por desnecessário**, não faz menção à complementação da diferença quando na operação subsequente a mercadoria alcançar preço maior do que aquele que serviu de base para a tributação antecipada. Refere-se tão somente à restituição na hipótese inversa.²²

Nesse sentido, pode-se afirmar que a complementação da diferença a ser realizada relativamente ao momento em que ocorrer a operação realizada pelo substituído é plenamente compreendida pela norma constitucional. Por isso não é necessário que seja feita menção à complementação de pagamento de tributo em razão de base de cálculo real ser maior que a estimada na operação realizada pelo substituto.

7) A dispensa de complementação e a não devolução de valor pago a maior

Há mais tempo que o STJ, o STF já vinha mudando seu entendimento quanto à possibilidade de que tributos fossem restituídos ou complementados em regime de substituição tributária, como no seguinte julgado de 2002

Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio 13/97 e §§ 6.º e 7.º do Art. 498 do Dec. n.º 35.245/91 (Redação do Art. 1.º do Dec. n.º 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada Ofensa ao § 7.º do Art. 150 da CF (Redação da EC 3/93) e ao Direito de Petição e de Acesso ao Judiciário. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não

²² HARADA, Kiyoshi. ICMS: substituição tributária. Desfazendo equívocos que afetam o princípio da segurança jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2220, 30 jul. 2009. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13246>>. Acesso em: 01 jan. 2010.

constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.²³

Tal entendimento já tem vários reflexos no âmbito do STJ, e vem sendo criticada por parte considerável da doutrina, aduzindo assim Kiyoshi Harada

Decisões posteriores das Turmas do STF, por conta de interpretação casando as duas expressões antes examinadas, vêm considerando que a tributação antecipada por substituição tributária é definitiva não cabendo restituição ou cobrança complementar na operação subsequente, ignorando por completo o disposto na parte final do § 7º, do art. 150 da CF. Isso é confundir presunção com ficção. Presunção é uma suposição baseada em probabilidades; pertence ao mundo da possibilidade e da probabilidade. Ficção pertence ao mundo da fantasia, do imaginário. O texto constitucional refere-se ao fato gerador presumido e não fictício. E ao prescrever a restituição posterior do imposto pago a mais afastou a presunção absoluta. Comprovando-se a venda do veículo pelo preço inferior ao da tabela do fabricante impõe-se a restituição da diferença. É o que prescreve a Constituição. A definitividade do fato gerador presumido em relação ao contribuinte substituto nada tem a ver com o contribuinte substituído que nas operações regulares procederá à escrituração fiscal, apuração e recolhimento mensal do imposto de conformidade com a legislação tributária normal. Por enquanto, o regime da substituição tributária é uma exceção à regra geral.²⁴

As “expressões” a que se faz referência na primeira parte do texto acima são: “o fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo”, e, “não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final”, encontradas na jurisprudência do STF supracitada.

Mais recentemente o STJ vem tendo mudanças de entendimento quanto à restituição

²³ STF, **ADI 1.851**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 22.11.2002

²⁴ HARADA, Kiyoshi. ICMS: substituição tributária. Desfazendo equívocos que afetam o princípio da segurança jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2220, 30 jul. 2009. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13246>>. Acesso em: 01 jan. 2010.

e à complementação de valores pagos a maior ou a menor quando a base de cálculo estimada de determinado tributo for maior ou mesmo menor do que a base de cálculo real, como no trecho da ementa abaixo

1. O mandado de segurança é meio próprio para se pleitear a declaração do direito à compensação tributária. Ratio essendi da Súmula nº 213 do STJ.
2. A alegação de venda por preço inferior ao presumido, mas nos estritos termos da previsão constitucional, não gera direito à compensação, uma vez que este direito somente seria admitido no caso de inocorrência do fato gerador, situação que não se amolda à hipótese sub examine, o que afasta a liquidez e a certeza do direito alegado.
3. Esta Corte mantinha entendimento no sentido de que a partir da vigência da Lei Complementar nº 87/96, o contribuinte substituído, no regime de substituição tributária do ICMS, ostentava legitimidade para pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente.
4. O egrégio STJ vinha admitindo que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada.
5. Entrementes, em 08 de maio de 2002, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, e considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. *Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.*
6. Submissão ao julgado da Excelsa Corte. A força da jurisprudência foi erigida como técnica de sumarização dos julgamentos dos Tribunais, de tal sorte que os Relatores dos apelos extremos, como soem ser o recurso extraordinário e o recurso especial, têm o poder de substituir o colegiado e negar seguimento às impugnações por motivo de mérito.
7. Deveras, a estratégia político-jurisdicional do precedente, mercê de timbrar a interpenetração dos sistemas do civil law e do common law, consubstancia técnica de aprimoramento da aplicação isonômica do Direito, por isso que para "casos iguais", "soluções iguais".
8. A real ideologia do sistema processual, à luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, impõe que o STJ decida consoante o STF acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora e, a fortiori, erga omnes.
9. Recurso ordinário desprovido”.²⁵ (grifo nosso)

Assim, o STF e o STJ não têm aplicado nem a interpretação extensiva e nem o afastamento de presunção absoluta de restituição apenas quando não ocorrer o fato gerador.

²⁵ STJ, RMS nº 22.725-PE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16-6-2008

Trata-se de posição calcada na definitividade do fato gerador presumido e sua relação com o contribuinte substituído que, nesse entendimento, não terá direito à restituição, a não ser que não haja o fato imponible por presunção.

Atualmente encontram-se pendentes de julgamento, no âmbito do STF, as ADIs 2.675 e 2.777, as quais têm como objeto dispositivos das leis estaduais 11.408/96 do Estado de Pernambuco e 6.374/89 do Estado de São Paulo, respectivamente, que versam sobre restituição de ICMS pago a maior. Ambas as ações podem conferir ao Pretório Excelso um novo posicionamento, em relação àquele até então definitivamente proferido pela Suprema Corte, sobre o assunto tratado neste trabalho.

8) Conclusão

A substituição tributária comporta não apenas o modelo constitucional descrito no parágrafo 7º do artigo 150 da Carta Magna, mas também, em termos mais genéricos uma técnica de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro que tenha alguma relação com o fato imponible da obrigação tributária. No entanto a modalidade de substituição que se optou, neste trabalho, por detalhar com maior minúcia é a substituição para frente.

Para isso foram levantados os princípios constitucionais que permeiam o modelo constitucional da substituição com antecipação do pagamento do tributo, as questões da restituição, complementação e suas dispensas e não devolução. Assim ficou demonstrado que praticamente toda a doutrina e jurisprudência entendem ser cabível a restituição do valor pago caso não ocorra o fato gerador.

Contudo, há maior polêmica quando se discute a restituição ou a complementação quando a base de cálculo presumida for maior ou menor que a base de cálculo real. Também foram analisadas ácidas discussões entre posições doutrinárias e jurisprudenciais quanto à dispensa de complementação e a não devolução de valor pago a maior. É que o STF e o STJ têm se posicionado contrariamente à dispensa de complementação e favoravelmente à não devolução de valor pago a maior enquanto grande parte da doutrina tem entendido que caberá a restituição e a complementação quando for o caso.

Nesse sentido, foram apresentados os fundamentos os quais embasaram a defesa de todas as posições relacionadas ao tema em debate. Também ficaram certas que, a depender dos métodos de interpretação utilizados, as conclusões quanto à restituição e/ou a complementação de valor pago e/ou a receber em relação ao Fisco serão bastante distintas, a ponto de descrever posições doutrinárias cujas consequências práticas, se tornaram

incompatíveis com as posições até então tomadas pelo STF e pelo STJ.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Vladés. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

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

ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **Proporcionalidade Tributária**. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. 19 de setembro de 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 10 tir. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 dez. 2009.

BRASIL. Emenda Constitucional (2004). **Emenda Constitucional Nº 45**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc45.htm#art114>. Acesso em: 18 jul. 2008.

BRASIL. Lei Complementar (1996). **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 dez. 2009.

BRASIL. Lei Ordinária (1966). **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 dez. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. j. 24-10-2002. dj. 14-02-2003. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI\\$.SCLA.%20E%20551.NUME.%29%20OU%20%28ADI.ACMS.%20ADJ2%20551.ACMS.%29&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI$.SCLA.%20E%20551.NUME.%29%20OU%20%28ADI.ACMS.%20ADJ2%20551.ACMS.%29&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 28 dez. 2009.

SANTOS, Carlos Eduardo Batista dos. Substituição tributária: restituição de valores recolhidos a título de ICMS na atividade de revenda de veículos novos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 39, fev. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1405>>. Acesso em: 01 jan. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária ICMS. IPI. PIS. COFINS. IOB** informações objetivas. São Paulo: Gráfica Editora Ltda.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: substituição tributária. Desfazendo equívocos que afetam o princípio da segurança jurídica. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2220, 30 jul. 2009.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13246>>. Acesso em: 01 jan. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

STF, **ADI 1.851**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 22.11.2002.

STJ, **REsp 435.575**, SP, 2ª T, Relª Minª Eliana Calmon, DJU 04.04.2005.

STJ, **RMS nº 22.725-PE**, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16-6-2008.