



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
DOUTORADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

NYVEA LOURENÇO

Orientadora Doutora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Uma análise do Tema 201 do STF no âmbito estadual

BRASÍLIA - DF
2024

NYVEA LOURENÇO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Uma análise do Tema 201 do STF no âmbito estadual

Tese de Doutorado, desenvolvida sob a orientação da professora Doutora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão, apresentada ao PPGD/IDP como requisito parcial para a obtenção do Título de Doutora em Direito Constitucional.

Código de catalogação na publicação – CIP

L892s Lourenço, Nyvea

Substituição Tributária no ICMS: uma análise do tema 201 do STF no âmbito estadual / Nyvea Lourenço. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

245 f. il. color.

Tese — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Doutorado acadêmico em Direito Constitucional, 2024.

Orientador: Prof^ª. Dr^ª. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão

1. ICMS – legislação - Brasil. 2. Substituição tributária. 3. Restituição – Direito tributário. 4.Reforma tributária – Brasil. I.Título.

CDDir 341.3946

NYVEA LOURENÇO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
Uma análise do Tema 201 do STF no âmbito estadual

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Constitucional do IDP como requisito parcial para a obtenção do título de Doutora em Direito Constitucional

Brasília, DF 02 de julho de 2024

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão
Orientadora
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Membro Interno

Profa. Dra. Ariane Costa Guimarães
Centro Universitário de Brasília - UNICEUB
Membro Externo

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR
Programa de Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina
Membro Externo

Dedico esse trabalho a meus pais, exemplo de luta e de perseverança, por serem o alicerce de minha vida.
“In Memoriam”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em quem encontro a paz e o equilíbrio para continuar a caminhada.

A minha filha Mariana, fonte inspiradora da minha melhor versão.

Ao Gustavo, pelo apoio e parceria nessa jornada.

Aos meus familiares, pelo incentivo constante, renovador de energia.

Aos meus amigos, alguns quase irmãos, que mesmo distantes se fazem presentes em minha vida.

A minha orientadora e membros da banca, pelas críticas construtivas ao projeto e direcionamento dos materiais de pesquisa, fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

O Senhor é a minha força e o meu escudo;
nele o meu coração confia, e dele recebo
ajuda. O meu coração exulta de alegria, e
com o meu cântico lhe darei graças".

Salmos 28:7

RESUMO

A Substituição Tributária, ao longo do tempo, foi tema de divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Apesar de sua constitucionalidade já ter sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, no que tange ao aspecto da restituição do imposto, quando o fato gerador ocorresse mas não com os valores previstos na antecipação foi e é tema controverso entre os Estados e o Distrito Federal, tendo sido pacificado com a fixação da tese do Tema 201 do STF de repercussão geral. A questão do encerramento de fase na substituição tributária dividia o Brasil em dois blocos, a saber: os signatários do Convênio ICMS 13/97 e os não signatários. Diante disso, para as unidades federadas signatárias, a Substituição Tributária era definitiva, ou seja, ocorria o encerramento de fase e, por conseguinte, vigorava a não restituição do imposto, mediante caso de ocorrência do fato gerador com dimensão diferente da prevista na antecipação; para os não signatários, conforme dispusesse a legislação local. Com a apreciação do tema 201 STF de repercussão geral, ocorreu um *overruling* em relação ao entendimento anterior do STF e ao disposto no Convênio ICMS supracitado, vigorando, dessa forma, em todas as unidades federadas, o não encerramento de fase e a possibilidade de restituição ou cobrança complementar do imposto. Outra possibilidade que está tendente entre algumas unidades federadas é o ROT — Regime Optativo Tributário. O STF proferiu a última palavra sobre o tema. Contudo, é destacado, no campo dos diálogos institucionais, o retorno à agenda de discussão sobre a tributação. A Reforma Tributária, nesse aspecto, pode ser um nicho de oportunidade de um redesenho na substituição tributária. Nesse cenário, o estudo intenciona verificar, por meio da pesquisa qualitativa e quantitativa, com a apreciação do tema desenvolvida com base em técnica de pesquisa bibliográfica e documental, com entrevistas e levantamento de dados, até que ponto a restituição ou a cobrança complementar do imposto — quando o fato gerador presumido ocorre, mas não na dimensão valorativa prevista na antecipação — “esvazia” o instituto da Substituição Tributária.

Palavras-chave: Substituição Tributária. ICMS. Restituição. Cobrança Complementar. ROT

ABSTRACT

Over time, Tax Substitution has been the subject of doctrinal and jurisprudential debates. Although its constitutionality has already been declared by the Federal Supreme Court, regarding the aspect of tax refunds when the triggering event occurs but not with the predetermined amounts was and still is a controversial topic among the States and the Federal District. This issue was pacified with the establishment of the STF's Theme 201 thesis, which had general repercussion. The issue of closing the tax substitution phase divided Brazil into two blocks: the signatories of the ICMS Agreement 13/97 and the non-signatories. For the signatory federative units, Tax Substitution was definitive; the phase ended, and consequently, the non-refund of the tax was in force in the event of the triggering event occurring with a different dimension from the one anticipated. For non-signatories, the applicable rules were provided by local legislation. The STF's Theme 201 of general repercussion overruled the STF's previous understanding and the provisions of the ICMS Agreement. The non-closure of the phase and the possibility of refunds or additional tax collection thus prevailed in all federative units. Another trend emerging in some federative units is the OTR — Optional Tax Regime. The STF has given the final word on the topic. However, taxation has returned to the institutional agenda. Tax Reform may be an opportunity to redesign tax substitution. This study aims to verify, through qualitative and quantitative research, including bibliographical and documentary research with interviews and data collection, to what extent the refund or additional collection of the tax — when the presumed triggering event occurs, but not in the predetermined value — “undermines” the Tax Substitution institute.

Keywords: Tax Substitution. ICMS. Refund. Additional Charge. OTR.

RESUMEN

La Sustitución Tributaria, a lo largo del tiempo, ha sido objeto de divergencias doctrinales y jurisprudenciales. Si bien su constitucionalidad ya haya sido declarada por el Tribunal Supremo Federal, en lo que respecta al aspecto de devolución de impuestos, cuando se produjo el hecho desencadenante, pero no con los montos previstos anticipadamente fue y es un tema controvertido entre los Estados y el Distrito Federal, habiéndose pacificado con el establecimiento de la tesis del Tema 201 del STF de repercusión general. La cuestión del cierre de la fase de sustitución tributaria dividió a Brasil en dos bloques: los firmantes del Acuerdo ICMS 13/97 y los no firmantes. Por lo tanto, para las unidades federativas firmantes, la Sustitución Tributaria fue definitiva, es decir, finalizó la fase y, en consecuencia, quedó vigente la no devolución del impuesto, en caso de ocurrir el hecho causante con dimensión distinta a la prevista en la anticipación; para los no firmantes, según lo dispuesto por la legislación local. Con la consideración del tema 201 STF de repercusión general, se produjo una invalidación con relación al entendimiento previo del STF y lo establecido en el Acuerdo ICMS antes mencionado, prevaleciendo así en todas las unidades federadas, el no cierre de la fase y la posibilidad de devolución o recaudación de impuestos adicionales. Otra posibilidad que es tendencia entre algunas unidades federadas es el RTO — Régimen Tributario Opcional. El STF tuvo la última palabra sobre el tema. Sin embargo, en el ámbito de los diálogos institucionales, se destaca el regreso a la agenda de discusión en materia tributaria. La Reforma Tributaria, en este aspecto, puede ser una oportunidad para un rediseño de la sustitución tributaria. En este escenario, el estudio pretende verificar, a través de investigación cualitativa y cuantitativa, con la apreciación del tema desarrollado a partir de la técnica de la investigación bibliográfica y documental, con entrevistas y recolección de datos, en qué medida la devolución o cobro adicional del impuesto — cuando el presunto hecho desencadenante se produce, pero no en la dimensión valorativa prevista en la anticipación — “vacía” el instituto de Sustitución Tributario.

Palabras clave: Sustitución Tributaria. ICMS. Restitución. Cargos adicionales. RTO

RÉSUMÉ

La Substitution Tributaire, au fil du temps, a suscité de nombreuses divergences doctrinales et jurisprudentielles. Bien que sa constitutionnalité ait déjà été déclarée par la Cour Suprême Fédérale (STF), en ce qui concerne l'aspect du remboursement de l'impôt, lorsque l'événement imposable se produit mais pas avec les valeurs prévues dans l'anticipation a été et reste un sujet controversé entre les États et le District Fédéral, ayant été pacifié par l'établissement de la thèse du Thème 201 du STF dont la répercussion fut générale. La question de la clôture de phase dans la substitution tributaire divisait le Brésil en deux blocs, à savoir : les signataires de la Convention ICMS 13/97 et les non-signataires. Par conséquent, pour les unités fédérées signataires, la Substitution Tributaire était définitive ; il y avait une clôture de phase et, de ce fait, il n'y avait pas de remboursement de l'impôt, en cas de survenance de l'événement imposable avec une dimension différente de celle qui a été prévue dans l'anticipation ; pour les non-signataires, selon les dispositions de la législation locale. Avec l'évaluation du Thème 201 STF à répercussion générale, il y a eu une révision par rapport à la compréhension préalable du STF et aux dispositions de la Convention ICMS, appliquant ainsi à toutes les unités fédérées la non-clôture de phase et la possibilité de remboursement ou de perception complémentaire de l'impôt. Une autre possibilité qui se dessine parmi certaines unités fédérées est le ROT — Régime Optionnel Tributaire. Le STF a donné le dernier mot sur le sujet. Cependant, dans le domaine des dialogues institutionnels, le retour à l'ordre du jour des discussions sur la fiscalité se donne à voir. La Réforme Fiscale, à cet égard, peut être une niche d'opportunité pour une refonte de la substitution tributaire. Dans ce contexte, l'étude vise à vérifier, à travers une recherche qualitative et quantitative, en utilisant la technique de recherche bibliographique et documentaire, ainsi que des entretiens et la collecte de données, dans quelle mesure le remboursement ou la perception complémentaire de l'impôt — lorsque l'événement imposable présumé se produit, mais pas dans la dimension monétaire prévue dans l'anticipation — « vide » l'institut de la Substitution Tributaire.

Mots-clés: Substitution Tributaire. ICMS. Remboursement. Perception Complémentaire. ROT

ZUSAMMENFASSUNG

Im Laufe der Zeit war die Ersatzbesteuerung Thema von doktrinären und rechtsprechenden Divergenzen. Obwohl ihre Verfassungsmäßigkeit bereits vom Obersten Bundesgerichtshof erklärt wurde, hinsichtlich des Aspekts der Rückerstattung der Steuer, wenn der Steuertatbestand eintritt -, war und ist der Unterschied von Werten in der Vorauszahlung ein kontroverses Thema zwischen den Bundesstaaten und dem Bundesdistrikt, das mit der Festlegung der Doktrin des Themas 201 des Obersten Bundesgerichtshofs zur allgemeinen Relevanz befriedet wurde. Die Frage des Abschlusses einer Phase in der Ersatzbesteuerung teilte Brasilien in zwei Blöcke, nämlich: die Unterzeichner des ICMS-Abkommens 13/97 und die Nichtunterzeichner. Folglich war für die unterzeichnenden Bundesstaaten die Ersatzbesteuerung endgültig, das heißt, die Phase wurde abgeschlossen und somit galt die Nicht-Rückerstattung der Steuer, wenn der Steuertatbestand in einer anderen als der im Voraus festgelegten Dimension eintrat; für die Nichtunterzeichner galt die örtliche Gesetzgebung. Mit der Prüfung des Themas 201 des Obersten Bundesgerichtshofs zur allgemeinen Relevanz kam es zu einer Überprüfung des vorherigen Verständnisses des Obersten Bundesgerichtshofs und des oben genannten ICMS-Abkommens, wodurch in allen föderalen Einheiten der Phaseabschluss und die Möglichkeit der Rückerstattung oder der ergänzenden Steuererhebung nicht mehr galten. Eine weitere Möglichkeit, zu der einige föderale Einheiten tendieren, ist das ROT - Optionales Steuerregime. Der Oberste Bundesgerichtshof hat abschließend über dieses Thema entschieden. Dennoch wird im Bereich der institutionellen Dialoge die Rückkehr zur Agenda der Steuerdiskussion hervorgehoben. Die Steuerreform könnte in diesem Zusammenhang eine Chance für eine Neugestaltung der Ersatzbesteuerung bieten. In diesem Szenario zielt die Studie darauf ab, durch qualitative und quantitative Forschung, mit der Prüfung des Themas basierend auf bibliografischen und dokumentarischen Forschungsmethoden, Interviews und Datenerhebungen zu überprüfen, inwieweit die Rückerstattung oder die ergänzende Steuererhebung - wenn der angenommene Steuertatbestand eintritt, aber nicht in der im Voraus festgelegten Größenordnung - das Institut der Ersatzbesteuerung "entleert".

Schlüsselwörter: Ersatzbesteuerung. ICMS. Rückerstattung. Ergänzende Steuererhebung. ROT.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Operacional de apuração do ICMS e ICMS-ST	28
Figura 2 - Análise temporal sobre a devolução de excesso de arrecadação	59
Figura 3 - Processo Legislativo de Lei Complementar	84
Figura 4 - Demonstrativo simplificado de apuração do imposto	86
Figura 5 - Soma do Valor Agregado por etapa.....	86
Figura 6 - Soma do Imposto a Recolher por etapa.....	87
Figura 7 - Imposto Sobre Bens e Serviços.....	96
Figura 8 - Gráfico de linhas AC - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	116
Figura 9 -Gráfico de linhas AL - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	118
Figura 10 - Gráfico de linhas AM - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	120
Figura 11 - Gráfico de linhas DF - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	122
Figura 12 - Gráfico de linhas GO - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	125
Figura 13 - Gráfico de linhas GO - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	126
Figura 14 - Gráfico de linhas MA - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	128
Figura 15 - Gráfico de linhas MA - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	129
Figura 16 - Gráfico de linhas MS - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	131
Figura 17 - Gráfico de linhas MS - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	132
Figura 18 - Gráfico de linhas PA - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	133
Figura 19 - Gráfico de linhas PA - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	134
Figura 20 - Gráfico de linhas PB - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	136
Figura 21 - Gráfico de linhas PR - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	137
Figura 22 - Gráfico de linhas PR - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	138
Figura 23 - Gráfico de linhas PE - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	140
Figura 24 - Gráfico de linhas PE - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	141
Figura 25 - Gráfico de linhas PI - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	143
Figura 26 - Gráfico de linhas RJ - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	145

Figura 27 - Gráfico de linhas RS - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	147
Figura 28 - Gráfico de linhas RS - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	147
Figura 29 - Gráfico de linhas RR - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	150
Figura 30 - Gráfico de linhas SC - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	152
Figura 31 - Gráfico de linhas SC - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	153
Figura 32 - Gráfico de linhas SE - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos	155
Figura 33 - Gráfico de linhas SE - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	155
Figura 34 - Gráfico de linhas TO - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos.....	157
Figura 35 - Gráfico de linhas TO - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022	157
Figura 36 - Gráficos de linhas do ICMS e ICMS-ST de cada unidade federativa....	163
Figura 37 - Portal Nacional da Substituição Tributária - PNST.....	172
Figura 38 - Anexo 1-A do RICMS/SC-01.....	175
Figura 39 - Distribuição geográfica das UF's representadas	179
Figura 40 - Gráfico de colunas das respostas sobre a pergunta	181
Figura 41 - Gráfico de colunas das opiniões sobre o esvaziamento na ST.....	182
Figura 42 - Gráfico de Colunas das respostas sobre a relevância da ST	184

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Nota Fiscal - ICMS x IVA.....	88
Tabela 2 - Lista das Taxas do IVA aplicadas nos países da EU	90
Tabela 3 - Cobrança Complementar ICMS-ST.....	109
Tabela 4 - DF - Pedidos de Restituição ICMS-ST	123
Tabela 5 – GO - Pedidos de Restituição ICMS-ST	127
Tabela 6 – MA - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST.	130
Tabela 7 - PA - Pedidos de Restituição ICMS-ST	135
Tabela 8-PR - Pedidos de Restituição ICMS-ST.....	139
Tabela 9 - PE - Pedidos de Restituição ICMS-ST.....	142
Tabela 10 - RS - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST	148
Tabela 11 -RR - Pedidos de Restituição ICMS-ST.....	151
Tabela 12-SC - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST ..	154
Tabela 13 - Proporção do montante de ICMS-ST total em relação ao montante de ICMS por unidade federada, durante o período de 2017 a 2022.	166
Tabela 14 - Proporção do montante de ICMS-ST total e líquido em relação ao montante de ICMS, durante o período de 2017 a 2022, do Maranhão.	167
Tabela 15 - Os setores mais representativos por unidade federativa, durante o período de 2017 a 2022.	168
Tabela 16 - Segmentos de Mercadorias Sujeitas ao ICMS-ST	170

LISTA DE EQUAÇÕES

Equação 1 - Definição de alíquota real ou "por fora"	87
Equação 2 - Definição de alíquota real ou "por fora" (nominal 20% para real 25%)	88
Equação 3 - Definição do valor real com a inclusão do ICMS.....	88
Equação 4 - Exemplificação da definição da obtenção do valor real com a inclusão do ICMS	88
Equação 5 - Base de cálculo do ICMS.....	88
Equação 6 - ICMS a recolher	89

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF - Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

ICMS – ST – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - Substituição Tributária

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar

PMC – Preço Máximo ao Consumidor

ROT – Regime Optativo Tributário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	12
1.1. Histórico	13
1.2. Conceitos importantes em matéria tributária e princípios constitucionais.....	19
1.3. Substituição Tributária à luz do Supremo Tribunal Federal	43
2. DIÁLOGOS INSTITUCIONAIS	64
2.1. Na Esfera Estadual e Distrital	77
2.2. Na Esfera Federal.....	79
2.3. Reforma Tributária	85
3. RESTITUIÇÃO, COBRANÇA COMPLEMENTAR E ROT - REGIME OPTATIVO TRIBUTÁRIO.....	101
3.1. Restituição	101
3.2. Cobrança Complementar	106
3.3. ROT - Regime Optativo Tributário	111
4. ESVAZIAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?.....	114
4.1. Análise dos dados	115
4.1.1. Acre (AC)	116
4.1.2. Alagoas (AL)	117
4.1.3. Amazonas (AM).....	119
4.1.4. Distrito Federal (DF).....	121
4.1.5. Goiás (GO).....	123
4.1.6. Maranhão (MA)	127
4.1.7. Mato Grosso do Sul (MS).....	131
4.1.8. Pará (PA)	133
4.1.9. Paraíba (PB)	135
4.1.10. Paraná (PR)	137
4.1.11. Pernambuco (PE).....	139
4.1.12. PiauÍ (PI)	142
4.1.13. Rio de Janeiro (RJ)	144
4.1.14. Rio Grande do Sul (RS)	146
4.1.15. Roraima (RR)	149
4.1.16. Santa Catarina (SC)	151
4.1.17. Sergipe (SE).....	154
4.1.18. Tocantins (TO)	156
4.1.19. Demais Unidades Federadas.....	158
4.1.20. Síntese das Análises.....	163

4.2. Produtos sujeitos à Substituição Tributária.....	169
4.3. Entrevistas	179
CONCLUSÃO.....	186
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	195
ANEXO I.....	222
ANEXO II.....	225

INTRODUÇÃO

A pesquisa analisará o funcionamento do instituto da Substituição Tributária no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS principalmente sob o aspecto da restituição ou cobrança complementar do referido imposto, ou seja, quando o fato gerador presumido ocorre e a base de cálculo é diferente da prevista na antecipação.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988¹, tornou-se necessária a edição de Lei Complementar - LC para instituição do ICMS. Todavia, o § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT² autorizou que os Estados e o Distrito Federal - DF tratassem sobre a matéria por meio de convênio. A partir desse permissivo, os Estados e o DF firmaram o Convênio ICM 66/88³, onde foi estabelecido normas para a regulação, de forma provisória, até a edição da LC em comento.

Em 1996, foi editada a Lei Complementar nº 87/96⁴, também conhecida como Lei Kandir, que substituiu o Convênio supracitado, versando sobre a substituição tributária em seus arts. 6º a 10 da referida lei.

A previsão da figura da substituição tributária, no que diz respeito à responsabilidade pelo recolhimento do tributo, já consta no sistema tributário brasileiro desde

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

² “Art.34 [...]§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.” BRASIL, **Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias** de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/604119/publicacao/16434816>. Acesso em: 14 jun 2024

³ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasília). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. **Convênio nº 66/88**. [S. l.], 14 dez. 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 10 jun. 2024.

⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

1966, conforme o art. 128 da Lei nº 5.172/66⁵ - Código Tributário Nacional, através da transferência do encargo financeiro pelo recolhimento do imposto a um terceiro envolto na operação.

Entretanto, a inovação ocorreu com a Emenda Constitucional - EC 3/93⁶, a qual acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988, fato esse que foi responsável por diversas polêmicas acerca da substituição tributária sob a ótica da ocorrência do fato gerador, uma vez que a forma disposta na Carta Maior faz nascer uma obrigação tributária antes mesmo da efetivação do fato gerador no mundo real, criando o fato gerador presumido.

Dessa maneira, a substituição tributária percebida no § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988⁷ faz a associação de dois instrumentos: a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um terceiro, comumente dotado de elevada capacidade financeira; e a exigência do recolhimento do imposto com o deslocamento da obrigação tributária para o fato gerador presumido. Ambos os instrumentos ocorrem no início do ciclo de comercialização da mercadoria.

Cabe ressaltar que se identificam três modalidades de substituição tributária: substituição para trás, substituição concomitante e substituição para frente (progressiva). Destaca-se que a modalidade abordada na presente análise é a substituição para frente – progressiva.

Vale observar que, no regime de substituição tributária, a hipótese da ocorrência do fato gerador presumido ao final do ciclo de comercialização da mercadoria

⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios.). Acesso em: 14 jun. 2024.

⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 17 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2014.

é relativa, *iuris tantum*, vez que poderá não ocorrer. Tal presunção tem por base de que o fato gerador possivelmente se efetivará, partindo, dessa forma, do princípio básico para estabelecer a presunção legal e a existência de uma verdadeira vinculação entre o recolhimento antecipado do imposto e o fato futuro tributável.

Por vezes, a realidade é a divergência entre a base de cálculo estimada e a praticada de forma efetiva pelo contribuinte substituído. Ou seja, o fato gerador presumido ocorre, porém com valor diferente do previsto antecipadamente. Diante desta situação, ocorreram numerosas divergências doutrinárias, onde conseqüentemente foram propostas duas correntes, as quais serão discorridas ao longo desta pesquisa, sendo elas do tipo contra e a favor.

Uma das discussões controversas de destaque no campo do Direito Tributário envolve precisamente a ocorrência de fato gerador presumido como base para a configuração de uma relação tributária entre um terceiro e o Estado. Paralelamente, ressalta-se a expressão “substituição tributária”, que denota o mecanismo operacional subjacente ao instituto da substituição.

No escopo tradicional do estudo do Direito Tributário, como requisito fundamental diante de uma obrigação tributária e, por conseguinte, de uma relação tributária, torna-se imprescindível que haja a concretização de uma hipótese de incidência previamente estabelecida pela legislação atual. Mediante tal efetivação, emerge o fato gerador do imposto, de modo a delinear o início da vinculação jurídica entre o contribuinte e o Estado.

Indubitavelmente, o fato gerador, no âmbito do Direito Tributário, reveste-se de extrema relevância, apresentando afinidades conceituais com a tipicidade, característica do Direito Penal, ao ponto de ser equiparado à tipicidade tributária.

Após numerosos debates, a constitucionalidade do regime de substituição tributária foi ratificada pelo plenário da Suprema Corte Brasileira, conforme o Recurso

Extraordinário -RE 213396-5/SP⁸. Entretanto, outro aspecto que fora polemizado na aplicação da substituição tributária, reside na questão da ocorrência do fato gerador presumido. Quando esse fato gerador não se materializa, a Carta Magna prevê expressamente o direito à restituição, nos termos do § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988⁹.

Todavia, no caso em que o fato gerador presumido fosse manifestado com uma base de cálculo distinta daquela estabelecida para a antecipação, tanto a Constituição quanto a Lei Complementar 87/96¹⁰ permaneciam silentes. Diante disso, os Estados (exceto São Paulo, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina) e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS 13/97¹¹, de forma a estipular a não restituição do ICMS para os entes que o firmaram. No que diz respeito aos demais, a restituição seguiria as disposições da legislação a qual o ente estaria submetido.

Assim, não havia uma uniformidade entre os Estados e o DF no que diz respeito ao tratamento sobre a restituição do ICMS na substituição tributária.

Em 2002, mediante o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1.851/AL¹², o Supremo Tribunal Federal estabeleceu a não restituição do ICMS

⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (BRASIL). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 de 02 de Agosto de 1999 – São Paulo**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. /], 2 ago. 1999. Disponível em: <chrome-xtension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2014.

¹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. /], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Convênio nº 13/97**. [S. /], 21 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da

referente à substituição tributária. Não obstante, quatorze anos após, em 2016, o STF por meio do julgamento do Recurso Extraordinário - RE 593.849 RG/MG - Tema 201¹³ de repercussão geral, transmutou o entendimento, passando a favorecer a restituição da diferença do ICMS nos casos de recolhimento em excesso na antecipação no regime de substituição tributária “para frente”.

É válido observar que, mediante a decisão do STF sobre o Tema 201¹⁴, ocorreu um *overruling* em relação ao posicionamento do STF, ou seja, houve uma mudança de entendimento que contradisse a visão anterior daquela Corte, e consequentemente, afetou o Convênio ICMS 13/97¹⁵, uma vez que este destoava do novo juízo do STF.

Nesse aspecto, em decorrência do novo entendimento do STF sobre o Tema 201¹⁶ de repercussão geral, duas outras ações, a ADI 2777/SP¹⁷ e a ADI

EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁴ *Ibid.*, 2009.

¹⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Florianópolis). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Convênio nº 13/97**. [S. I.], 21 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil), *op. cit.*, 2009.

¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

2675/PE¹⁸, foram julgadas improcedentes em 2016. De forma a declarar a constitucionalidade das respectivas leis que determinam a restituição do valor recolhido a mais na substituição tributária do ICMS.

Nesse contexto, para adaptar-se à decisão proferida pela Suprema Corte, que considerava a definitividade do regime de substituição tributária, mas que, posteriormente, transfigurou-se para admitir a possibilidade de restituição ao contribuinte, os Estados e o Distrito Federal foram compelidos a ajustar-se ao novo paradigma da substituição tributária.

Em decorrência dessa alteração jurisprudencial, como potencial medida de resposta dos Estados e do Distrito Federal à decisão do STF, foi observado que alguns dos entes federados incorporaram em seus ordenamentos jurídicos, juntamente com a restituição, a cobrança complementar do ICMS, para os casos em que o montante do imposto recolhido na antecipação divergisse diante do que fora efetivamente praticado.

Em virtude do exposto, indaga-se o seguinte: até que ponto, no âmbito do instituto da Substituição Tributária, a restituição ou cobrança complementar do ICMS, mediante ocorrência do fato gerador presumido, mas não na dimensão valorativa prevista na antecipação, esvazia esse mecanismo de tributação?

Nesse sentido, o objetivo geral deste trabalho é analisar se a restituição da quantia recolhida a maior ou a cobrança complementar quando o fato gerador presumido ocorre, mas a base de cálculo é diversa da prevista na antecipação esvazia o instituto da Substituição Tributária.

Nesse cenário, vale a reflexão do que seria o conceito de esvaziamento da Substituição Tributária; assim, poderia ser: a) A não utilização do mecanismo de praticidade (ou mesmo inviabilidade) e retorno ao sistema débito-crédito?; b) A retirada

¹⁸SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chrome-extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária?; e c) A perda na arrecadação do ICMS-ST?

Nessa esteira, a pesquisa tem como objetivos específicos:

- Analisar o tratamento legal dado à substituição, com enfoque na restituição ou cobrança complementar, em algumas unidades federadas brasileiras, com coleta de dados - período de 2012 a 2022 - série histórica;
- Verificar, por meio de entrevistas, a percepção de alguns atores quanto ao esvaziamento (ou não) da substituição tributária a partir da Decisão do STF; e
- Abordar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no que concerne à restituição do imposto em Substituição Tributária e analisar a decisão do STF - Tema 201¹⁹ no âmbito estadual, objeto da pesquisa.

Assim, para desenvolver os pontos acima relacionados, esta obra divide-se em quatro capítulos, além desta introdução, e a conclusão.

No primeiro capítulo desta tese, será abordada a substituição tributária sob a ótica histórico-legal bem como alguns conceitos relevantes em matéria tributária, com o propósito de fornecer ao leitor a contextualização necessária diante do tema e do problema investigado. Será apresentada a bibliografia e os posicionamentos de alguns autores que divergem acerca do instituto da Substituição Tributária.

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>. Acesso em: 08 jun. 2024.

Examinar-se-á a constitucionalidade, a legalidade e os princípios constitucionais que fundamentaram a Substituição Tributária, a Lei Complementar 87/96²⁰ e o Convênio ICMS 13/97²¹, e outros aspectos legais significativos pertinentes ao tema.

Serão apreciados aspectos fundamentais do instituto da Substituição Tributária, com ênfase em conceitos relevantes para a caracterização desse mecanismo, que ora desloca o fato gerador para trás ou para frente, gerando com isso divergência doutrinária.

Será feito um confronto entre substituição tributária e antecipação do fato gerador, uma vez que são figuras distintas com particularidades individuais, por vezes complementares.

Serão vistas as decisões judiciais do STF que versam sobre a matéria, como a ADI 1851/AL²² que foi julgada em 2002 onde o entendimento do Supremo Tribunal, em sede de substituição tributária no ICMS, foi pela base de cálculo presumida ser definitiva e pela não restituição do imposto pago a maior pelo contribuinte.

Entretanto, quatorze anos depois, mediante o julgamento do RE 593849/MG, - Tema 201²³ de repercussão geral, o STF mudou o posicionamento e

²⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

²¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Convênio nº 13/97**. [S. l.], 21 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 08 jun. 2024.

²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. l.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. l.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>. Acesso em: 08 jun. 2024

julgou favorável à restituição do ICMS que repercutiu nas ADI 2777/SP²⁴ e ADI 2675/PE²⁵, vigorando, dessa forma, o direito do contribuinte à restituição do ICMS, no caso de ter recolhido o imposto a maior na antecipação.

No segundo capítulo, serão verificados os diálogos institucionais sob o prisma dos poderes executivo (na esfera estadual e distrital - representado pelas Secretarias de Fazenda) e legislativo (na esfera federal) e as reações com as possíveis respostas desses poderes à decisão do STF - Tema 201²⁶ de repercussão geral. Será vista a relevância do estudo da substituição tributária face à Reforma Tributária proposta pela EC 132/23²⁷, traçando um paralelo da experiência europeia com a implementação do IVA assim como os diálogos institucionais europeu para a harmonização das diversas legislações dos Estados-Membros.

O terceiro capítulo, abordará a complexa questão acerca da restituição no regime de substituição tributária, quando o fato gerador presumido se concretiza, porém não na dimensão prevista na antecipação, a legitimação ativa (quem pode solicitar); bem como a cobrança complementar do ICMS-ST.

²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. I.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chrome-extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfdmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, *loc. cit.*

²⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. [S. I.], 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

Após a decisão do STF no RE 593849/MG, Tema 201²⁸ de repercussão geral que versa sobre a restituição do ICMS anteriormente citada, os Estados e o DF tiveram que se adequar, quer seja por meio de sistemas ou de outra maneira, para cumprir tal decisão e, assim, terem condições operacionais de apurar e restituir o ICMS. Assim, serão analisadas possíveis respostas à decisão supracitada de algumas unidades federadas.

Nesse contexto, alguns Estados e o DF vislumbraram a possibilidade de efetuar a cobrança complementar do imposto. Isto porque, se o contribuinte tem o direito à restituição do ICMS caso recolham o imposto a maior na antecipação, os Estados e o DF entendem ter o direito de cobrar o ICMS complementar no caso de recolhimento à menor.

Dessa forma, algumas unidades da federação incluíram em suas legislações, além do direito à restituição do imposto, o dever de recolher o ICMS complementar, no caso da ocorrência do fato gerador com o valor diferente do previsto na antecipação.

Por fim, ainda no terceiro capítulo, será verificado o ROT - Regime Optativo Tributário, implementado em algumas unidades federadas onde a substituição tributária volta a ser definitiva.

No capítulo seguinte, quarto, serão apresentados os dados coletados de algumas unidades federadas referentes às solicitações de restituição ou cobrança complementar do ICMS-Substituição Tributária, bem como a arrecadação do ICMS e ICMS-ST, no período de 2012 a 2022.

²⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>. Acesso em: 08 jun. 2024.

Serão verificadas as mercadorias ou os produtos sujeitos à substituição tributária elencados no Convênio ICMS 142/2018²⁹, indicados por NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul e CEST - Código Especificador de ST e incluídos nessa classificação por meio do Convênio ICMS 92/2015³⁰ e dos Protocolos firmados pelos Estados e DF no âmbito do Confaz.

Visando complementar os dados e para uma melhor análise da pesquisa, foram feitas entrevistas semiestruturadas aos atores envolvidos no tema quanto à percepção desses *stakeholders* em relação ao esvaziamento - ou não - da substituição tributária desde a decisão do STF - que possibilitou a restituição do valor recolhido a maior.

A presente pesquisa se utilizará da metodologia dedutiva, com pesquisas qualitativa e quantitativa, cuja apreciação do tema será desenvolvida a partir da técnica de pesquisa bibliográfica e documental com entrevistas e levantamento de dados.

A apresentação de resultados se valerá de variadas fontes, incluindo bibliografia especializada, além de legislação e artigos especializados. Serão citadas na bibliografia geral as obras que especificamente contribuíram para este trabalho: a legislação aplicável e a jurisprudência pertinente sobre a matéria para consecução do objetivo delineado. A linha de pesquisa é Direito, Constituição e Democracia.

²⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. l.], 14 dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024.

³⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 92, de 20 de agosto de 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. [S. l.], 20 ago. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15. Acesso em: 8 jun. 2024.

1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Neste capítulo será abordada a substituição tributária a partir de uma perspectiva histórico-legal, de forma a abranger definições de relevância no âmbito tributário, bem como o entendimento do Supremo Tribunal Federal e a revisão da doutrina pertinente, com o objetivo de fornecer ao leitor um panorama contextualizado sobre o tema. Será apreciada a constitucionalidade, a legalidade e os princípios constitucionais inerentes à Substituição Tributária, além da Lei Complementar 87/96³¹ e do Convênio ICMS 13/97³². Em continuidade, serão examinadas as decisões judiciais que versam sobre o tema, em especial, as decisões prolatadas pelo STF, como a ADI 2777/SP³³, ADI 2675/PE³⁴, e RE 593849/MG, - Tema 201³⁵ de repercussão geral.

³¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

³² MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ **Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997**. Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. [S. l.], 21 de mar. 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/.../>. Acesso em: 10 abr. 2023.

³³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. l.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chrome-extension://oemmnxcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>. Acesso em: 08 jun. 2024.

Dentro deste contexto, neste capítulo serão apreciados os aspectos fundamentais do instituto da Substituição Tributária, de forma a salientar os conceitos relevantes para a caracterização desse mecanismo, o qual, conforme a configuração, tem capacidade de deslocar o fato gerador para trás ou para frente, gerando com isso divergência doutrinária.

Será feito um confronto entre substituição tributária e antecipação do fato gerador. Embora sejam conceitos distintos, cada qual com sua peculiaridade e especificidade, em contextos pré-definidos podem exercer funções complementares entre si.

1.1. Histórico

No contexto internacional, a substituição tributária, enquanto transferência do ônus financeiro, é adotada nos sistemas tributários de vários países. Na Europa, o instituto é adotado, por exemplo, em Portugal que dispõe acerca da substituição tributária no art.20 do Decreto-Lei n.º 398/98 - *Lei Geral Tributaria*, a saber:

Artigo 20.º

Substituição tributária

1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

2 - A substituição tributária é efetivada, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido.³⁶

A Espanha é outro país que adota o instituto da substituição tributária, previsto no art. 36 da *Ley 58/2003 - Ley General Tributaria*, conforme texto abaixo:

Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

³⁶ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. [S. I.], 17 dez. 1998. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775>. Acesso em: 08 jun. 2024.

3. *Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.*³⁷

Vale ressaltar, conforme ensina Leandro Paulsen acerca da classificação da substituição no ordenamento jurídico espanhol que:

A classificação da substituição em completa ou incompleta traz à luz, ainda, a própria questão do alcance do conceito de substituição tributária, divergindo a doutrina espanhola quando a compreender nela somente os casos de tributação exclusiva na fonte ou também os casos de retenção de antecipações de pagamento, denominados “retención a cuenta”.³⁸

No cenário brasileiro, a substituição tributária não é um instituto recente, ela foi inserida no sistema tributário nacional por meio do art. 128 da Lei 5.172/66³⁹ - CTN, dispondo de maneira genérica sobre a sujeição passiva e o vínculo do substituto ao fato gerador. No art. 58 § 2º, inciso II da referida lei, de forma específica, estava prevista a possibilidade da atribuição da condição de responsável ao comerciante atacadista ou industrial; observando-se que esse inciso II foi modificado pelo Ato Complementar 34/67⁴⁰.

³⁷ ESPANHA. **Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003**. General Tributaria. [S. l.], 18 dez. 2003. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acesso em: 08 jun. 2024.

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.83.

³⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 14 jun. 2024.

⁴⁰ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (Brasil). Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. **Ato Complementar nº 34, de 30 de Janeiro de 1967**. [S. l.], 31 jan. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm#:~:text=ATO%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2034%2C%20DE,imposto%20de%20circula%C3%A7%C3%A3o%20de%20mercadorias. Acesso em: 14 jun. 2024.

Vale ressaltar que o art. 58 do CTN, anteriormente citado, foi revogado pelo Decreto-Lei 406/68⁴¹, restando ausente aspecto importante da substituição. Entretanto, por meio da Lei Complementar 44/83⁴², que inseriu parágrafos aos artigos 2º, 3º e 6º, do Decreto-Lei 406/68, passou-se a dispor, outra vez, acerca da substituição tributária.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal⁴³, tornou-se imprescindível a criação de uma Lei Complementar de forma a instituir e regulamentar a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS. No entanto, o § 8º do art.34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT⁴⁴ consentiu que os Estados e o Distrito Federal, por meio de Convênio, dispusessem sobre a matéria, estabelecendo normas para regular provisoriamente, na falta de edição da Lei Complementar, no prazo ali fixado

A partir dessa permissão constitucional, os Estados e o Distrito Federal aprovaram o Convênio ICM 66/88⁴⁵. E, posteriormente em substituição ao convênio

⁴¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. l.], 31 dez. 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm#:~:text=Estabelece%20normas%20gerais%20de%20direito,natureza%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁴² BRASIL. **Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983**. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. [S. l.], 9 dez. 1983. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2044%2C%20DE,tribut%C3%A1rio%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁴³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

⁴⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias**. [S. l.: s. n.], 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁴⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. [S. l.], 14 dez. 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 10 jun. 2024.

em questão, foi promulgada a Lei Complementar 87/96⁴⁶ também conhecida como Lei Kandir, versando sobre a substituição tributária nos art. 6º a 10.

É relevante observar que desde 1966 já havia a previsão legal da Substituição Tributária no art. 128 do Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66⁴⁷, como modalidade de transferência de responsabilidade tributária. Dessa forma, não é uma figura nova no Sistema Tributário Brasileiro. A inovação surgiu através da Emenda Constitucional - EC 3/93⁴⁸ que incluiu o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988⁴⁹, polemizando a substituição tributária vista sob a ótica da ocorrência do fato gerador. Enquanto a figura presente no Código Tributário Nacional está relacionada com o sujeito passivo da obrigação tributária, a Constituição Federal além da abordagem do sujeito passivo, desloca a ocorrência do fato gerador.

Diante disso, este debate suscita controvérsias sobre a substituição tributária, dado que é criada uma obrigação tributária antes mesmo da materialização do fato gerador no mundo real, estabelecendo a ocorrência da figura do fato gerador presumido para obter uma relação obrigacional entre os Estados e os contribuintes. Para que haja uma relação tributária, é necessário que ocorra uma hipótese de incidência prevista na lei.

⁴⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 14 jun. 2024.

⁴⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 17 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁴⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

Vale resgatar a visão originária do mecanismo da substituição tributária, onde o contribuinte recolheria o imposto devido antecipadamente. Porém, esse imposto seria calculado sobre uma margem inferior à efetivamente agregada, e a diferença seria capaz de arcar com o custo financeiro da antecipação.

Por um lado, o Fisco garantiria uma arrecadação mais segura e célere, uma vez que essa seria recolhida antecipadamente. Por outro lado, teoricamente, a sonegação seria eliminada, pois concentraria a fiscalização na distribuição ou produção e substituindo uma gama de contribuintes descentralizados no varejo e as operações, uma vez realizadas, seriam definitivas.

A Constituição Federal⁵⁰ dispõe, em seu art. 24, ser da competência da União, dos Estados e do Distrito Federal, legislar concorrentemente sobre Direito Tributário. A União, através de lei nacional, estabelece normas gerais, ficando a cargo das leis estaduais de cada unidade da federação dispor sobre as peculiaridades de cada Estado, desde que não sejam contrárias à norma supracitada e à própria Constituição Federal.

O art. 155, XII, alínea b, da Carta Maior⁵¹ preconiza que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Nessa esteira, foi editada a LC 87/96⁵², também conhecida como Lei Kandir, que assegurava ao contribuinte substituído, no art.10 do referido instrumento jurídico, a restituição do valor recolhido na antecipação quando o fato gerador presumido não se realizasse.

Nesse sentido, a controvérsia estava na questão da restituição ou cobrança complementar do ICMS recolhido no regime de substituição tributária. Quando o fato

⁵⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

⁵¹ *Ibid.*, 1988.

⁵² BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

gerador legitimamente ocorre, mas não na dimensão monetária prevista na antecipação, uma vez que tanto a Constituição Federal quanto a Lei Complementar são omisssas nesse aspecto.

Assim, foi editado o Convênio ICMS 13/97⁵³, celebrado pelo CONFAZ, com o objetivo de atender à necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades federadas, com referência às normas atinentes à substituição tributária no ICMS. Entretanto, nem todas as unidades da federação participaram do referido convênio. Os Estados de São Paulo, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina não foram signatários, ficando para a lei local de cada Estado- membro dispor sobre a matéria

Nesse contexto, o Convênio em epígrafe dividiu os Estados e o Distrito Federal em dois blocos – os signatários e os não signatários. Vale ressaltar que, no que tange aos convênios celebrados, não há a necessidade de unanimidade dos Estados representados, daí a opção de os Estados aderirem ou não aos convênios.

É pertinente destacar que o regime de substituição tributária progressiva foi introduzido para mitigar distorções concorrenciais desleais, porventura, ocorridas no segmento da indústria automobilística, ao mesmo tempo que visava garantir a livre concorrência. As concessionárias de veículos das regiões Sudeste e Sul do Brasil se viam em cenário de concorrência desleal relativamente às concessionárias localizadas nas regiões Nordeste e Norte do país, devido à redução de alíquota do ICMS. Os preços de revenda estabelecidos pela indústria automobilística para as concessionárias situadas no Nordeste e Norte eram inferiores às demais, gerando uma vantagem competitiva tendo em vista tais concessionárias não recolherem o imposto pela alíquota interna.⁵⁴

⁵³ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ **Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997**. Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. [S. l.], 21 de mar. 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/.../>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁵⁴ BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem Econômica e Neutral Concorrencial Tributária: o Caso da Substituição Tributária “para frente”. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 28 p. 206-230, 2012, p.206.

Nessa esteira, o Estado atua na ordem econômica com o intuito de ajustar situações e princípios constitucionais e legisla de forma a abarcar essas situações distorcidas e alcançar o maior número de contribuintes. Assim, a substituição tributária “para frente” foi se desenhando para combater a sonegação (prejudicial, não só ao Estado, mas também ao ambiente de negócios econômicos concorrencial), ao mesmo tempo que facilita a fiscalização e arrecadação tributária.

1.2. Conceitos importantes em matéria tributária e princípios constitucionais

Para melhor compreensão da divergência doutrinária quanto à figura da substituição tributária, do fato gerador presumido e da base de cálculo, é necessário tecer alguns comentários acerca de determinados conceitos em matéria tributária.

No estudo clássico do Direito Tributário, para que transcorra a obrigação tributária, ou seja, o dever de recolher o tributo, é necessária a ocorrência da hipótese de incidência - situação descrita na lei - no mundo real, advindo assim o fato gerador do imposto, acontecimento do fato descrito na lei; subsunção do fato à norma.

Assim, a lei relata um fato e imputa a esse fato a consequência para produzir uma relação entre alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).

Em resumo, Hugo de Brito Machado⁵⁵ observa as definições de fato gerador da obrigação principal elencadas no art. 114 do Código Tributário Nacional - CTN⁵⁶, a saber:

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p.129-130.

⁵⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em:

- Situação - conjunto de fatos, é o fato, situação jurídica ou de fato, em amplo sentido. Toda e qualquer ocorrência, independente da vontade.
- Definida em lei - apenas a lei é o instrumento adequado para descrever a situação a qual o acontecimento faz nascer a obrigação tributária, é matéria inserida na reserva legal.
- Necessária - sem a previsão legal da situação não nasce a obrigação tributária. Assim, para surgir a obrigação tributária é preciso a ocorrência da situação prevista na lei.
- Suficiente - a situação descrita na lei é suficiente; é bastante para o surgimento da obrigação tributária.

Wanderley Federighi sintetiza a conceituação de fato gerador conforme o art. 114 do CTN⁵⁷ como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, o fato gerador é a ação que produz a obrigação tributária. Cada fato gerador deve ser considerado como autônomo, ou seja, cada fato produz um tributo.⁵⁸

O citado autor observa que o fato gerador tem aspectos: espacial (genérico e específico); temporal (momento); subjetivo (sujeitos: ativo e passivo); material (situação originária do fato gerador, comportamento).⁵⁹

Hugo de Brito Machado, destaca a diferença entre as expressões: “hipótese de incidência” e “fato gerador”. De acordo com o autor:

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei.”⁶⁰

⁵⁷ *Ibid*, de 1966.

⁵⁸ FEDERIGHI, Wanderley José. e NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. **Direito Tributário**. 4a ed - São Paulo: Atlas, 2008. - (Série fundamentos jurídicos), p.81-86.

⁵⁹ *Ibid*, p. 84.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. *Op.cit.* p.131.

Nos ensinamentos do referido autor, a “*hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

O citado autor aponta que muitas são as terminologias do fato gerador, tais como: hipótese de incidência realizada, fato típico tributário, fato tributável impositivo, entre outras⁶¹

Vittorio Cassone tece comentários sobre os arts.114 a 116 do CTN, que versam sobre o fato gerador, indicando que o art.114 do CTN, aponta que somente existe fato gerador se o fato ocorrido contiver em si a totalidade dos elementos estabelecidos na lei correspondente - descrição feita na lei do tipo tributário. No art.115, o fato gerador acessório é o disposto na lei que não está relacionado com a obrigação de pagar o tributo, assim, a obrigação acessória auxilia no cumprimento da obrigação principal. Já no art. 116, o fato gerador e seus efeitos são assinalados como ocorridos desde o momento em que forem verificadas as circunstâncias materiais necessárias para produzir os efeitos que lhes são característicos. No que se refere à situação jurídica, o fato gerador é considerado efetivo desde o momento de sua inserção nos moldes do direito aplicável.⁶²

Na lição do referido autor, quando o fato ocorrido se enquadra fielmente aos termos da lei ocorre a subsunção. Dessa forma, o fato gerador apresenta-se integrado ao Direito Tributário de forma inabalável e inevitável.⁶³

Geraldo Ataliba define subsunção como o “fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.”⁶⁴

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. *Op.cit.* p.130

⁶² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28a ed. São Paulo: Atlas, 2018, p.137-140.

⁶³ *Ibid*, p.137.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p.69.

No que tange à substituição tributária “para frente”, esta traz consigo o fato gerador presumido. De forma a detalhar a definição predita, explica-se que no momento do recolhimento do imposto ainda não ocorreu o fato gerador no mundo real, mas há a presunção de que o mesmo irá ocorrer.

No lição de Regina Helena Costa, a presunção é muito diferente da ficção. Geralmente destaca-se que a diferença básica entre uma e outra é que na ficção, a relação entre o fato conhecido e o desconhecido é improvável ou até inexistente; ao passo que na presunção é provável.⁶⁵ No entender de Costa, em homenagem ao princípio da realidade ou da verdade material, o uso de abstrações generalizantes, como ficções ou presunções, deve ser realizado somente em situações em que não seja possível a comprovação direta do fato sem excessivo custo ao Poder Público.⁶⁶

Ainda em conformidade com Regina Helena Costa, é importante trazer à baila que a utilização da presunção para o nascimento da obrigação tributária é contrária, inclusive, ao princípio da capacidade contributiva, apresentando-se, para a referida autora, a substituição tributária como uso inadequado da praticabilidade.⁶⁷

No que concerne a presunção da efetiva realização do fato gerador ao final da última etapa do ciclo operacional de comercialização, é relativa, *iuris tantum*, pois poderá não acontecer. Contudo, há forte probabilidade de ocorrer, estabelecendo, dessa forma, uma relação de estipular uma presunção legal e a existência de uma veiculação real entre a antecipação do imposto e o fato futuro tributável.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária - Exeçutibilidade da Lei tributária e Direitos do Contribuinte**. 1 ed. - São Paulo: Malheiros, 2007, p.168

⁶⁶ *Ibid*, p.239.

⁶⁷ *Ibid*, p.239.

Roque Antonio Carrazza leciona que a “presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido”, havendo assim uma “*probabilidade*” de ocorrência.⁶⁸

Ao passo que a ficção, para o citado autor,

“está na esfera da imaginação [...] é uma invenção do Direito [...] uma disposição legal que toma por verdadeiro o que, na realidade, inexistente. É, pois, um artifício técnico criado pelo legislador para transformar uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica.”⁶⁹

Em síntese, as presunções são fundamentadas em fatos verdadeiros – ou supostamente verdadeiros – que provavelmente ocorrerão; ao passo que a ficção se respalda em uma imaginação. No plano jurídico, a ficção é utilizada pelo legislador; assim, a lei atribui a determinado fato aspectos que não são reais.

Márcio Calvet Neves ressalta que anteriormente à EC 3/93⁷⁰, os doutrinadores e contribuintes eram maioria na alegação de inconstitucionalidade na presunção de um fato gerador futuro. Apoiava-se a inconstitucionalidade da tributação fundamentada em ficção e presunção, especialmente porque nunca o sujeito ativo teria segurança de que o fato gerador presumido iria ocorrer realmente.⁷¹

A ocorrência do fato gerador do imposto faz nascer a obrigação tributária que em definição de Vittorio Cassone:

“A obrigação tributária é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e a outra sujeito passivo (contribuinte), que, em vista desta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado *tributo*”⁷²

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32 ed., rev, ampl e atual./até a Emenda Constitucional n.99/2017.- São Paulo: Malheiros, 2019, p. 391.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32 ed., rev, ampl e atual./até a Emenda Constitucional n.99/2017.- São Paulo: Malheiros, 2019, p.395.

⁷⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 17 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

⁷¹ CALVET, Márcio Calvet. Inconstitucionalidade da Exigência do Complemento de ICMS Recolhido antecipadamente por Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 63, p.136-145, 2000. p.137.

⁷² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. *Op.cit.*, p.132

De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser dividida em principal (que tem relação com o tributo) e acessória (relativa aos deveres acessórios). A principal nasce com a ocorrência do fato gerador, ao passo que a acessória é decorrência da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas (obrigação de fazer ou não fazer), estabelecidas no interesse da fiscalização ou da arrecadação dos tributos.

Segundo Luciano Amaro, a obrigação tributária principal é:

“A relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o *pagamento do tributo*. Esse vínculo obrigacional se instaura com a ocorrência do fato gerador do tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária).”⁷³

Nessa esteira, outro conceito em matéria tributária importante e que também causa controvérsia na figura da substituição tributária é a base de cálculo do imposto.

Paulo de Barros Carvalho, define a base de cálculo como:

[...]a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. [...]

Na lição do referido autor, o instrumento jurídico da base de cálculo tem três funções diversas: mensuradora - mede as proporções reais do fato; objetiva - compõe a específica determinação da dívida; e comparativa - afirma ou infirma, confirma o real critério material da descrição incluída no texto da lei.⁷⁴

No âmbito da substituição tributária, o artigo 8º da Lei Complementar 87/96⁷⁵ estipula diversas formas de delimitar a base de cálculo do ICMS, a saber:

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 23a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.279

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

⁷⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

[...]

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Dessa forma, a lei complementar 87/96⁷⁶ dispõe sobre as formas de apuração da base de cálculo do imposto, que em resumo são: o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário (acrescido do custo da mercadoria e da margem de lucro ou valor agregado); preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado ou preço sugerido pelo fabricante ou importador, ou ainda preço com valor de pauta informado pelas administrações tributárias.

(LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

⁷⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

Nesse sentido, diante da ótica de Humberto Ávila,

[...] Em primeiro lugar, a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos, por violação ao disposto no art. 150, § 7º e art. 150, II, da CF/88;

Em segundo lugar, a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado, por violação ao disposto no art. 8º da Lei Complementar no 87 /96; [...] ⁷⁷

Nesse sentido, quando o legislador se utiliza de pauta fiscal acima da média, deixa de ser neutro com relação à concorrência e passa “a influenciá-la negativamente, em flagrante violação ao princípio da livre concorrência.”⁷⁸

Nesse contexto, a Súmula 431 STJ⁷⁹ preconiza que “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”

Importante enfatizar que o contribuinte não é compelido a adotar o preço de pauta como valor de venda, uma vez que este é apenas uma proposição como preço sugerido. Tal disposição encontra-se alinhada com o princípio constitucional da livre concorrência e livre iniciativa, conforme previamente estabelecido no caput, inciso IV do art. 170 da Carta Magna⁸⁰.

Dessa forma, é preciso diferenciar o regime de pauta com o uso dos preços indicados por órgão competente (PMC - Preço Máximo ao Consumidor) na composição da base de cálculo presumida do ICMS, nas operações com medicamentos em regime de substituição tributária.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os limites da padronização fiscal. **Revista da AJURIS**, ANO XXXII - nº 100 p. 169-185, dezembro de 2005, p. 185

⁷⁸ *Ibid*, p. 179.

⁷⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula nº 431, de 16 de julho de 2024**. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. [S. I.], 13 maio 2010. Disponível em: <chrome-extension://oemmndcblboiebfnladdacbfmadadm/https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/sumstj/article/download/5185/5310>. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

Acerca da diferença acima apontada, foi proferido pelo STJ, AgInt no PUIL 3674 / PR - Agravo Interno no Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei, processo 2023/0199824-1, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, ficando registrada com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. ICMS-ST. CONTRARIEDADE ÀS SÚMULAS N. 431 E 457 DO STJ. NECESSIDADE DE PROVA DA REPERCUSSÃO DAS BONIFICAÇÕES (DESCONTOS INCONDICIONAIS) AOS CONSUMIDORES FINAIS, PARA FINS DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. PRECEDENTES. BASE DE CÁLCULO COM UTILIZAÇÃO DO PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR (PMC). POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SOLIDARIEDADE ENTRE SUBSTITUÍDO E SUBSTITUTO NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS DE DIFERENTES ESTADOS OU DE CONTRARIEDADE À SÚMULA DO STJ.

1. [...]

2. Discute-se no presente pedido de uniformização de interpretação de lei federal a alegação de dissídio interpretativo em torno das Súmulas n. 431 e 457 do STJ, respectivamente, *in verbis*: "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida a regime de pauta fiscal" e "Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS".

3. O caso dos autos trata de ICMS-ST, e sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento no sentido da necessidade de prova da repercussão das bonificações (descontos incondicionais) aos consumidores finais para fins de exclusão da base de cálculo do ICMS-ST, de modo que tal exclusão não ocorre de forma automática na sistemática da substituição tributária, como pretende a requerente.

A propósito: AgInt no AREsp n. 2.219.883/GO, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/3/2023, DJe de 10/3/2023.

4. O acórdão da 4ª Turma Recursal, ora impugnado, encontra-se em consonância com a jurisprudência do STJ, a qual admite a utilização dos preços indicados por órgão competente (PMC) na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária, na forma do art. 8º, §§ 2º e 3º, da LC n. 87/1996, promovendo a diferenciação deste procedimento com a figura do regime de pauta fiscal. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.782.455/AL, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/4/2021, DJe 1º/7/2021; REsp 1.519.034/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe 16/11/2017; RMS 21.844/SE, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 5/12/2006, DJ 1º/2/2007, p. 392. [...]⁸¹

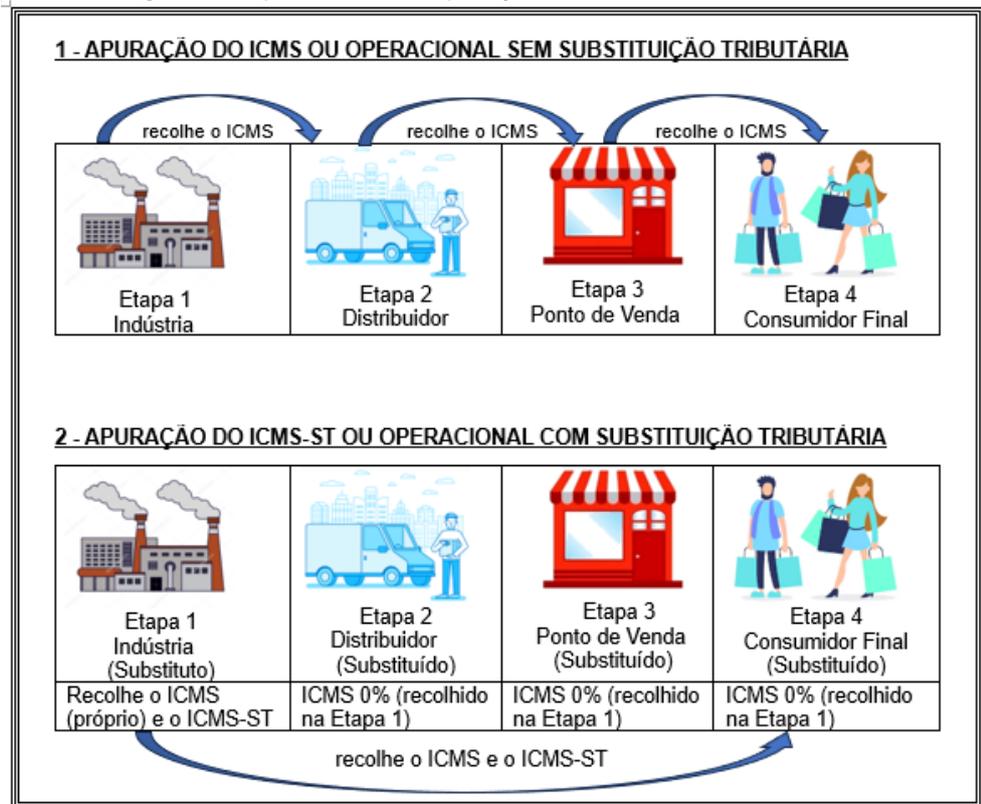
Nessa esteira, no mecanismo de arrecadação por substituição tributária “para frente”, é necessária que a base de cálculo, por vezes, seja estimada dado

⁸¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Pedido De Uniformização De Interpretação De Lei nº 3.674 / PR (2023/0199824-1), de 18 de junho de 2023.

que ainda não se é definido o valor real da operação. Ou seja, a expressão valorativa da última etapa do ciclo operacional. Na prática, comumente, ocorre a divergência entre o valor estimado e o efetivamente realizado.

Nesse contexto, a Figura 1 - Operacional de apuração do ICMS e ICMS-ST demonstra o mecanismo de tributação com e sem substituição tributária no ICMS.

Figura 1 - Operacional de apuração do ICMS e ICMS-ST



Fonte: Elaborado pela autora, 2024.

Dessa maneira, nas operações sem substituição tributária ou com apuração do ICMS normal, conforme apresentado na figura acima 1 - Apuração do ICMS ou operacional sem substituição tributária, o ICMS é recolhido a cada etapa ou ciclo operacional de comercialização da mercadoria.

Dessa forma, o ICMS é um imposto plurifásico pois incide em cada etapa do ciclo econômico de comercialização (apenas sobre o valor agregado a cada

fase); e não-cumulativo pois pode ser compensado o valor recolhido na etapa anterior.

Ao passo que, nas operações amparadas pelo regime de substituição tributária “para frente” representado na figura 1 item 2 - Apuração do ICMS-ST ou operacional com substituição tributária, tanto o ICMS da operação própria quanto o ICMS-ST referente às etapas subsequentes do ciclo operacional (aqui apresentadas como etapas 2, 3 e 4 - todos substituídos) são recolhidas na etapa 1 pelo substituto tributário.

Nesse sentido, para que o mecanismo do regime de substituição tributária, como instrumento técnico de arrecadação se operacionalize, é preciso obter a dimensão valorativa do preço ou valor final de venda ao consumidor, ainda que por estimativa, realizada pelo contribuinte substituído, na última etapa do fluxo de circulação da mercadoria ou produto (representada na figura 1 item 2 - apuração do ICMS-ST ou operacional com substituição tributária como etapa 4), sem considerar as etapas ou fases intermediárias (etapas 2 e 3), as quais não tem relevância para a apuração do tributo, traduzindo assim, por um lado, a simplificação tributária.

Vale destacar que as presunções tributárias são ferramentas legais utilizadas pelo Estado para facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos, e, usualmente, são aplicadas ao fato gerador e à base de cálculo. No fato gerador, as presunções possibilitam que o Estado assuma a ocorrência de determinado evento, tal como a obtenção de lucro. Na base de cálculo, essas presunções determinam valores máximos ou mínimos sobre os quais haverá incidência do tributo, simplificando o processo tributário.

Não obstante essas presunções serem necessárias, é fundamental garantir que não gerem excessos e injustiças, sendo essencial o equilíbrio e a harmonia entre a eficiência da arrecadação e a justiça fiscal.

Outro aspecto relevante em matéria tributária é a definição do agente responsável pelo recolhimento do imposto, ou seja, quem é o sujeito passivo tributário. Acerca disso, Geraldo Ataliba explica que:

O importante é, a este propósito, sublinhar bem que a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária depende da hipótese de incidência, que é prefixada - no Brasil - pela Constituição.⁸²

Vale ressaltar que, em consonância com o art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN⁸³, o sujeito passivo da obrigação tributária é um gênero composto por duas espécies: o contribuinte - que está relacionado pessoalmente e diretamente com o fato gerador tributável que é uma maneira de demonstrar sua capacidade contributiva - e o responsável, tendo essa figura como não sendo o contribuinte, ou seja, não tem relação direta com o fato tributável, está obrigado ao recolhimento do tributo por força expressa da lei.

Leandro Paulsen ressalta que as obrigações do responsável ou do substituto não estão instituídas na relação contributiva pois nem o substituto, nem o responsável são contribuinte, essas obrigações estão inseridas no dever corrente de cooperação com a Fazenda, podendo essa relação abarcar outro tipo de posicionamento mais complexo.⁸⁴

Para Marçal Justen Filho, quando ocorre a substituição, há duas normas jurídicas, uma principal ou autônoma, ou seja, é definida hipótese de incidência, sujeito passivo ou, no entender do autor, o destinatário legal tributário.⁸⁵ Em sequência, a outra norma é definida como de substituição ou não autônoma, contendo, também, hipótese de incidência, previsibilidade da ocorrência do fato tributável da norma principal e ainda a observação de uma situação de poder jurídico. E

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. *Op.cit.* p.89.

⁸³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: [⁸⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. *Op.cit.*, p. 36.](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTU-BRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tri-but%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 08 jun. 2024.</p></div><div data-bbox=)

⁸⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p.273

que, em consequência dessa situação, o destinatário legal tributário está submetido à vontade de um terceiro, no que tange à riqueza a que aponta a hipótese de incidência da norma principal, não sendo possível desvincular a norma não autônoma da norma autônoma. Para o referido autor, a determinação subjetiva da norma principal é substituída pela norma acessória, havendo uma distorção na materialidade da hipótese de incidência.⁸⁶

A substituição tributária é um mecanismo facilitador da arrecadação e visa simplificar a tributação e ajustar algumas distorções tributárias na ordem econômica. Além disso, tende a possibilitar a perspicácia da fiscalização no combate à sonegação fiscal consagrado pelo princípio da praticidade.

A fiscalização é concentrada em um contribuinte, ao invés de diversos contribuintes pulverizados na última etapa do ciclo operacional. Substituindo assim, uma série de contribuintes atacadistas, varejistas e revendedores de mercadorias, como: combustíveis, veículos, cigarros, entre outros; mercados concentrados na distribuição ou produção e descentralizados no varejo.

Nesse sentido, a substituição tributária vale-se da legislação em massa para alcançar a justiça geral, utilizando a tributação padronizada. Vale destacar que a padronização considera dados e valores estimados por critérios que atendam a maioria dos casos.

Por um lado, a substituição tributária, não abarcará todos os casos conforme a justiça individual e sim a de acordo com justiça geral, atingindo a maior parte dos contribuintes. Por outro lado, deve ser mantido uma razoabilidade na padronização e não haver discrepância capaz de gerar mais desigualdade que a generalidade dos casos.

No entender de Humberto Ávila, na tributação padronizada, em massa, o legislador não se afasta do princípio da igualdade, pelo contrário. Objetiva-se a pro-

⁸⁶JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986, p.348.

dução igualitária, o que tem potencial para reproduzir um sistema deficitário de verificação individual da capacidade do contribuinte, buscando o princípio da igualdade geral.⁸⁷

Ávila utiliza-se de uma metáfora para essa padronização tributária. Em oposição ao termo “sob medida” seria utilizada a expressão “tamanho único”, de modo a ser utilizada pela maioria, mediante ausência de ajustes frequentes. Aduz ainda, como exemplo, a pauta fiscal na substituição tributária que efetivamente traduzem os valores médios praticados.⁸⁸

Segundo os ensinamentos de Marçal Justen Filho, há 3 quesitos para autorização da substituição tributária, quais sejam:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e
- c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária⁸⁹

De acordo com Marco Aurélio Greco, o termo utilizado - tal e qual “substituição tributária” - não é uma expressão adequada ao fato em si uma vez que o termo é uma “figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária”. É um sujeito que o legislador designa, no lugar do contribuinte, com o objetivo de atribuir a responsabilidade tributária. Trata-se de alguém que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, entretanto, de alguma forma, está vinculado ao contribuinte. Assim, a figura jurídica da “substituição tributária” que a Teoria do Direito Tributário tem conhecimento é constituída em atribuir a alguém “a responsabilidade por dívida alheia”.⁹⁰

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os limites da padronização fiscal*. *Op.cit.*, p. 172-173.

⁸⁸ *Ibid*, p.173.

⁸⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. *Op.cit.*, p.275.

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (Antecipação do Fato Gerador). 2 ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 12.

De acordo com Greco, a substituição tributária é a qualificação subjetiva de uma terceira pessoa, com o intuito de atribuir a responsabilidade pelo recolhimento de um tributo; uma escolha legislativa legítima. Entretanto, deve ocorrer a condição acerca da existência de alguma ligação entre o fato gerador, o contribuinte, e o terceiro designado pela lei. E, ainda sob o prisma do mesmo autor, para o legislador e para alguns operadores práticos, a substituição tributária é uma figura em que se exige o tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador.⁹¹

Para João Luiz Coelho da Rocha, a substituição tributária foi criada para facilitar a arrecadação e o controle tributário. Contudo, deve-se observar que não é permitido o desvio para uma cobrança a mais do tributo, seja ele maior que sua base de incidência prevista por lei, tampouco indispor o direito à restituição do que foi cobrado a mais, mediante tal acréscimo. E ainda, que não se adequou ao que correspondia legalmente, sob alegação de que o mecanismo desse tributo proporciona a transferência do encargo financeiro. Segundo o mesmo autor, esse ato é ilegal, indo contra a moralidade e contra as pessoas jurídicas que recolhem seus impostos em dia.⁹²

Em suma, a substituição tributária tem por essência a praticidade. Nas palavras de Eduardo Maneira.

em vez de fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se duas ou três indústrias tabagistas; em vez de fiscalizarem milhares de pontos de bebida, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja.⁹³

Entretanto, a expressão “substituição tributária” que tem sido contemplada no § 7º do art.150 da Constituição Federal de 1988⁹⁴ não está adequadamente aplicada, conforme será visto adiante, pois “substituição tributária”, conforme nosso

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (Antecipação do Fato Gerador). 2 ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 12-13.

⁹² ROCHA, João Luiz Coelho da. Substituição Tributária ou Confisco? **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 67 p. 105-108, abril de 2001.

⁹³ MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 95 p. 56-64, agosto de 2003, p.57-58

⁹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2024

Código Tributário, diz respeito à atribuição da responsabilidade tributária à determinada pessoa, escolhida pela lei, pelo pagamento de dívida alheia; ao passo que a vislumbrada na Constituição, além dessa atribuição ainda há o deslocamento do fato gerador.

Perante tal cenário, Ricardo Siqueira de Carvalho disserta sobre a origem da substituição tributária, uma vez que esta tem suas raízes nos sistemas jurídicos estrangeiros e foi exaustivamente debatida entre eles, antes mesmo de ser aportada no direito brasileiro.⁹⁵

Emergem como aspecto relevante, de acordo com Carvalho, as divergências doutrinárias, as quais decorrem de análises realizadas sob a ótica de normativos estrangeiros, muitas vezes desconsiderando a devida atenção ao sistema jurídico nacional. Além disso, evidencia-se também o desacordo acerca da modalidade na doutrina brasileira, fatores estes que têm maior complexidade tanto à compreensão quanto à aplicação dessa modalidade tributária.⁹⁶

Dentre as discordâncias apresentadas pelos doutrinadores, destaca-se o deslocamento do fato gerador em que a figura da substituição tributária contemplada na Constituição faz.

No tocante à hipótese de responsabilidade tributária em função de um evento futuro, o § 7º do art. 150 da Carta Maior⁹⁷, inserido no nosso ordenamento jurídico-constitucional pela Emenda Constitucional nº 3/93, detalha, a seguir *in verbis*:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador

⁹⁵ CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: Estrutura e Função**. Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira. Tese de Doutorado (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2024

deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁹⁸

Ante tal contexto, Misabel Abreu Machado Derzi elabora uma análise minuciosa quanto ao fato gerador mencionado acima, resumindo-o como o evento delimitado na norma básica, estabelecendo assim um vínculo direto. Por outro lado, na norma secundária o acontecimento não é presumido, ocorrendo anteriormente ao fato descrito na norma básica.⁹⁹

A exemplo ilustrativo destaca-se o Imposto de Renda, cujo procedimento visa a apuração da renda do contribuinte ao término de um período determinado. Contudo, é possível que ocorram ajustes ou excessos em relação ao valor apresentado – sem o comprometimento patrimonial. Em seguimento, a presunção do fato ocorre ao fim do período-base, e conseqüentemente o responsável deve quitar o tributo conforme a presunção do fato gerador. Em suma, a correção não pode ser evitada, uma vez que os pagamentos realizados de forma antecipada serão compensados com o imposto devido eventuais excedentes que devem ser restituídos ao contribuinte.¹⁰⁰

O art. 128 do CTN estabelece que a “lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”¹⁰¹, restringindo a escolha do responsável. Não é qualquer vinculação que possibilita a responsabilização de um terceiro. Essa vinculação deve assentir a esse terceiro ser elegível como responsável.

⁹⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 17 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual**. In. Tributos e Direitos Fundamentais. FISCHER, Octavio Campos (Coord.). São Paulo: Dialética, 2004, p. 271

¹⁰⁰ *Ibid*

¹⁰¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 14 jun. 2024.

Conforme Vittorio Cassone, a responsabilidade por substituição tributária ocorre no nascimento da obrigação tributária, desde logo em face de uma pessoa distinta daquela que se encontra em relação econômica com o fato, ato ou situação tributados. É a respectiva lei que substitui o sujeito passivo direto do indireto.¹⁰²

Na definição de Paulo de Barros Carvalho

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais¹⁰³

Nesse contexto, o art. 121 do CTN, prevê:

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. (grifo nosso)¹⁰⁴

Nesse contexto, o sujeito passivo pode ser direto - o contribuinte que está relacionado diretamente com o fato tributável ou pode ser indireto - o responsável que, sem ter relação direta do com fato tributável, a lei atribui o dever de pagamento do tributo acontecendo assim, a substituição por força da lei.

Dessa forma, de acordo com o ordenamento jurídico predito, no regime de substituição tributária para frente, o contribuinte substituto é indicado antes mesmo da existência do contribuinte substituído.

Na lição de Hugo de Brito Machado,

¹⁰² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**, *Op.cit.*, p.154.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. *Op.cit.*, p. 337.

¹⁰⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em:

“A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato imponible*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.”¹⁰⁵

Nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, o sujeito ativo é “a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a hipótese de incidência, integrando seu aspecto pessoal.” Assim, o credor da obrigação tributária é o sujeito ativo.¹⁰⁶

Nesse cenário, a complexidade em torno da substituição tributária é evidente, tendo isso ocasionado diversas obrigações acessórias do sistema tributário.¹⁰⁷

Adicionalmente, Paulo Victor Vieira da Rocha discorre sobre a complexidade enfrentada na análise da proporcionalidade no que concerne à cobrança de tributos, por meio da substituição tributária “para frente”. De acordo com o autor, para obter êxito no alcance da obtenção de arrecadação eficiente é crucial considerar a premissa da realização de uma tributação justa, adequada e necessária, de forma a evitar distorções decorrentes das médias dos valores obtidos.¹⁰⁸

Bernard Appy destaca que as várias obrigações acessórias do sistema tributário afetam a produtividade de um país, por meio do “custo acessório de cumprimento das obrigações tributárias”.¹⁰⁹

O referido autor aponta que:

“Este custo é usualmente chamado de custo de conformidade tributária. Quanto maior este custo, maior o impacto negativo sobre a produtividade do país, pois o trabalho e o capital alocados no cumprimento das obrigações tributárias acessórias poderiam estar alocados na produção de bens e serviços finais”¹¹⁰

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. *Op.cit.* p.124.

¹⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. *Op.cit.*, p.83.

¹⁰⁷ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: Entre a capacidade contributiva e a praticidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 181.

¹⁰⁸ *Ibid*, p. 185.

¹⁰⁹APPY, Bernard. **Tributação e Produtividade no Brasil**. Texto publicado como capítulo do livro “Anatomia da Produtividade no Brasil”, organizado por Regis Bonelli, Fernando Veloso e Armando Castelar Pinheiro. Rio de Janeiro. Elsevier: FGV/IBRE, 2017. Disponível em https://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_e_Produtividade_1708.pdf acesso em: 16 jun 2024

¹¹⁰*Ibid*.

Nesse cenário, a substituição abordada no § 7º do art. 150 da Constituição da República de 1988¹¹¹ anteriormente transcrito faz a junção de dois instrumentos: 1) a figura contemplada no Código Tributário, que versa sobre a transferência da responsabilidade pela obrigação do recolhimento do imposto a um terceiro; e 2) a inovação da antecipação do recolhimento do imposto sem a ocorrência facta do fato gerador do imposto ou seja, exigibilidade do recolhimento antecipado do imposto devido na fase final do fluxo de comercialização da mercadoria, para a fase inicial do ciclo, abarcando o aspecto temporal do fato gerador.

A antecipação pode ocorrer com ou sem substituição. A antecipação estabelecida no texto constitucional supracitado não específica, no que diz respeito à atribuição, se a responsabilidade de recolher o tributo está relacionada ao próprio contribuinte (sem substituição) ou se, além de ocorrer antecipação, será adicionada uma qualificação passiva determinada (com substituição), ficando para a lei prever quem será o contribuinte substituto.

Para Hugo de Brito Machado, o direito de recolher um imposto após a ocorrência do devido fato gerador, como também o direito de suportar somente aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica depois do acontecimento dessa, “é um direito fundamental do contribuinte, o primeiro e de todas as pessoas, o segundo, mais abrangente”¹¹²

Mediante a utilização do regime de substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se efetivar, o contribuinte tem direito à restituição imediata da quantia recolhida, à custa da não-concretização da operação posterior ou então, caso essa ocorra sob condições.

¹¹¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2024

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 87 p. 54-80, dezembro de 2002, p.56.

No que concerne à substituição tributária, mesmo tendo a constitucionalidade deste regime declarada, os doutrinadores divergem quanto à ofensa ou não desse instituto aos princípios constitucionais.

Quanto aos princípios e interpretação da Constituição, Paulo Bonavides cita que:

... não se deve interpretar isoladamente uma norma constitucional, uma vez que do conteúdo geral da Constituição procedem princípios elementares da ordem constitucional, bem como decisões fundamentais do constituinte, que não podem ficar ignorados, cumprindo levá-los na devida conta por ensejo da operação interpretativa, de modo a fazer a regra que se vai interpretar adequada a esses princípios ou decisões.¹¹³

De acordo com Roque Antonio Carrazza, “a supremacia dos princípios constitucionais está sublinhada na Carta Magna, que, em mais de uma passagem, impõe severas sanções pela desatenção de qualquer deles.”¹¹⁴

A questão da constitucionalidade, ou não, da substituição tributária como modalidade de transferência tributária divergia a doutrina. Alguns autores como Aires Barreto e Geraldo Ataliba contestam a figura da substituição, porque segundo eles, viola princípios constitucionais tributários, como o da capacidade contributiva, o da não-cumulatividade, o da tipicidade tributária e o preceito constitucional atributivo de competência tributária aos Estados-membros.¹¹⁵

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, o art.150, § 7º, da Carta Maior, é um exemplo de norma constitucional ditada em nome da praticidade. Para a autora, esse permissivo constitucional reproduz um abrandamento da capacidade contributiva e da justiça, ainda que não caracterize um rompimento com a legalidade. Mas com a complexidade do sistema jurídico, reflexo, inclusive, da era pós-moderna, há a necessidade de uma simplificação e aplicação de normas em massa. E, nesse sentido, o

¹¹³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31a ed., atualizada. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 530-531.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. *Op.cit.*, p.52-53.

¹¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

princípio da praticidade se impõe, acarretando, segundo a autora, perda da força normativa do Direito e, especialmente, quebra ou abrandamento de grandes princípios constitucionais.¹¹⁶

A mesma autora aponta que, por um lado, a praticabilidade não está disposta expressamente em nenhum texto da Constituição e, por outro lado, está em todos os artigos da Constituição, pois não teria sentido as leis não serem exequíveis, viáveis. Assim, o legislador cria ficções, presunções e padronizações com o intuito de “viabilizar os seus próprios comandos.”¹¹⁷

Nesse sentido, vale a utilização da praticidade na busca pela simplificação tributária, tendência mundialmente almejada, com o convívio harmônico entre estes dois valores: praticabilidade e justiça tributária.

Nos ensinamentos de Schoueri, no Direito, em especial, no Direito Tributário, os princípios emanam ainda com maior intensidade, uma vez que não são somente resultado de estudo científico e sim, alvo de atividade legislativa. Da complexidade de normas editadas pelas mais diferentes esferas, “extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário”¹¹⁸, que são os princípios jurídicos, valores de relevância reconhecida pelo legislador, até mesmo o legislador constituinte, e que se considera serem observados tanto pelo próprio legislador como também pelo aplicador da norma tributária.¹¹⁹

De acordo com o referido autor, às vezes, os princípios são ditos pelo próprio legislador. E, em matéria tributária, o texto constitucional expressa os “princípios gerais”, em outras ocasiões, os princípios não são expressamente apresentados,

¹¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual**. In. Tributos e Direito Fundamentais. *Op.cit.*, p.264-265.

¹¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, nº 47 p. 166-179, ANO 13, janeiro-março de 1989, p.176

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009, p. 289

¹¹⁹ *Ibid.* p. 289

mas advém “de uma leitura atenta dos textos legais”, como o princípio da segurança jurídica, por exemplo.¹²⁰

Nesse contexto, a substituição tributária visa a simplificação da arrecadação e a fiscalização eficiente de imposto, porém deve ser aplicada de maneira a garantir sua praticidade, sem prejudicar a capacidade contributiva dos agentes econômicos e sem comprometer a justiça fiscal.

No entender de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “A ideia de capacidade contributiva, o seu conteúdo, serve de parâmetro para analisarmos o maior ou menor teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários.”¹²¹

Nesse cenário, os princípios constitucionais são essenciais para garantir a equidade e a justiça fiscal. Um desses princípios é o da capacidade contributiva, que preconiza que os tributos devem ser proporcionais à capacidade econômica do contribuinte, o que implica levar em consideração a realidade financeira dos agentes envolvidos na cadeia produtiva.

Nesse aspecto, Paulo Victor Vieira da Rocha aponta que, “ao tomar como base manifestações de riqueza estimadas e não efetivadas, pode restringir o princípio da capacidade contributiva”¹²²

Nessa esteira, outro princípio a ser destacado é o da praticidade tributária, o qual conforme as palavras de Carlos Renato Cunha, pode ser definido de maneira sintética, a saber:

Praticabilidade tributária é a denominação que se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a ótica estatal, em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina.¹²³

Na apreciação da ADI 1851/AL¹²⁴, os ministros divergiram em seus votos quanto à substituição tributária. Para alguns, violavam princípios constitucionais, como

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009, p. 289

¹²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev. atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 74.

¹²² ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: Entre a capacidade contributiva e a praticidade**. *Op.cit.*, p.28.

¹²³ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade**. 1ª ed. - São Paulo: Almedina, 2021, p. 357.

¹²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º

a segurança jurídica e a capacidade contributiva. Para outros, defendem sua legitimidade com base na praticidade administrativa. Essa divisão reflete a natureza dinâmica dos princípios constitucionais, que podem se sobrepor conforme as circunstâncias, sem desmerecer a importância de nenhum deles ou mesmo ferir um ao outro.

Em voto exarado pelo Ministro Ilmar Galvão (Relator) na ADI 1851/AL¹²⁵, são indicadas objeções feitas por alguns tributaristas sobre a substituição tributária ao modelo existente à época, que não passaria de confisco, para uns, já para outros, seria um empréstimo compulsório sem garantias constitucionais, e ainda que fere princípios como da capacidade contributiva, da legalidade ou mesmo da não-cumulatividade. Essas objeções foram enfrentadas e afastadas por decisões judiciais anteriores, como o RE 213.396 STF¹²⁶, que decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária.

No voto do Ministro Maurício Corrêa no RE acima, esse ressalta “não haver ofensa aos princípios da capacidade contributiva e, tampouco, ao da não-cumulatividade”.¹²⁷

Por outro lado, o voto vencido do Ministro Carlos Velloso, defende a restituição indicando a possibilidade de o Fisco fixar na pauta de valores um valor muito superior ao praticado no mercado. E, assim, ocorrerá o enriquecimento ilícito do poder público pois terá se locupletado ilicitamente.¹²⁸

do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹²⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 – São Paulo de 02 de Agosto de 1999**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. I.], 2 ago. 1999. Disponível em: <chrome-extension://oemmnadbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹²⁷ *Ibid.* p.174

¹²⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 – São Paulo de 02 de Agosto de 1999**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo.

Dentre outros princípios destacados na substituição tributária o do não confisco e o da capacidade contributiva são amplamente debatidos. Enquanto o princípio do não confisco objetiva garantir que a tributação não seja excessiva a ponto de comprometer a atividade econômica ou mesmo a própria subsistência do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva visa proteger o contribuinte para que a tributação seja proporcional à sua capacidade econômica.

O princípio constitucional da livre iniciativa e da livre concorrência estabelecidos no art. 170, caput, IV, da Constituição Federal¹²⁹, são fundamentais para evitar ou mitigar práticas que prejudiquem a concorrência leal no mercado, promovendo um ambiente econômico saudável e dinâmico. Por outro lado, se essas premissas não forem bem articuladas com operacionais funcionais e viáveis, podem gerar distorções mercadológicas piorando o ambiente de negócio.

Na teoria tributária, outro princípio fundamental para evitar distorções econômicas no sistema tributário, é o princípio da neutralidade. Assim, os impostos devem garantir a neutralidade fiscal de forma a não interferir nas decisões dos agentes econômicos.

1.3. Substituição Tributária à luz do Supremo Tribunal Federal

Por ocasião do julgamento, em 02-08-1999 pelo Tribunal Pleno do STF, do RE 213396-5/SP¹³⁰, Ministro Relator Ilmar Galvão, o regime de substituição tributária para frente foi julgado constitucional, no que concerne aos Convênios

Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. I.], 2 ago. 1999. Disponível em: <chrome-extension://oemmnrcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹²⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹³⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão. **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 – São Paulo de 02 de Agosto de 1999**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. I.], 2 ago. 1999. Disponível em: <chrome-extension://oemmnrcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

66/88¹³¹, 107/89¹³² e a lei paulista 6374/89¹³³; o referido RE teve como parte Recorrente o Estado de São Paulo e como Recorrido a Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A; com a seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.

(RE 213396, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02-08-1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383) ¹³⁴

A partir de inúmeras ações a favor da inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS como substituição tributária, os governos estaduais conseguiram legitimar essa exigência antecipada com a aprovação, pelo Congresso Nacional, da Emenda à Constituição nº 3/93, inserindo o § 7º no art. 150 da Carta Maior.

¹³¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasília). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. **Convênio nº 66/88**. [S. l.], 14 dez. 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹³² MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores. **Convênio nº 107/89**. [S. l.], 16 out. 1989. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/CV107_89. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹³³ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do ICMS. [S. l.], 1 mar. 1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão. **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 – São Paulo de 02 de Agosto de 1999**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. l.], 2 ago. 1999. Disponível em: <chromeextension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

Assim, sedimentada estava a constitucionalidade da substituição tributária, enquanto transferência da sujeição passiva; bem como a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, matéria disposta no § 7º do art. 150 da Constituição da República de 1988.

No julgamento da ADI 1851/AL¹³⁵ – Min Relator Ilmar Galvão, em 08.05.2002 pelo Tribunal Pleno, que teve como parte Requerente a Confederação Nacional do Comércio – CNC e Requeridos o Governador do Estado de Alagoas; Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e Distrito Federal, foi declarada a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997, ficando registrada com a seguinte ementa:

EMENTA: 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 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

¹³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

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.

(ADI 1851, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08-05-2002, DJ 22-11-2002 PP-00054 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 PUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060).¹³⁶

Em voto prolatado na referida ADI 1851/AL, o Ministro Relator Ilmar Galvão destacou que aceitar um modelo diferente da definitividade da substituição tributária inviabilizaria o próprio instituto pois retornaria ao regime de apuração mensal do tributo. E, por conseguinte, seria abandonar um instrumento de cunho prático capaz de viabilizar o alcance da tributação em setores de difícil abarcamento para a fiscalização e arrecadação. E ainda, com vantagem para o contribuinte, uma vez que há redução acentuada do custo operacional e conseqüentemente diminui a evasão fiscal.¹³⁷

No mesmo sentido, são destacados trechos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence o qual enfatizou que:

A Constituição autorizou, com a chamada “substituição tributária para frente”, tomar como fato gerador um fato presumido; com sua dimensão material igualmente presumida [...] esta presunção não pode ser arbitrária. [...] Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição Federal é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto.
[...]

¹³⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹³⁷ *Ibid.*, 2002.

A Emenda Constitucional 03/93, de que resultou o § 7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se esta é negando a efetividade no sentido principal.¹³⁸

O Ministro Sydney Sanches, por sua vez, ponderou em seu voto na ADI supracitada, que:

Se se entender que, tanto a complementação quanto a restituição, decorrente do valor da operação subsequente, devem ser complementadas, então estará **esvaziado** o próprio instituto da substituição, em seus razoáveis objetivos. E não se deve interpretar qualquer norma jurídica, sobretudo de índole constitucional, **que a esvazie ou a torne inócua**.¹³⁹ (grifo nosso)

Contrariando a tese, o Ministro Carlos Velloso, em voto vencido, ponderou que:

o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato imponible, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato imponible. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa.

[...]

[...] na substituição tributária “para frente”, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.¹⁴⁰

O Ministro Marco Aurélio (Presidente), acompanhou o voto vencido e enfatizou que:

[...] é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção - presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no da realidade. Isso porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque

¹³⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. . Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹³⁹ *Ibid.* p.183

¹⁴⁰ *Ibid.* p.177-179

difícilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador.¹⁴¹

Nesse cenário, na Ação Direta de Constitucionalidade – ADI 1851/AL¹⁴² prevaleceu a restituição do ICMS-ST e a definitividade da substituição tributária, por maioria de votos, vencidos os votos dos Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio (Presidente).

No entanto, no âmbito do Tema 201, houve uma mudança de posição do STF, passando a apoiar a restituição, modelo então adotado pelos Estados e Distrito Federal, em função da repercussão geral - RE 593.849 MG.¹⁴³

No Recurso Extraordinário 593.849 MG, julgado em 19-10-2016 pelo Tribunal Pleno do STF – Min Relator Edson Fachin – em que figuraram como parte Recorrente a Parati Petróleo Ltda e como Recorrido o Estado de Minas Gerais e ainda, como *Amicus Curiae* o Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV, o Distrito federal, o Estados do Acre e outros, foi fixada a tese ao Tema 201 de repercussão geral, com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. **Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente**

¹⁴¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁴² *Ibid.*

¹⁴³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017).¹⁴⁴ (grifo nosso)

Conforme relatório do Ministro Edson Fachin (Relator), o recurso extraordinário anteriormente citado, interposto fundamentado no art. 102, III, "a", do Texto Constitucional, indicando violação ao art. 150, IV, §§2º e 7º, da Constituição Federal¹⁴⁵. Tendo como razões de recurso:

[...] sustenta-se que a não realização do fato gerador presumido abarca "*tanto a hipótese em que o fato material não se realiza quanto a hipótese de eventual saída de mercadorias por preço inferior àquele que serviu de base de cálculo para o imposto*". (fl. 273)

Alega-se, ainda, que "*o ICMS é um imposto não-cumulativo por expressa determinação constitucional (art. 150, §2º, CF/88), o que impede, em última análise que a base de cálculo estimada pela Fazenda Estadual seja superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, sob pena de se proceder a um*

¹⁴⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁴⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

verdadeiro confisco, o que é terminantemente vedado pela Carta Magna (art. 150, inciso IV)”. (fl. 273).¹⁴⁶

O Ministro Edson Fachin pontuou ainda em seu voto que:

[...] colhe-se da jurisprudência desta Corte que a razão precípua da constitucionalidade do art. 150, §7º, da Constituição Federal, é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove a comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias.

[...]

o princípio da praticidade tributária encontra freio nos igualmente normativos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco, assim como na arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.¹⁴⁷

E em continuidade, sintetizou que “a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.”¹⁴⁸

O Ministro Luís Roberto Barroso, acompanhou e voto do relator e destacou que:

[...] havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido.

[...]

Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior.

[...]

consideraria que viola tanto a capacidade contributiva quanto a razoabilidade o Poder Público, tendo a base de cálculo efetiva e real, tributar presumidamente a maior numa determinada operação.¹⁴⁹

O Ministro Dias Toffoli divergiu da tese e ressaltou que:

¹⁴⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁴⁷ *Ibid.* p.21-22

¹⁴⁸ *Ibid.* p.24-25

¹⁴⁹ *Ibid.* p.40-41

[...] foi reiterado, por mais um dos colegas que são favoráveis a essa mudança jurisprudencial, que essa diferença seria tanto em favor do contribuinte, que, ao pagar o valor definitivo, pagou a mais do que o valor presumido, quanto em favor do fisco.

[...]

Diante de duas soluções que param em pé, que têm fundamentos sólidos, eu vou pedir vênias ao Relator e aos que o acompanharam, com sólidos fundamentos, para trazer uma solução mais prática. E a solução mais prática, mais pragmática que entendo que traz menos conflituosidade e pacífica mais o tema é manter a jurisprudência.¹⁵⁰

O Ministro Gilmar Mendes, também divergindo e seguindo ao pragmatismo, proferiu voto ressaltando que a questão era determinante para o fracasso ou sucesso de políticas públicas, uma vez que, a depender do modelo adotado de substituição tributária, com possibilidade de compensação afeta o mecanismo de tributação. Seguindo, o Ministro Gilmar Mendes, argumentou, em síntese, que a substituição tributária com o modelo de apuração débito-crédito talvez a tornasse inócua, trazendo à tona sua preocupação com uma mudança jurisprudencial estar tornando inútil a própria mudança constitucional e que poderiam desajustar um sistema que funciona e que o valor presumido não denota um valor ficto ou arbitrário.¹⁵¹

Ponderou também o Ministro Gilmar Mendes em seu voto que:

[...]voltando ao argumento da praticidade - que, ao abrimos para essa verificação, estejamos perdendo de vista que estamos falando, não de milhares, mas de milhões de relações que se realizam diuturnamente e que cumprem esse determinado modelo, claro, dentro de uma dada racionalidade. Se voltarmos a espiolar isso um a um, vamos, de fato, abrir a caixa de Pandora desse sistema e, talvez, torná-lo inútil. Na questão da interpretação desse dispositivo, a mim, me parece que o elemento-chave é este: será que, depois de ter de fazer a avaliação de cada operação, vai fazer sentido ainda a substituição tributária?¹⁵²

¹⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁵¹ *Ibid.* p.70-74

¹⁵² *Ibid.* p.71

Assim, por maioria de votos, o plenário do STF apreciou o Tema 201¹⁵³ de repercussão geral e deu provimento do RE, mudando o entendimento da Suprema Corte e prevalecendo a restituição da quantia paga a maior no regime de substituição tributária.

Quanto aos efeitos da Decisão proferida, vale ressaltar que:

[...] o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.¹⁵⁴

Nessa esteira, a modulação dos efeitos de uma decisão possibilita que o tribunal leve em consideração não somente os interesses das partes envolvidas no caso em questão, mas também as implicações mais amplas que a decisão proferida pode impactar no ordenamento jurídico e na sociedade em geral. Deve-se atentar ao princípio da segurança jurídica, que é primordial para manutenção da estabilidade nas relações jurídicas e sociais, evitando as incertezas e surpresas que possam ser prejudiciais à confiabilidade do sistema jurídico.

¹⁵³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁵⁴ *Ibid.*

Apesar das ADI 2777/SP¹⁵⁵ e ADI 2675/PE¹⁵⁶ terem ficado sobrestadas aguardando o julgamento do RE 593849/MG, alguns votos já haviam sido proferidos.

Nesse sentido, a ADI 2777/SP, julgada em 19-10-2016 pelo Tribunal Pleno – Min. Relator Cezar Peluso e Min. Redator do acórdão Ricardo Lewandowski -, teve como parte Requerente o Governador do Estado de São Paulo, registrada com a ementa a seguir:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INCISO II DO ART. 66-B DA LEI 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO (ACRESCENTADO PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 2777, Relator(a): CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017) ¹⁵⁷

¹⁵⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016.** Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁵⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003.** [S. I.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chromeextension://oemmnndcbldboiebfnladdacdbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁵⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016.** Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente

Assim, na ADI 2777/SP, o Ministro Cezar Peluso (Relator), em seu voto, destacou que as especificidades de fatos elementares da causa de pedir entre a ADI 1851/AL¹⁵⁸ a ADI 2777/SP, inclusive no contexto jurídico-factual, a saber:

[...]deve salientar-se a recente alteração na composição da Corte, com a aposentadoria dos ilustres Ministros Sydney Sanches, Ilmar Galvão e Moreira Alves, todos os quais haviam negado a existência de dever de restituição do valor recolhido a maior, quando o fato gerador ocorrido tenha base de cálculo de valor inferior à presumida.¹⁵⁹

O Ministro Cezar Peluso, ressaltou que:

[...] características denotam desde logo a conjugação de dois institutos jurídicos no perfil e na organização normativos da substituição tributária para frente: a) a transferência da responsabilidade primária pelo recolhimento do imposto (sujeição passiva, art. 121, II, do CTN); b) a antecipação ficta da ocorrência do “fato gerador” do substituído, ou substituição tributária do ICMS em relação às subsequentes operações (art. 150, § 7º, da CF).¹⁶⁰

em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁵⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. Nº 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁵⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). *op. cit.*, p. 64.

¹⁶⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

Ponderou ainda o Ministro:

Quando a Constituição impõe a imediata e preferencial restituição da quantia paga, não está a alcançar apenas as hipóteses em que o fato não ocorre. É visível – isto decorre de interpretação sistemática – que, ocorrido o “fato gerador presumido”, a base de cálculo só poderá ser a correspondente ao valor da operação. Se o fato deixou de ser presumido, para ser efetivo, concreto, realizado, o valor só pode ser o efetivamente praticado e não aquele outro “estimado” lá atrás.¹⁶¹

Por outro lado, a Ministra Ellen Gracie (Presidente) votou aderindo à divergência do Ministro Nelson Jobim, pontuando que:

A resposta a essa expressa delimitação da situação de exceção imposta pelo legislador constituinte derivado foi dada, ao meu ver, de maneira definitiva, pelo eminente Ministro Ilmar Galvão ao asseverar, em seu voto na ADI 1.851, que o acolhimento da interpretação ampliativa do art. 150, § 7º, “*valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo*”. O eminente Ministro Moreira Alves, nesse mesmo julgado e nessa mesma linha, destacou que “*ou o sistema é assim, ou, se ele deixar de ser dessa maneira, o texto constitucional será inócuo, e isso em razão de que se essa questão fica a depender da fiscalização, não haveria explicação para fazer-se, a respeito, uma Emenda Constitucional, pela falta de finalidade de instituto dessa natureza*”.

Creio que, após toda a renovação da discussão sobre o instituto da substituição tributária havida ao longo do presente julgamento, poder-se-ia questionar, eventualmente, a constitucionalidade do próprio art. 150, § 7º, da Constituição. Todavia, estando esse dispositivo, no presente caso, na posição de parâmetro constitucional, entendo que o alcance que se pretende dar à sua parte final projeta este Supremo Tribunal Federal à posição de legislador positivo, papel que extrapola sua missão constitucional.¹⁶²

Nessa esteira, a ADI 2675/PE, julgada em 19-10-2016 pelo Tribunal Pleno – Min. Relator Ricardo Lewandowski -, figurou como parte Requerente o Governador do Estado de Pernambuco, registrada com a seguinte ementa:

¹⁶¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁶² *Ibid.* p.317-318

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

(ADI 2675, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017) ¹⁶³

Na ADI 2675/PE¹⁶⁴, o Ministro Carlos Britto ponderou que:

Assim como é, evidentemente, próprio da Assembléia Nacional Constituinte, pela sua natureza, não conhecer tabus materiais no plano da elaboração da Constituição - ela tem a Constituição na mão, a sua mercê, no plano material -, também o Supremo Tribunal Federal, no plano da interpretação, tem a Constituição a sua mercê.

Assim como a Assembléia Nacional Constituinte não pode impor a si mesma tabus materiais, o Supremo Tribunal Federal também não pode impor a si mesmo limites no plano da interpretação da Constituição que lhe cabe guardar, ele pode mudar seu entendimento sobre o melhor modo de guardar a Constituição que, aliás, é sua função precípua. ¹⁶⁵

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, salientou que:

e o mecanismo da substituição tributária foi pensado exatamente tendo em vista a fragmentariedade dessas relações. Leia-se a questão de bebidas e cigarros e aqui temos memoriais das empresas distribuidoras de petróleo e combustíveis. Na verdade, estamos a falar em um comércio de retalho e realmente preocupa-me a descaracterização do instituto da substituição tributária.

Portanto, com essas considerações e tendo em vista o disposto no § 7º do art. 150, consideraria a opção já trilhada pelo ministro Nelson Jobim e, agora, reiterada no voto do ministro Eros Grau, porque entendo que, do contrário, na verdade, estaremos a sacrificar o instituto da substituição tributária, largamente praticado nesse tipo de atividade de circulação de mercadoria e passível, como sabemos, de ampla prática de fraude. ¹⁶⁶

¹⁶³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chromeextension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 36.

¹⁶⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível

No entender do Ministro Marco Aurélio:

[...] a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificado o negócio, possa reclamar diferença - valor recolhido a maior - como também o fato de o estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerado o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.¹⁶⁷

Sobre a questão da substituição tributária, principalmente sob o prisma da restituição à luz do Supremo Tribunal Federal, merecem destaque as decisões prolatadas pelo plenário nas ações diretas de inconstitucionalidades – ADI 1851/AL¹⁶⁸, ADI 2777/SP¹⁶⁹ e ADI 2675/PE¹⁷⁰- e, sobretudo, no RE 593849/MG¹⁷¹, que tornou sem efeito o disposto no Convênio ICMS 13/97¹⁷², com a apreciação do Tema 201 de repercussão geral.

em: chromeextension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁶⁷ *Ibid.* p.92

¹⁶⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002.** Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁶⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016.** Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. I.], 30 jun. 2017. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

¹⁷⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Op. cit., 2016

¹⁷¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009.** Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁷² MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Convênio nº 13/97.** [S. I.], 21 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 10 jun. 2024.

As ADIs 2777/SP e 2675/PE estavam sobrestadas, aguardando a decisão proferida no RE 593849/MG de repercussão geral. Vale destacar que as referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidades foram julgadas improcedentes em 2016, declarando assim a constitucionalidade das leis quanto à restituição do valor recolhido a maior.

Dessa forma, em síntese, na ADI 1851/AL, o direcionamento do Supremo Tribunal Federal apontava para a seguinte vertente: nos Estados signatários do Convênio ICMS 13/97 vigorava a não restituição ou cobrança complementar do ICMS recolhido por antecipação, nos termos da cláusula segunda do referido convênio. Já os não signatários, conforme dispusesse a Lei Estadual Local.

Contudo, a decisão do STF, em sede do RE 593849/MG¹⁷³, em 2016, tornou sem efeito o disposto no referido Convênio com a apreciação do Tema 201 de repercussão geral, ocorrendo assim *overruling* com o novo posicionamento do STF, a saber:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária “para frente”, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.

Nesse cenário, passados quase 10 anos da decisão supracitada, é de se indagar o que aconteceu com o mecanismo da substituição tributária ao longo desses anos? Qual o impacto da referida decisão no âmbito estadual e distrital? Houve um “esvaziamento” da substituição tributária?

O conceito de esvaziamento é definido como o ato ou efeito de esvaziar (-se). Esvaziar, segundo o dicionário significa tornar vazio; retirar o conteúdo de.¹⁷⁴

¹⁷³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

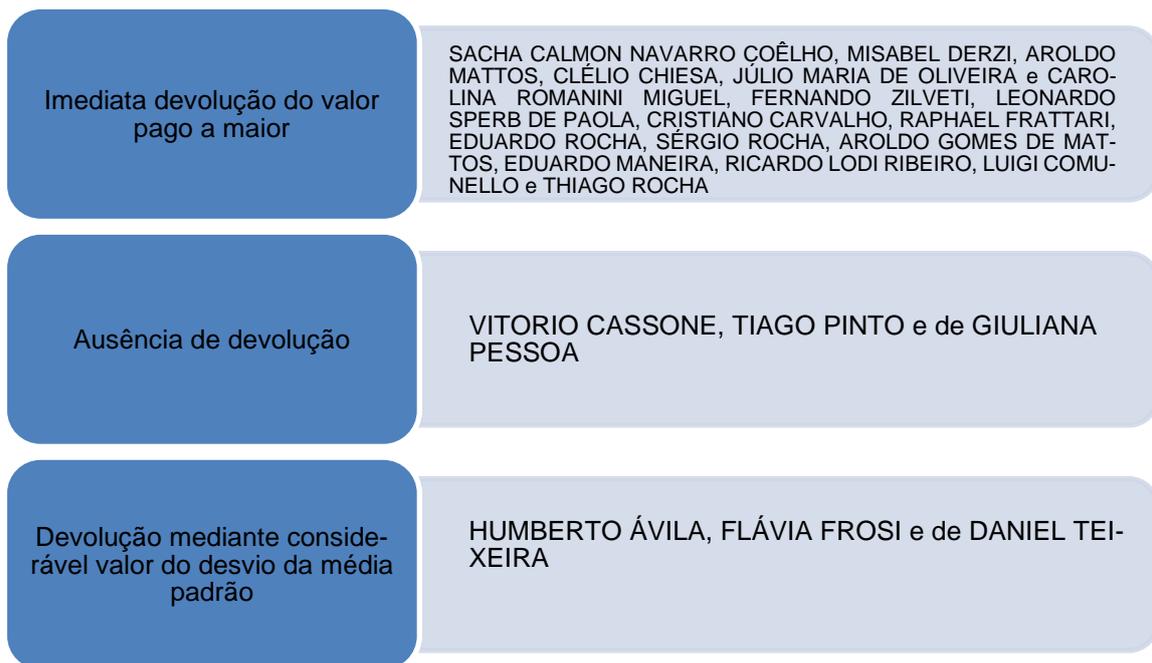
¹⁷⁴ Disponível em <https://www.dicio.com.br/esvaziar/> acesso em 23 abr 2024

Diante disso, o esvaziamento da Substituição Tributária poderia ser conceituado como:

- a) A não utilização do mecanismo de praticidade (ou mesmo inviabilidade) e retorno ao sistema débito-crédito?
- b) A retirada de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária?
- c) A perda na arrecadação do ICMS-ST?

É notória a divergência, entre os doutrinadores, acerca da proposição e, bem como, do desenho de realização da substituição tributária. Nos apontamentos de Carlos Renato Cunha é destacada essa divergência doutrinária que, em síntese e em caráter ilustrativo, é demonstrada na figura a seguir o posicionamento dentre os autores mais destacados do tema em análise.

Figura 2 - Análise temporal sobre a devolução de excesso de arrecadação



Fonte: Elaborado pela autora, (2024)

De modo a continuar com a análise da figura acima, o primeiro quadro representa o entendimento dos autores, como uma técnica válida, sendo praticamente uníssono a compreensão, contudo, de que isso só se sustenta se houver a imediata

e integral devolução do valor pago a maior (noção a que denominamos de padronização procedimental). Entretanto, os autores demonstrados no segundo quadro entendem pela desnecessidade de devolução, e por fim, os autores representados no terceiro quadro, têm o julgamento de que a devolução em tal hipótese somente pode ocorrer se o desvio da média padrão for considerável, sujeitas ao exame da proporcionalidade em sentido estrito (no que se assemelharia à padronização).¹⁷⁵

O referido autor indica que os posicionamentos sobre a base de cálculo presumida podem ser sintetizados em três categorias distintas, quais sejam:

- a) A primeira vertente defende a definitividade da base de cálculo presumida, caracterizada por uma presunção absoluta. Tal entendimento foi proposto e adotado pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento da ADI 1.851/AL¹⁷⁶, contudo é compartilhado por poucos autores, incluindo a proponente desta tese.
- b) A segunda perspectiva, defendida por autores como Humberto Ávilla, Flávia Frosi e Daniel Teixeira, sustenta a definitividade derrotável da base de cálculo presumida, admitindo sua impugnação em casos extremos. Nesta proposição, a presunção é considerada relativa, porém fraca de intensidade.
- c) Por fim, o terceiro posicionamento argumenta em favor da provisoriedade da base de cálculo presumida, caracterizada por uma presunção

¹⁷⁵ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade**. 1ª ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

¹⁷⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 09 jun. 2024.

relativa forte. Esta é a visão predominante na doutrina e foi adotada recentemente pelo STF no julgamento do RE 593849/MG^{177, 178}.

No RE 593849/MG, o Ministro Luís Roberto Barroso ressaltou em seu voto que teria uma mudança da intensidade da praticidade no tempo, sendo atualmente possível atender a uma individualização mais completa do que antes, ponderando que:

[...] violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva, em primeiro lugar, tributar-se a maior, quando é perfeitamente possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação.¹⁷⁹

Vale observar que, dentre outros aspectos, a depender da maturidade institucional das Secretarias de Fazenda, e das informações lançadas nos devidos campos das notas fiscais pelos contribuintes, é possível encontrar o valor real da operação. Porém, qual o método, para fins de restituição, será utilizado, sem contar a quantidade e especificação de cada operação.

Assim, para facilitar tanto ao fisco como ao contribuinte, é utilizado o mecanismo da substituição tributária, valendo-se também de presunções e de um valor de operação arbitrado e não arbitrário.

Nesse contexto, se considerarmos a interpretação do tema como uma presunção relativa fraca - no sentido que anteriormente o Supremo Tribunal Federal dava ao parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988¹⁸⁰, para garantir a coerência horizontal, que exige igualdade de condições entre o Estado e o contribuinte,

¹⁷⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁷⁸ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade**. 1ª ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

¹⁷⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil), *op. cit.*, p. 40.

¹⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

essa presunção deve ser aplicada a ambos. Em outras palavras, o Estado não poderia, unilateralmente, desconsiderar a presunção criada por ele mesmo apenas em seu favor, no caso de a base de cálculo presumida ser insuficiente em relação ao valor real da venda.

No que tange à mudança de posicionamento do STF quanto ao tema, é importante frisar que ocorre e vem ocorrendo com outros temas. Nesse sentido, o STF tem sido palco de várias mudanças, o que traduz um dinamismo judicial que busca acompanhar as transformações das demandas da sociedade.

Para o constitucionalista alemão Peter Häberle, essa é a essência da interpretação constitucional democrática e contextualizada, que busca promover a concretização dos direitos fundamentais em sintonia com os valores em vigor na sociedade. Ou seja, é importante levar em consideração não apenas o texto constitucional, mas também os princípios, normas e valores que permeiam a sociedade em determinado momento histórico. O referido autor defende a Constituição como um espaço aberto de interpretação e diálogo e em constante interação com a realidade política e social.¹⁸¹

Assim, as mudanças de entendimento da Suprema Corte podem ser entendidas como uma tentativa de adequar a Constituição aos desafios e às demandas da sociedade contemporânea, refletindo, dessa forma, a capacidade do STF em interpretar a Constituição de maneira dinâmica, dialogando com a sociedade e adaptando-se às demandas sociais, cada vez mais diversificadas e complexas.

Nesse contexto, a questão da restituição do imposto recolhido antecipadamente na substituição tributária é um exemplo para ilustrar a mudança de posicionamento do STF. Inicialmente, o entendimento que predominava era o da não restituição do ICMS-ST. Entretanto, o STF mudou esse posicionamento, permitindo a restituição do valor cobrado do contribuinte na antecipação quando o praticado

¹⁸¹ HÄBERLE, Peter. **La Libertad Fundamental en el Estado Constitucional**. Granada: Comares, 2003.

efetivamente for inferior. Não haveria impeditivos para que, em uma nova circunstância e contexto, a Suprema Corte, novamente, alterasse seu entendimento. Assim, com a mudança de posicionamento do STF esta, até o momento, ficou a última palavra sobre o tema. Nesse contexto, é importante trazer à reflexão a questão dos diálogos institucionais e a dita "última palavra" que serão abordados mais adiante.

2. DIÁLOGOS INSTITUCIONAIS

Neste capítulo 2, serão verificados os diálogos institucionais sob o ponto de vista dos poderes executivo (na esfera estadual e distrital - representado pelas Secretarias de Fazenda) e legislativo (na esfera federal) e as reações desses poderes à decisão do STF - Tema 201¹⁸² de repercussão geral. Será vista a relevância do estudo da substituição tributária face à Reforma Tributária proposta pela EC 132/23¹⁸³ que cria o IBS - Imposto sobre Bens e Serviços que é um IVA - imposto sobre o valor agregado. Assim, será traçado um paralelo com o IVA europeu e a experiência da União Europeia na implementação e harmonização das legislações dos Estados-Membros.

No controle da constitucionalidade dos atos normativos, é certo que o STF - última instância do Poder Judiciário e guardião da Constituição - tem a última palavra no processo judicial, em conformidade com o modelo adotado no Brasil de *judicial review*. Porém, isto não encerra o assunto nos debates democráticos tampouco impede a revisão da matéria pelo Poder Legislativo.

Nessa esteira, há, de certa maneira, um diálogo institucional, pois o debate constitucional não é finalizado com a decisão judicial. O Congresso Nacional, por meio da via legislativa, pode reabrir o debate e rever a orientação seguida pelo STF.

Conforme os ensinamentos de Celso de Barros Correia Neto, a experiência brasileira assinala, pelo menos, 4 (quatro) reações legislativas, comumente adotadas como a “palavra seguinte” em resposta no que diz respeito às decisões do STF como “última palavra”, a saber:

¹⁸² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

¹⁸³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. [S. l.], 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

a) acatamento ou deferência - quando ocorre uma exaustão momentânea, da discussão na decisão judicial, sem haver novo pronunciamento legislativo acerca da matéria polêmica;

b) recalcitrância - quando o legislativo edita novo ato normativo com teor parecido ao declarado inconstitucional, como maneira de ratificação do mesmo entendimento já rejeitado pelo tribunal;

c) coordenação - quando há a edição de novo ato normativo com adaptação da lei à decisão e ajustando os fundamentos da decisão judicial; e

d) superação - quando o poder legislativo tem uma reação de enfrentamento e edita ato normativo de hierarquia superior, contrariando o teor da decisão proferida.¹⁸⁴

O autor supracitado, na questão da “última palavra” pelo STF, aponta que as reações legislativas são comumente utilizadas, em especial, em matéria tributária. E dessa forma, muitos são os exemplos de decisões prolatadas pelo tribunal que não significam a última palavra em tema de produção legislativa e interpretação constitucional, a não ser uma etapa no “perpétuo diálogo que deve representar a democracia constitucional brasileira.”¹⁸⁵

Nesse contexto, são destacados os *veto players* que são os atores - que podem ser instituições ou indivíduos - que podem bloquear ou vetar propostas ou mudanças políticas para que haja uma interação ou um alinhamento dos interesses e posições e, dessa forma, forcem esse diálogo.

Nesse cenário, de acordo com Carlos Renato Cunha, Valterlei A. da Costa e Maurício Dalri Timm do Valle, em estudo acerca da observação efetuada por George Tsebelis a respeito do papel do Poder Judiciário apontam que:

¹⁸⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativas em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT** - ano 19, n 110. p. 09-28, 2001. Belo Horizonte: Fórum, março/abril, 2021.

¹⁸⁵ *Ibid*, p.27.

[...] uma das conclusões de Tsebelis é a de que tanto o Poder Judiciário, quanto as burocracias, podem sofrer um sobrestamento legislativo se tomarem decisões que contrariem os atores com poder de veto [...] Tsebelis conclui que, enquanto mero intérprete estatutário, o Poder judiciário não se constitui em um ator com poder de veto, exatamente pela possibilidade de sobrestamento legislativo; [...] ¹⁸⁶

Nessa esteira, os diálogos institucionais entre os poderes legislativo, executivo e judiciário são fundamentais em uma democracia, pois auxiliam no equilíbrio dos poderes e também na garantia de que as leis e a própria Constituição sejam interpretadas e aplicadas de forma justa e eficaz. Não obstante, a questão de qual poder tem a última palavra - por exemplo, se o legislativo ou o judiciário - é um tema complexo e que pode divergir conforme o sistema jurídico e constitucional de cada país.

No contexto democrático, os diálogos institucionais são especialmente importantes porque ajudam na adequada representação dos interesses da sociedade e são uma importante parcela da governança democrática e da resolução de problemas em sociedades cada vez mais diversificadas e complexas.

Assim, em sistemas democráticos, como no Brasil, o judiciário tem o poder de verificar e revisar a constitucionalidade das leis aprovadas pelo legislativo. O que significa que, se um tribunal julgar que uma lei é inconstitucional, ele pode dizer que tal lei é inválida e, por conseguinte, inaplicável.

Dessa forma, se observado por esse prisma, nesses casos, de fato, o judiciário tem a última palavra. Embora haja o enfrentamento pelo STF na chamada “dificuldade contra majoritária” ao invalidar decisões tomadas pelo legislativo (por maioria democrática) pois há questionamento quanto essa legitimidade do poder judiciário, dos juízes (não eleitos pelo povo) interferirem em escolhas feitas pelo legislativo (eleitos pela sociedade como seus representantes).

Nesse contexto, vale destacar as ideias de Ronald Dworkin e Jeremy Waldron sobre o papel do poder judiciário na interpretação e aplicação das leis, pois os

¹⁸⁶ CUNHA, Carlos Renato; COSTA, Valterlei A. da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. O sobrestamento legislativo de decisões do STF: diálogo constitucional e o papel do judiciário como ator com poder de veto no Brasil. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 74, p. 193-216, out./dez. 2018. DOI: 10.21056/aec.v19i74.906, p.203.

referidos autores abordam questões importantes sobre democracia, interpretação constitucional e o papel dos tribunais na sociedade.

Para Ronald Dworkin, o poder judiciário desempenha um papel ativo e importante na promoção da justiça e proteção dos direitos individuais. Dworkin argumenta, em sua teoria do direito como integridade, que os juízes e assim, o poder judiciário, têm a responsabilidade de interpretar as leis conforme os princípios políticos e morais que baseiam a sociedade.¹⁸⁷

Jeremy Waldron, por sua vez, destaca a relevância da democracia e da deliberação pública na tomada de decisões políticas. Waldron defende que os tribunais deveriam respeitar as escolhas democráticas e exercerem a autocontenção, salvo se houvesse clara violação de direitos fundamentais. Nesse sentido, poder-se-ia entender que seria um questionamento de Waldron a ideia do poder judiciário com a “última palavra”, justificando que as decisões políticas devem ser, sempre que possível, deixadas para os representantes eleitos pelo povo - poder legislativo.¹⁸⁸

Ronald Dworkin leciona que “Sem dúvida, é inevitável que alguma instância do governo tenha a última palavra sobre que leis serão efetivamente implementadas.”¹⁸⁹

Nessa esteira, os diálogos institucionais, bem como as relações entre os poderes executivo, legislativo e judiciário e o debate da “última palavra” do judiciário são temas que abrangem questões fundamentais sobre democracia, interpretação da constituição e o papel dos tribunais na sociedade. As ideias de Ronald Dworkin e Jeremy Waldron contribuem para essa discussão, trazendo pontos de vista diferentes sobre a responsabilidade e o papel do poder judiciário em um sistema democrático.

¹⁸⁷ DWORKIN, Ronald. O império do direito / Ronald Dworkin; tradução Jeferson Luiz Camargo. 3ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2014.

¹⁸⁸ WALDRON, Jeremy. **The Dignity of Legislation**. New York: Cambridge University Press, 1999 e WALDRON, Jeremy. **A Dignidade da Legislação**. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003

¹⁸⁹ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. / Ronald Dworkin; tradução Nelson Boeira. 3ª ed. - São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 286.

Assim, no que tange aos diálogos institucionais, Neri e Schueler apontam que:

“A teoria dos diálogos institucionais, ao contrário de defender a abolição da supremacia judicial, propõe uma interação entre os atores políticos e as cortes no processo de interpretação constitucional, se insurgindo, portanto, contra o monopólio interpretativo por parte do Judiciário ou de qualquer outro poder. Essa teoria busca possíveis formas de convivência entre a soberania e o respeito à supremacia judicial. Trata-se de mecanismos utilizados para a cooperação de instituições pertencentes a poderes estatais distintos, com o fim de solucionar controvérsias legais e garantir direitos fundamentais”.¹⁹⁰

As referidas autoras ressaltam que um ordenamento de fato democrático deve ser estruturado com base na conjunção entre os diálogos institucionais e as teorias do constitucionalismo popular (que preconiza que a interpretação constitucional cabe ao povo), o que denota “uma maior interação entre o povo e os poderes constituídos, atuando de forma cooperativa, em vez de disputarem quem detém a última palavra sobre os preceitos constitucionais”¹⁹¹

As teorias do diálogo tiveram origem, nas discussões acadêmicas do Direito Constitucional, como uma maneira de tentar ofertar uma opinião diferente na percepção das controvérsias sobre “o papel das Cortes Constitucionais e demais atores políticos no âmbito da Interpretação da Constituição, notadamente dos direitos fundamentais.”¹⁹²

Segundo Cecília de Almeida Silva, Francisco Moura, José Guilherme Berman, José Ribas Vieira, Rodrigo de Souza Tavares e Vanice Regina Lírio do Valle, as Teorias dialógicas poderiam ser divididas em três:

I - Teorias dialógicas quanto ao método judicial, sendo essa subdividida em I.I - Teorias de “aconselhamento” judicial (o poder judiciário utiliza-se de técnicas

¹⁹⁰ NERI, Bianca Garcia. e SCHUELER, Luciana Benevides de. **As Teorias do constitucionalismo popular e dos diálogos institucionais na construção de um desenho constitucional democrático**. In. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá Editora, 2016, p. 634.

¹⁹¹ *Ibid*, p. 642.

¹⁹² FERNANDES, Bernardo Gonçalves. e MEIRA, Renan Sales de. **Um argumento normativo a favor dos diálogos constitucionais**. In. Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais. coordenação de Jorge Miranda... [et al.] / Curitiba: Juruá, 2016, p.637

de interpretação e formulação decisória com apontamento de ação aos poderes políticos (especialmente o legislativo), assinaladas como *constitutional roadmaps*) e I.II - Teorias centradas no processo (preconiza a consideração do Legislativo sobre o tema como uma segunda opinião, essa visão se aproxima das inspirações propostas por Bickel;

II - Teorias estruturais de diálogo, se subdividindo em: II.I Teorias de construção coordenada (admite a viabilidade de a Corte realizar o controle da interpretação constitucional formulada por outros braços do poder) ; II.II Teorias de princípios jurídicos (princípios e controle político sobre a corte e articulação legislativa da política) - em síntese, o Judiciário tem o papel privilegiado para tratar com assuntos de princípios porém há a consideração de eventual erro bem como a fiscalização pelos poderes políticos quanto a execução dessa habilidade por parte dos juízes, essa concepção é defendida por Bickel ; II.III Teorias de equilíbrio (chamada por Bateup de *equilibrium theories of dialogue* ou “teorias de equilíbrio” que trazem ideias de não anuir ao Judiciário qualquer habilidade especial para tratar com temas de direito; assim, os juízes atuam como instâncias de debates permitindo que a sociedade obtenha a convicção que entenda ser a melhor) ; e II.IV - Teorias de parcerias (um desmembramento da teoria do equilíbrio vislumbrando um diálogo amplo com a sociedade por meio de mecanismos institucionais que fortalecem o diálogo constitucional, proporciona um *feedback* satisfatório à oposição contra majoritária em um plano institucional, trazendo a complementaridade dos poderes);

III - Fusão dialógica (que seria uma combinação das teorias de equilíbrio e de parceria, conciliando as inquietações democráticas e o modelo de parceria).¹⁹³

Nesse sentido, os diálogos institucionais entre os poderes legislativo, executivo e judiciário devem ocorrer de forma interativa e coordenada, pois são fundamentais para a construção de um Estado Democrático de Direito.

¹⁹³ SILVA, Cecília de Almeida. **Diálogos institucionais e ativismo**. /Cecília de Almeida Silva, Francisco Moura, José Guilherme Berman, José Ribas Vieira, Rodrigo de Souza Tavares, Vanice Regina Lírio do Valle/ 1a ed. (ano 2010), 2a reimpr./ Curitiba: Juruá, 2012, p.92-101.

Nesse contexto, José Afonso da Silva, leciona que o Estado Democrático de Direito é orientado pelos princípios: da constitucionalidade (que emana da vontade popular e com garantias de livre atuação da jurisdição constitucional), da divisão de poderes, da segurança jurídica, da justiça social, da legalidade, e democrático, dentre outros. Para o citado autor, a “tarefa fundamental do Estado democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social.”¹⁹⁴

Joaquim José Gomes Canotilho ensina que:

[...]o essencial de um Estado de direito: a separação de poderes, a garantia de direitos e liberdades, o pluralismo político e social, o direito de recurso contra abusos dos funcionários, a subordinação da administração à lei constitucional, a fiscalização da constitucionalidade das leis.¹⁹⁵

Dessa maneira, unindo os ensinamentos dos referidos autores, é fundamental em um Estado Democrático de Direito que a vontade popular esteja constitucionalmente garantida o que ressalta a importância da participação popular na fiscalização da constitucionalidade das leis trazendo um diálogo mais aberto e com livre atuação da jurisdição constitucional.

Nesse sentido, Peter Häberle defende na chamada “sociedade aberta dos intérpretes da constituição” ou sociedade pluralista trazendo para a teoria da interpretação o poder de expressão quando se leva em consideração novas alternativas e conhecimentos na medida que os intérpretes, em sentido amplo, constituem essa realidade pluralista.¹⁹⁶

Para o referido autor,

“A interpretação constitucional é, em realidade, mais um elemento da sociedade aberta. Todas as potências públicas, participantes materiais do pro-

¹⁹⁴ SILVA, José Afonso da. Estado Democrático de Direito. Rev. Dir. Adm. Rio de Janeiro, v. 173, jul-set. 1988, p.24. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45920> acesso em: 02 jun 2024

¹⁹⁵ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Estado de Direito**. Lisboa: Gradiva, 1999, p. 6. Disponível em: <http://www.geocities.ws/b2centaurus/livros/c/Canotilhopdf.pdf> acesso em: 02 jun 2024

¹⁹⁶ HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antonio Fabris, Porto Alegre: 1997, p.30.

cesso social, estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade (...*weil Verfassungsinterpretation diese offene Gesellschaft immer von neuem mitkonstituiert und von ihr konstituiert wird*).¹⁹⁷

Conforme destacam Gilmar Ferreira Mendes e André Rufino do Vale, a doutrina de Peter Häberle tem sido assimilada no Brasil, não só no meio acadêmico como também pelos poderes constituídos, quer seja como produção legislativa, quer seja na jurisprudência dos tribunais. Assim, no contexto legislativo, a institucionalização do *amicus curiae* na jurisdição constitucional brasileira, por meio da Lei 9.868/99¹⁹⁸, evidencia essa forte influência doutrinária de Häberle que defende uma interpretação pluralista e aberta da Constituição.¹⁹⁹

Nesse aspecto, os mecanismos do *amicus curiae* e da audiência pública são interações dialógicas entre o STF e o povo que sintonizam uma preocupação sobre a legitimidade democrática da fiscalização constitucional, ao mesmo tempo em que são potenciais meios de aperfeiçoamento na construção das razões públicas.²⁰⁰

Lopes e Costa ressaltam que “a importância do diálogo constitucional não se deve concentrar na percepção de que o Judiciário detém o monopólio constitucional, mas no fato de que tal prática dialógica deve ser compartilhada com outros atores políticos”²⁰¹, permitindo-se assim, um compartilhamento da atividade interpretativa e

¹⁹⁷ HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antonio Fabris, Porto Alegre: 1997, p.13.

¹⁹⁸ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. [S. /], 11 nov. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 09 jun. 2024.

¹⁹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. e VALE, André Rufino do. O pensamento de Peter Häberle na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, Brasília: IDP, Ano 2, 2008/2009, p. 3.

²⁰⁰ CLÈVE, Clèmerson Merlin. e LORENZETTO, Bruno Meneses. **Diálogos Institucionais: Estrutura e Legitimidade**. In. *Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais*. coordenação de Jorge Miranda... [et al.] / Curitiba: Juruá, 2016, p.632.

²⁰¹ LOPES, Paula Rufino Alves Medina. e COSTA, Vivian Rodrigues Madeira da. **A Legitimidade da interpretação constitucional pelo legislativo brasileiro: Uma breve análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e de seus critérios interpretativos**. In. *Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo*. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá Editora, 2016, p. 694.

de uma salutar fiscalização entre os agentes democráticos e os poderes, fundamentos de um Estado Democrático.²⁰²

Nessa esteira, ainda que no Brasil não exista um sistema de diálogo institucionalizado estruturado, algumas práticas dialógicas no processo de interpretação constitucional podem ser percebidas.

Souza Neto e Sarmiento destacam quanto à superação como reação do poder legislativo no controle constitucional que

“Não é incomum, no Brasil, que o Congresso aprove emenda constitucional como reação a alguma decisão proferida pelo STF no controle de constitucionalidade com a qual não se conforme. Nessa hipótese, não caberia, a princípio, falar em atentado à suposta prerrogativa da Corte de dar a última palavra sobre a interpretação constitucional, porque a reforma da Constituição se volta à alteração do próprio texto normativo. Porém, sabe-se que as emendas estão sujeitas a limites materiais - as cláusulas pétreas - cuja observância também pode ser fiscalizada pela jurisdição constitucional.”²⁰³

O Ministro Celso de Mello, no MS 26.603/DF, sustentou o posicionamento que o “monopólio da última palavra” sobre a interpretação constitucional cabe do STF, ressaltando que:

[...] **cabe**, ao Supremo Tribunal, **em sua condição institucional** de guardião da Constituição, **interpretá-la e**, de seu texto, **extrair**, nesse processo de investigação constitucional, **a máxima** eficácia possível, **em atenção e respeito** aos grandes princípios estruturantes **que informam**, como verdadeiros vetores interpretativos, **o sistema** de nossa Lei Fundamental.

[...] **papel de fundamental importância** a interpretação constitucional **derivada** das decisões **proferidas** pelo Supremo Tribunal Federal, **cuja função institucional** de “guarda da Constituição” (**CE**, art. 102, “caput”) **confere-lhe o monopólio da última palavra** em tema **de exegese** das normas positivadas no texto da Lei Fundamental [...]

[...]

É preciso ter em perspectiva que o exercício da jurisdição constitucional, por esta Suprema Corte, **tem por objetivo preservar a supremacia** da Constituição, **o que põe em evidência** a dimensão **essencialmente** política em que se projeta a atividade institucional do Supremo Tribunal Federal [...],

²⁰² LOPES, Paula Rufino Alves Medina. e COSTA, Vivian Rodrigues Madeira da. **A Legitimidade da interpretação constitucional pelo legislativo brasileiro: Uma breve análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e de seus critérios interpretativos**. In. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá Editora, 2016, p. 702.

²⁰³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. e SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 409.

pois, no processo de indagação constitucional, **reside a magna prerrogativa** outorgada a esta Corte **de decidir**, em última análise, **sobre a própria** substância do poder.

[...]

É preciso, pois, **reafirmar a soberania** da Constituição, **proclamando-lhe** a superioridade **sobre todos** os atos do Poder Público **e sobre todas** as instituições do Estado, **o que permite reconhecer**, no contexto do Estado Democrático de Direito, **a plena legitimidade** da atuação do Poder Judiciário **na restauração** da ordem jurídica lesada e, em particular, **a intervenção do Supremo tribunal Federal, que detém**, em tema de interpretação constitucional, **e por força** de expressa delegação que lhe foi atribuída pela própria Assembléia Nacional Constituinte, **o monopólio da última palavra** [...].²⁰⁴

Por outro lado, em outro giro, o Ministro Luiz Edson Fachin, no RE 635.659-RG - Rel. Min. Gilmar Mendes, solicitou vista a fim de aprofundar as considerações sobre o tema de forma dialógica, conforme Voto-Vista a seguir:

Pedi vista. Início este Voto ressaltando que assim procedi para aprofundar a reflexão sobre este tema de caráter hipercomplexo e transdisciplinar. A solução de controvérsias dessa natureza exige diálogo. Um pedido de vista pode e deve, assim, servir também para isso. Nesse processo decisório, a construção da ponte importa tanto quanto as margens: a margem da qual se parte e aquela para onde se vai. Por essa razão, estabeleci nos dias em que estive com os autos sob minha vista, sem embargo do exíguo período, profícuo diálogo com os demais Poderes (Executivo e Legislativo), órgãos, instituições e especialistas na área, como, por exemplo, o Dr. Dráuzio Varella e o jurista Luís Greco. Foi o contido nos autos, o profundo voto do Ministro Gilmar, o debate público estabelecido sobre esse tema e, tudo isso somado aos diálogos que estabeleci nesse processo, que me fundaram a construção da ponte que agora vos exponho e que me levaram à margem que agora vos apresento. Na ausência da resposta perfeita, apresento-vos a resposta que em mim emergiu, própria da imperfeição que faz a humanidade inacabada por definição.²⁰⁵

Nesse sentido, na ADI 5105/DF, o Ministro Rel. Luiz Fux proferiu voto ressaltando que:

[...] a interpretação do sentido e do alcance das disposições constitucionais não pode ser vista como apanágio exclusivo do Supremo Tribunal Federal, em uma leitura anacrônica e arrogante do princípio da separação de poderes.

²⁰⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Celso de Mello . **Mandado de Segurança nº 26.603/DF - Distrito Federal** . [S. l.], p. 456-460, 19 dez. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22MS%2026603%22&base=acordados&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 08 jun. 2024.

²⁰⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Gilmar Mendes . **Recurso Extraordinário RE 635.659 RG/ São Paulo de 08 de Dezembro de 2011**. Constitucional. 2. Direito Penal. 3. Constitucionalidade do art. 28 da Lei 11.343/2006. 3. Violação do artigo 5º, inciso X, da Constituição Federal. 6. Repercussão geral reconhecida. [S. l.], p. 456-460, 9 mar. 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral3421/false>. Acesso em: 9 jun. 2024.

Ao revés, a interpretação constitucional passa por um processo de construção coordenada entre os poderes estatais – Legislativo, Executivo e Judiciário – e os diversos segmentos da sociedade civil organizada, em um processo contínuo, ininterrupto e republicano, em que cada um destes players contribui com suas capacidades específicas no embate dialógico, no afã de avançar os rumos da empreitada constitucional, sem se arvorar como intérprete único e exclusivo da Carta da República e no aperfeiçoamento das instituições democráticas.²⁰⁶

Para Danilo Carlos Macedo de Araújo, o Poder Judiciário, no exercício de sua função primordial, a de dizer o direito, pode produzir intervenções, com o objetivo de assegurar efeito moderador, sem se envolver com pressões eleitorais, sob o prisma de sua expertise peculiar, de quem não se envolve nem representa determinados indivíduos, para que delibere o melhor direito, embasado em um processo argumentativo, em que são ponderados os motivos de todas as partes interessadas.²⁰⁷

Nesse cenário, Rodrigo Brandão leciona que:

28. A supremacia judicial se incompatibiliza com um conceito deliberativo de democracia, com efeito, a legitimação *ex ante* das decisões do STF com base em seu papel de Guardião da Constituição se incompatibiliza com o dever de as autoridades públicas fundamentar as suas decisões à luz de princípios aceitos por todos. Por outro lado, a extrema dificuldade de reversão dos entendimentos constitucionais da Suprema Corte contraria a provisoriedade dos resultados deliberativos, a qual se revela essencial não apenas para a correção de erros, mas para a garantia da *accountability*, ou seja, para que o povo logre corrigir decisão de autoridade que considere equivocada.

29. A judicialização da política impôs mudanças radicais no princípio da separação dos poderes e no equilíbrio entre independência e responsividade judicial, quanto ao primeiro aspecto, competia ao Legislativo criar o direito e ao Judiciário aplicá-lo, o que no âmbito constitucional era garantido através da aplicação judicial apenas de normas precisas (regras). Todavia, com o reconhecimento de que os princípios são autoaplicáveis em juízo, o Judiciário avançou sobre o espaço indeterminado da Constituição. Tal circunstância, somada aos efeitos gerais das decisões da Suprema Corte, torna flagrante o aspecto criativo da atividade judicial.²⁰⁸

Sérgio Antônio Ferreira Victor aponta uma pesquisa que compreende o lapso temporal desde a promulgação da Constituição de 1988 até o final do ano de

²⁰⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Luiz Fux. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.105 - Distrito Federal de 01 de Outubro de 2015**. [S. l.], p. 28, 16 mar. 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur342540/false>. Acesso em: 6 jun. 2024.

²⁰⁷ ARAÚJO, Danilo Carlos Macedo de. **Diálogos institucionais: uma análise do discurso crítica sobre as relações entre o Supremo Tribunal Federal e a Câmara dos Deputados**. Orientador: Prof. Dr. Júlio Roberto de Souza Benchimol Pinto. Dissertação de Mestrado - Brasília: Cefor, 2023, p.37.

²⁰⁸ BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?** 3a ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 412.

2009 em que foram protocolizadas e distribuídas no STF, nesses 21 anos, 4.574 ações de controle abstrato de normas, dentre ADIs, ADCs e ADPFs.²⁰⁹ Entre as 4.574 ações, somente 857 ações tinham por objeto normas federais provenientes do Congresso Nacional, que correspondem a 18,74% dos processos das quais ações o STF somente considerou que devesse apreciar o mérito de 25,65% das ações que contestavam leis federais. E ressalta que, das ações julgadas pelo Supremo Tribunal Federal sobre normas provenientes do Congresso Nacional, “86,68% das decisões confirmam a constitucionalidade das normas atacadas e, assim, o STF endossa a vontade majoritária expressa na norma aprovada.”, demonstrando assim, uma postura deferente do STF relativamente ao Congresso Nacional, decorrendo a proteção da vontade majoritária. Pondera ainda que, “caso haja ativismo judicial por parte do STF, ele não está relacionado à invalidação de leis federais.”²¹⁰

Brandão destaca as condições institucionais de fomento a judicialização da política, apontando a ampliação do rol da legitimação ativa para propor ADI, criação da ADPF e da ADC; o aumento “dos atos impugnáveis e dos efeitos das decisões prolatadas em controle abstrato.”²¹¹

O princípio da separação de poderes está estabelecido no art. 2º da Constituição Federal, que, expressamente, dispõe que “**São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.**” A ideia inicial percebida da leitura do artigo art. 2º da Carta Maior é cooperação, coordenação entre os três poderes e não de subordinação.

Clève e Lorenzetto apontam que:

²⁰⁹ ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade; ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade; e ADPF - Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

²¹⁰ VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Diálogo institucional e controle de constitucionalidade**: Debate entre o STF e o Congresso Nacional. São Paulo: Saraiva, 2015 - (Série IDP), p. 209-211
O autor destaca em nota de rodapé 382 - p.209. que foram utilizados a pesquisa empírica e os dados apurados pela autora: PROGEBINSCHI, Thamy. *Judicialização ou representação?*: política, direito e democracia no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011

²¹¹ BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?** . *Op.cit.*, p. 409.

Em substituição a uma leitura tradicional da separação dos poderes, a prática dos diálogos institucionais procura evidenciar pelo menos dois aspectos a respeito da formulação de decisões de casos controvertidos. Primeiro, as decisões, tomadas em qualquer um dos poderes, passam a ter um caráter *parcialmente* definitivo, pois, podem ser contestadas em outras instâncias públicas. Segundo cada espaço de poder possui características que o potencializam ou o inibem para a realização de tomada de decisões. Isto reafirma a necessidade de canais de diálogo entre as instituições, pois, uma pode ter melhores que outra para lidar com o caso concreto em apreço.²¹²

Nesse sentido, as ações coordenadas dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são de suma importância na elaboração e aplicabilidade das leis para que estas gerem os efeitos desejados em prol da sociedade em geral e, inclusive, poderia atenuar a quantidade de ações judiciais pois estariam ordenadas com o posicionamento de todos os poderes que se completam em suas diferenças.

O argumento normativo em prol das teorias do diálogo está fundamentado no entendimento de que a comunicação entre as instituições é proveitosa ao debate e à proteção dos direitos fundamentais, pois proporciona uma troca de diferentes perspectivas sobre os mesmos temas, aumentando os canais institucionais em que a questão é apresentada. Assim, não se trata de presumir que uma instituição é mais capacitada do que a outra, mas somente do reconhecimento de que diferentes lógicas de composição, funcionamento e organização, possivelmente, resultam por oferecer distintas perspectivas importantes sobre o debate, enriquecendo a discussão quando visto pelo prisma da dinâmica abrangente de interlocuções constitucionais com múltiplas rodadas procedimentais.²¹³

Contudo, comumente, não há essas interações entre os poderes e as ações se desenvolvem descoordenadamente e assim, pode ocorrer a interferência de um poder em outro. Esta interferência (ou no campo dos diálogos institucionais, uma

²¹² CLÈVE, Clèmerson Merlin. e LORENZETTO, Bruno Meneses. **Diálogos Institucionais: Estrutura e Legitimidade**. In. *Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais*. *Op.cit.*, p. 621.

²¹³ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. e MEIRA, Renan Sales de. **Um argumento normativo a favor dos diálogos constitucionais**. In. *Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais*. coordenação de Jorge Miranda... [et al.] / Curitiba: Juruá, 2016, p.658

reação) pode ser vislumbrada como um “freio” entre os Poderes, muito salutar nos sistemas democráticos.

2.1. Na Esfera Estadual e Distrital

Neste tópico será verificado, no campo dos diálogos institucionais, o papel do poder executivo, na esfera estadual e distrital, aqui representado pelas Secretarias de Fazenda. Assim, serão analisadas as possíveis reações e respostas das unidades federadas à decisão do STF - Tema 201 de repercussão geral.²¹⁴

Diversas são as formas de interação reconhecidas pelas teorias dos diálogos constitucionais. Podem ocorrer internamente nos poderes; entre os poderes institucionalizados ou ainda com a inclusão da sociedade.

Dessa forma, quando da concepção de uma lei, é importante haver no processo de elaboração, por exemplo, uma análise de impacto, que pode ser embasada pelo Poder Executivo - quem aplica as leis e tem os dados para a formulação desse estudo.

Em contrapartida, é fundamental que o Poder Legislativo aprove texto de lei que, verdadeiramente, alcance o objetivo final indicado na justificativa do projeto. Caso isso não aconteça, o Poder Judiciário poderá ser acionado a “corrigir” possível omissão ou falha no texto legal.

Nesse sentido, é importante que as ponderações apresentadas por meio de interações dialógicas sejam levadas em consideração no processo decisório pois são, comumente, tomadas de expertises complementares entre os agentes envolvidos.

²¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

Nesse contexto, o poder executivo tem uma reação basicamente de cumprir, de aceitação e adequação à decisão judicial, fazendo os ajustes possíveis e necessários nos operacionais para tal cumprimento.

Para além do cumprimento, quando tais decisões judiciais impactam negativamente na arrecadação, outras medidas são adotadas para o ajuste financeiro, primordial para equilíbrio do orçamento público e funcionamento da máquina estatal, bem como manutenção ou mesmo implementação de políticas públicas.

Nesse aspecto, o Poder Executivo, representado pelas Secretarias de Fazendas, a fim de mitigar possíveis perdas na arrecadação, provavelmente, implementará políticas tributárias para ajustar as finanças públicas; ou mesmo enviará proposições ao Poder Legislativo de novas legislações para aumento da arrecadação, objetivando compensar possíveis perdas.

Contudo, como forma dialógica reativa à decisão do STF, algumas unidades federadas, além acatar a decisão, procederam com a inclusão da cobrança complementar e a retirada de produtos do regime de substituição tributária em uma possível tentativa de diálogo.

Entretanto, tanto a cobrança complementar quanto a retirada de produtos da substituição tributária são reações que não alteram a decisão do STF.

Nesse sentido, uma outra medida adotada por diversas unidades federadas, e parece ser uma tendência de ação reativa à decisão do STF, é o ROT - Regime Optativo Tributário.

Nesse cenário, o ROT é uma reação em que torna novamente a substituição tributária definitiva, voltando assim ao *status quo* antes da decisão do STF, o que nesse caso, altera a decisão do STF para os optantes pelo ROT.

Vale destacar que nesse diálogo reativo do ROT, há a participação não só do poder executivo (aqui representado pelas Secretarias de Fazenda) mas também de outros atores: os contribuintes.

Nessa esteira, os diálogos são importantes meios de interações nas trocas de informações e expertise, porém, é fundamental que as ponderações apresentadas por meio de interações dialógicas sejam levadas em consideração no processo decisório.

Nesse sentido, Godoy e Machado Filho pontuam que:

Se, por um lado, o quadro normativo incentiva e abre a possibilidade de diálogo institucional e social, por outro, é necessário que o procedimento dialógico seja levado a sério, isto é, que as contribuições sejam efetivamente consideradas pelo acatamento de seus argumentos e razões, ou pela refutação deles. Se no julgamento e no momento decisório o STF não leva em conta o que foi apresentado pelos agentes, o engajamento efetivo no diálogo não acontece - o que existe é um mero procedimento formal com retórica dialógica.²¹⁵

Vale observar que o poder executivo, ao aplicar e executar as leis, consegue vislumbrar as consequências dessa lei. E, por vezes, através da “datificação”²¹⁶, possui elementos que podem servir de base argumentativa fundamentada para uma possível alteração normativa.

2.2. Na Esfera Federal

Será analisado neste item, a reação na esfera federal, aqui representada pelo Poder Legislativo à decisão do STF - Tema 201 de repercussão geral²¹⁷. A reação do poder legislativo a essa decisão, até o momento, é de acatamento ou deferência. Entretanto, com uma modificação de cenário, outra ou outras reações do legislativo poderão surgir.

²¹⁵ GODOY, Miguel Gualano de. e MACHADO FILHO, Roberto Dalledone. Diálogos institucionais: Possibilidades, limites e o importante alerta de Roberto Gargarella. **Ril - Revista de Informação Legislativa**, Ano 59I - nº 233 p. 117-133, janeiro a março de 2022, p. 122.

²¹⁶ Em síntese, datificação é a transformação de informações em dados. Fiocruz (2023).

²¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

A supremacia jurisdicional do STF como guardião da Constituição e, por conseguinte, tem a soberania no controle constitucional não deve ter um viés de subordinação absoluta para todos os poderes, pois não refletiria um Estado Democrático de Direito.

Norberto Bobbio, em sua obra sobre o pensamento de Kant ressalta que “[...] o fundamento da separação dos três poderes é ainda a supremacia do poder legislativo sobre os outros dois poderes: o poder legislativo deve ser superior porque somente ele representa a vontade coletiva.”²¹⁸

Para Martonio Mont’Alverne Barreto Lima,

“A versão kantiana da situação dos três poderes fornece o ponto de partida para a afirmação de que a existência da jurisdição constitucional é incompatível com o princípio da soberania popular. À medida que o poder que representa a vontade coletiva se vê limitado pelas decisões de um tribunal constitucional, se constata a inversão da superioridade da vontade coletiva. O poder legislativo comprova a invalidação de suas decisões por uma corte que não enfrentou a vontade popular. Ainda que tais cortes sejam formadas por membros indicados pelo poder legislativo, o vício da legitimidade não está sanado: estes membros irão controlar a constituição, e no desempenho desta tarefa a possibilidade de ultrapassagem dos limites traçados pelo constituinte é inevitável.”²¹⁹

Vale atentar que o poder legislativo não é alcançado pela vinculação das decisões do STF estabelecida no art.102 § 2º e art. 103-A da Constituição Federal (súmulas), a saber:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.²²⁰

²¹⁸ BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. 2a ed., tradução: Alfredo Fait - São Paulo: Mandarim, 2000, p.227.

²¹⁹ LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto. **Jurisdição Constitucional: Um problema da Teoria da Democracia Política**. In. Teoria da Constituição - Estudos sobre o lugar da política no Direito Constitucional. coordenação Cláudio Pereira de Souza Neto, Gilberto Bercovici, José Filomeno de Moraes Filho e Martonio Mont’Alverne Barreto Lima. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 226.

²²⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

Vale destacar que, na ADI 2.675/PE, o Ministro Rel. Carlos Velloso pontuou quanto ao efeito vinculante do § 2º do art.102 da Constituição Federal que:

[...] a partir da Emenda Constitucional nº 03, não há dúvida de que as decisões proferidas na ADC e na ADI têm efeito vinculante. Esse efeito vinculante, que se extrai do § 2º do art. 102 da Constituição, dá-se relativamente aos órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo. Penso que o próprio Supremo Tribunal, em Plenário, não fica, de regra, vinculado à sua decisão.²²¹

Nesse cenário, o Ministro Sepúlveda Pertence ressaltou que:

[...] o Poder Legislativo, no exercício de sua função típica - a de legislar — não está vinculado a qualquer das decisões do STF no controle abstrato — sequer à declaração de inconstitucionalidade — que visa exatamente a deixar aberta a possibilidade de, editando-se norma similar, ele reabrir a discussão. [...] ²²²

E continuando, o Ministro salientou que “a doutrina admite é o reexame pelo Tribunal da declaração de constitucionalidade, quando derivada da mudança das condições de fato, ou da mudança da "ideia de direito".”²²³

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio destacou:

[...] Dispõe o § 2º que essa eficácia contra todos, o efeito vinculante, se dá com exceção do Poder Legislativo e, também, do próprio Supremo Tribunal Federal em termos, já que não é dado rejulgar o pedido formulado na ação, cuja decisão já se mostrou coberta pelo manto da preclusão maior.²²⁴

Nesse contexto, o poder legislativo foi excetuado do texto constitucional acima, o que traz a possibilidade de reação legislativa às decisões prolatadas pelo STF e assim, superar o entendimento firmado pela Suprema Corte no desempenho da jurisdição constitucional.²²⁵

²²¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chromeextension://oemmndcbldboiebfnladdacbdmfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²²² *Ibid*, p. 30

²²³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675-5/ Pernambuco de 08 de Agosto de 2003**. p. 31. [S. l.], 8 ago. 2003. Disponível em: <chromeextension://oemmndcbldboiebfnladdacbdmfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=457936>. Acesso em: 08 jun. 2024

²²⁴ *Ibid*, p. 48.

²²⁵ BARBOSA, Antonio Ezequiel Inácio; LIMA, Martonio Mont´alverne Barreto. “Influências das teorias dos diálogos institucionais e da última palavra provisória no pensamento constitucional brasileiro contemporâneo. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol.5, nº 1 p. 109-128, jan./abr.2018, p. 113.

De acordo com Neri e Schueler,

“Embora no Brasil não haja um sistema de diálogo institucionalizado, as práticas dialógicas podem ser observadas, tanto pela introdução de mecanismos [...], como também em alguns exemplos de superação de decisões do Supremo Tribunal Federal, que veiculem interpretações constitucionais, por parte do Poder Legislativo Federal.”²²⁶

José de Albuquerque Rocha leciona que a eleição de representantes da sociedade civil no Poder Legislativo que é uma “instância política por excelência, como tal, a mais representativa da soberania popular e do pluralismo político, social e ideológico existente na sociedade”, proporciona a participação de uma parte do povo na instituição governamental realizando o princípio da soberania popular esculpido na Constituição.²²⁷

Segundo o referido autor,

[...] a função proverbial do Judiciário brasileiro, na organização jurídica, é a de “solícito” aplicador das leis oriundas dos Poderes Legislativo e Executivo, consideradas como a fonte do direito por excelência, e consagradoras dos valores tradicionais, sobretudo os de natureza patrimonial, as quais formam o núcleo essencial do ordenamento jurídico vigente.

Não tem, pois, o Judiciário uma concepção firme sobre o valor normativo e a eficácia jurídica das normas constitucionais, principalmente quanto às normas consagradoras de princípios, que formam a maioria das normas constitucionais, costumeiramente reputadas por ineficazes antes de seu desenvolvimento pelo legislador ordinário.²²⁸

Clarence Morris, refletindo as ideias de John Locke em sua obra, destaca que:

[...] único poder supremo, que é o legislativo, ao qual todos os demais estão e devem estar subordinados, mesmo assim, sendo o legislativo apenas um poder fiduciário para agir visando a certos fins, ainda permanece nas mãos do

²²⁶ NERI, Bianca Garcia. e SCHUELER, Luciana Benevides de. **As Teorias do constitucionalismo popular e dos diálogos institucionais na construção de um desenho constitucional democrático**. In. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. *Op.cit.*, p. 639.

²²⁷ ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o PODER JUDICIÁRIO**. São Paulo: Malheiros Editores, 08 - 1995, p. 53.

²²⁸ ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o PODER JUDICIÁRIO**. São Paulo: Malheiros Editores, 08 - 1995, p. 112.

povo o poder supremo para afastar ou alterar o legislativo quando julgar que age de forma contrária à confiança nele depositada. [...]²²⁹

No conceito de Jean-Jacques Rousseau, o Estado não sobrevive por meio das leis, mas através do poder legislativo e ressalta que:

“O poder legislativo é o coração do Estado, o poder executivo, seu cérebro, o qual transmite movimento a todas as partes. O cérebro pode cair vitimado pela paralisia que o indivíduo ainda viverá. Um homem permanece imbecil e vive, mas no momento em que o coração deixa de funcionar, o animal morrerá.”²³⁰

Nesse aspecto, Rodrigo Brandão pondera que:

[...] o reconhecimento da possibilidade indiscriminada de o Parlamento aprovar norma que se destine a desfazer decisões judiciais transitadas em julgado o transformaria em uma instituição tirânica, a intangibilidade de jurisprudência constitucional da Suprema Corte em face do povo e dos seus representantes a convolaria em um “superpoder”. Em síntese: o sentido futuro da Constituição não pertence a qualquer instituição política, mas se revela em uma “dança institucional” em que leis, emendas constitucionais, decisões judiciais, manifestações informais da opinião pública e mecanismos de consulta popular (plebiscitos e referendos) interagem de forma complexa.²³¹

Conforme leciona Peter Häberle, em síntese, uma ótima configuração legislativa e o aprimoramento interpretativo do direito constitucional processual formam conjunturas basilares para garantir a almejada legitimação da jurisdição constitucional em um cenário de uma teoria de Democracia.²³²

Assim, os diálogos entre os diferentes poderes são fundamentais para aclarar pontos não alcançados por todos os atores. As diferentes perspectivas sobre um mesmo tema proporcionam uma visão ampla do assunto com embasamentos nas *expertises* de cada poder, salutar na elaboração normativa.

²²⁹ MORRIS, Clarence. (org.) **Os Grandes filósofos do direito: leituras escolhidas em direito**. tradução: Reinaldo Guarany; revisão da tradução: Silvana Vieira, Claudia Berliner; revisão técnica: Sérgio Sérvulo da Cunha - 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.150-151.

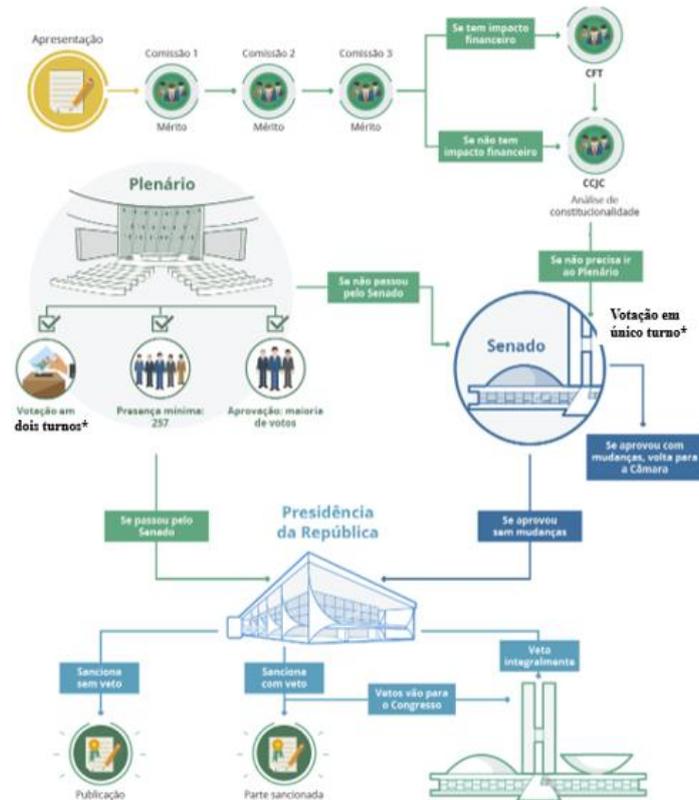
²³⁰ ROUSSEAU, Jean-Jacques, 1712-1778. **O contrato social: princípios do direito político**. Tradução: Edson Bini - 2 ed. 2a reimpr., 2021. - São Paulo: Edipro, 2015, p. 81.

²³¹ BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?**. *Op.cit.*, p.417-418.

²³² HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição**. *Op.cit.*, p. 49.

Nessa esteira, o processo legislativo, conforme pode ser observado na Figura 3, pode ser visto como um diálogo institucional entre o Legislativo e o Executivo, com vários outros diálogos entre as duas casas.

Figura 3 - Processo Legislativo de Lei Complementar



Fonte: Câmara dos Deputados, adaptado²³³

O processo legislativo está disposto nos arts. 59 a 69 da Constituição Federal, especificamente, no que tange à elaboração de lei complementar prevista no inciso II do art. 59 da Carta Maior.

Nesse cenário, o projeto de lei complementar pode ser proposto pelo presidente da República, por senadores e deputados, comissões da Câmara, do Senado e do Congresso, pelo STF e tribunais superiores, bem como pelo procurador-geral da República e por cidadãos comuns (por meio da iniciativa popular). Para aprovação é necessário o *quorum* maioria absoluta das duas Casas do Congresso

²³³ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/entenda-o-processo-legislativo/>. Acesso em: 9 jun. 2024.

Nacional (257 deputados e 41 senadores). A votação na Câmara Legislativa é feita em 2 turnos e no Senado Federal em único turno.²³⁴

Nesse contexto, uma reação do poder legislativo traz a possibilidade de alteração da decisão do STF de forma a salvaguardar a segurança e evitar oscilações com razões de modificação mais consistentes e, até mesmo, de forma mais uniforme entre as unidades federadas, por exemplo, por via de lei complementar.

2.3. Reforma Tributária

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional - EC 132/23 busca a simplificação do Sistema Tributário Brasileiro com a implementação do IVA - Imposto sobre Valor Agregado, muito similar, em alguns aspectos, ao ICMS, tais como a questão de a tributação ser plurifásica e não-cumulativa.

A figura 4 - Demonstrativo simplificado de apuração do imposto representa, de forma resumida a tributação em cada etapa do ciclo de comercialização, incidente sobre o valor agregado ou acrescentado, compensando-se com o que foi recolhido na etapa anterior. Para fins didáticos foi aplicada a alíquota de 10%, bem como valores de operações fictícias.

²³⁴ SENADO FEDERAL. Agência Senado Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/lei-complementar> acesso em:25 mai 2024

Figura 4 - Demonstrativo simplificado de apuração do imposto

	Etapa 1 Fornecedor de Insumos	Etapa 2 Produtor	Etapa 3 Atacadista	Etapa 4 Varejista	Etapa 5 Consumidor Final
Compra					
Valor de aquisição		100	200	350	550
Imposto – 10%	0 (presumindo zero)	10	20	35	55
Venda					
Valor de aquisição		100	200	350	
Valor Agregado	100	100	150	200	
Valor de venda	100	200	350	550	
Imposto – 10%	10	20	35	55	
Apuração do Imposto					
Diferença entre: Imposto de venda	10	20	35	55	
Imposto de compra	0	10	20	35	
Imposto a recolher	10	10	15	20	

Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Assim, se adicionarmos os valores agregados ou acrescidos ao longo de todas as etapas do fluxo de comercialização ou circulação da mercadoria, Etapas 1 a 4, encontraremos o preço final de venda ao consumidor final de 550 – Etapa 5, de acordo com a Figura 5- Soma do Valor Agregado por etapa, abaixo:

Figura 5 - Soma do Valor Agregado por etapa

	Etapa 1 Fornecedor de Insumos	Etapa 2 Produtor	Etapa 3 Atacadista	Etapa 4 Varejista	Etapa 5 Consumidor Final
Valor Agregado	100 +	100 +	150 +	200 =	550

Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Nesse mesmo sentido, se somarmos os valores correspondentes aos impostos a recolher em cada fase do ciclo de comercialização, Etapas 1 a 4, chegaremos ao valor do imposto suportado pelo consumidor final na Etapa 5, conforme demonstra a Figura 6 - Soma do Imposto a recolher por etapa, a seguir:

Figura 6 - Soma do Imposto a Recolher por etapa

	Etapa 1 Fornecedor de Insumos	Etapa 2 Produtor	Etapa 3 Atacadista	Etapa 4 Varejista	Etapa 5 Consumidor Final
Imposto a Recolher	10 +	10 +	15 +	20 =	55

Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Dessa forma, se for aplicada uma alíquota de 10% (dez por cento) sobre a soma do valor agregado, nesse caso 550 (quinhentos e cinquenta), o resultado seria 55 (cinquenta e cinco), mesmo valor do imposto da Etapa 5 suportado pelo consumidor final.

Nesse cenário, fica evidenciado que, realmente, o imposto incide sobre o valor adicionado ou agregado, condizente assim, com a nomenclatura Imposto sobre o Valor Agregado - IVA.

Dentre os pontos divergentes está a questão do cálculo do imposto; o ICMS é calculado “por dentro”, ou seja, o imposto compõe a própria base de cálculo, ao passo que o IVA o imposto é calculado “por fora”, trazendo uma maior transparência na tributação evitando distorções.

Nesse sentido, uma alíquota “por dentro” de 20% (vinte por cento) (que é a estimativa aproximada da média modal da alíquota do ICMS no Brasil) equivale a uma alíquota “por fora” ou real de 25% (vinte e cinco por cento). Nesse contexto, dificulta a comparação do coeficiente de tributação com outros países, assim como uma clareza na tributação para o consumidor.

A alíquota real ou “por fora” poderá ser calculada pela seguinte fórmula:

$$\frac{100 \times \text{alíquota nominal}}{100 - \text{alíquota nominal}} = \text{alíquota real ou "por fora"}^{235}$$

Equação 1 - Definição de alíquota real ou "por fora"

Dessa forma, substituindo, tem-se:

²³⁵ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS - base de cálculo e alíquota**. In: Curso de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.725.

$$\frac{(100 \times 20)}{(100-20)} = \frac{2000}{80} = 25$$

Equação 2 - Definição de alíquota real ou "por fora" (nominal 20% para real 25%)

Assim, para melhor compreensão do acima demonstrado, na tabela abaixo é traçado um comparativo de uma nota fiscal com incidência para o ICMS e para o IVA a uma alíquota de 20% (vinte por cento); não foram consideradas para o cálculo quaisquer outras despesas ou tributos incidentes na operação.

Tabela 1 - Nota Fiscal - ICMS x IVA

Nota Fiscal			
ICMS		IVA	
Valor do produto	R\$ 1.000,00	Valor do produto	R\$ 1.000,00
Valor do ICMS (20%)	R\$ 250,00	Valor do IVA (20%)	R\$ 200,00
Valor da Nota Fiscal	R\$ 1.000,00	Valor da Nota Fiscal	R\$ 1.200,00

Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Conforme Tabela acima, o valor do ICMS é mero destaque na nota fiscal pois se for aplicada a alíquota de 20%(vinte por cento) sobre o valor do produto será encontrado o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais) e não de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais). Para encontrar o valor o valor real, deve-se incluir o valor do ICMS na base de cálculo, ou seja, fazer o cálculo "por dentro", a saber:

$$100 - \text{alíquota} = \text{divisor}$$

Equação 3 - Definição do valor real com a inclusão do ICMS

Então:

$$100 - 20 = 80 \text{ ou } 0,80$$

Equação 4 - Exemplificação da definição da obtenção do valor real com a inclusão do ICMS

Se aplicar o divisor encontrado de 0,80 ao valor do produto tem-se:

$$\frac{1000}{0,80} = 1.250$$

Equação 5 - Base de cálculo do ICMS

$$1.250 \times 0,20 = 250$$

Equação 6 - ICMS a recolher

Para cálculo do IVA, basta aplicar a alíquota de 20% (vinte por cento) ao valor do produtor para encontrar o IVA a recolher de R\$ 200,00 (duzentos reais).

Nesse contexto, no campo do Direito Comparado, vale resgatar a experiência europeia na implementação e tributação do IVA uma vez que o ICMS muito se assemelha ao IVA sobre o consumo e diversos diálogos institucionais foram e são efetuados na busca de uma harmonização entre os Estados-Membros da União Europeia - UE.

Quanto a alíquota do novo imposto no Brasil, há estimativa que fique entre 25,45% e 27,5%²³⁶. A alíquota ou taxa normal do IVA aplicada aos Estados-membros - EM da União Europeia - UE varia entre 17% (dezesete por cento) em Luxemburgo e 27% na Hungria e a taxa reduzida oscila entre 0% e 18% (dezoito por cento); há ainda, a taxa super-reduzida e a taxa intermediária, conforme demonstra a Tabela 2.

²³⁶ SENADO FEDERAL. Agência Senado. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. acesso em: 26 mai 2024

Tabela 2 - Lista das Taxas do IVA aplicadas nos países da EU

Lista das Taxas do IVA aplicadas nos países da EU					
Código do país	Estado-Membro	Taxa Normal	Taxa reduzida	Taxa super-reduzida	Taxa Intermédia
AT	Áustria	20	10 / 13	-	13
BE	Bélgica	21	6 / 12	-	12
BG	Bulgária	20	9	-	-
CY	Chipre	19	5 / 9	-	-
CZ	Chéquia	21	12 / 15	-	-
DE	Alemanha	19	7	-	-
DK	Dinamarca	25	0	-	-
EE	Estónia	22	9	-	-
EL	Grécia	24	6 / 13	-	-
ES	Espanha	21	10	-	-
FI	Finlândia	24	10 / 14	-	-
FR	França	20	5,5 / 10	2,1	-
HR	Croácia	25	5 / 13	-	-
HU	Hungria	27	5 / 18	-	-
IE	Irlanda	23	9 / 13,5	-	-
IT	Itália	22	5 / 10	4	-
LT	Lituânia	21	5 / 9	-	-
LU	Luxemburgo	17	8	3	14
LV	Letónia	21	5 / 12	-	-

MT	Malta	18	5 / 7	-	12
NL	Países Baixos	21	9	-	-
PL	Polónia	23	5 / 8	-	-
PT	Portugal	23	6 / 13	-	13
RO	Roménia	19	5 / 9	-	-
SE	Suécia	25	6 / 12	-	-
SI	Eslovénia	22	5 / 9,5	-	-
SK	Eslováquia	20	10	-	-

Fonte: União Europeia²³⁷

O art. 97, item 1 da *Directiva 2006/112/CE do Conselho*²³⁸ prevê que a alíquota ou taxa normal não pode ser inferior a 15% (quinze por cento) e o art. 99, item 1, também da *Directiva* anteriormente citada, estabelece que as taxas reduzidas não podem ser inferiores a 5 % (cinco por cento).

Como pode ser observado na Tabela 3 - Lista das Taxas do IVA aplicadas nos países da UE, alguns países possuem alíquotas ou taxas super-reduzidas. A França possui uma taxa ou alíquota super-reduzida de 2,1% para as especialidades farmacêuticas reembolsáveis pela segurança social. Assim, inferior ao previsto no art. 99 supracitado.

Contudo, isto não significa que a França não cumpriu com o estabelecido na *Directiva* e, por conseguinte, com as obrigações determinadas no Direito Comunitário.

²³⁷ REGRAS e taxas aplicáveis em matéria de IVA. [S. l.], 22 abr. 2024. Disponível em: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm#inline-nav-8. Acesso em: 27 maio 2024.

²³⁸ UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006**. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. [S. l.], 28 nov. 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/por#ntr8-L_2006347PT.01000101-E0008. Acesso em: 28 maio 2024.

Conforme aponta João António Valente Torrão e traçando um diálogo institucional na União Europeia, de acordo com o Processo C - 481/98 - Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa, a decisão proferida sobre o assunto no Acórdão do TJCE - Tribunal de Justiça, (Sexta Secção), de 3 de maio de 2001, foi que:

[...] é conforme ao direito comunitário, visto que não viola o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado porque as especialidades farmacêuticas reembolsáveis e as especialidades farmacêuticas não reembolsáveis não são produtos semelhantes que estejam em concorrência entre si, e em que respeita os critérios referidos do artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva dado que a aplicação da taxa reduzida sobre as especialidades reembolsáveis, por um lado, tem evidentemente interesse social, na medida em que provoca necessariamente uma redução das despesas da segurança social e, por outro, beneficia o consumidor final, que vê reduzidas as suas despesas com a saúde.²³⁹

Vale destacar que, no âmbito da União Europeia, o Direito Comunitário prepondera sobre o Direito Nacional.

Conforme leciona José Souto Maior Borges, o “primado do direito comunitário sobre o direito nacional, reconhecido no âmbito do direito europeu, implica - batizado pela doutrina do direito comunitário, como *condicio iuris* para a sua efetivação - a prevalência de aplicabilidade do direito comunitário, [...]”.²⁴⁰

Nesse sentido, a Corte de Justiça Europeia, atual Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferiu no Processo 106/77 acórdão *Simmenthal*:

[...]o juiz nacional responsável, no âmbito das suas competências, pela aplicação de disposições de direito comunitário, tem obrigação de assegurar o pleno efeito de tais normas, decidindo, por autoridade própria, se necessário for, da não aplicação de qualquer norma de direito interno que as contrarie, ainda que tal norma seja posterior, sem que tenha de solicitar ou esperar a prévia eliminação da referida norma por via legislativa ou por qualquer outro processo constitucional.²⁴¹

²³⁹ TORRÃO, João António Valente. **Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado** - Anotado e Comentado. Coimbra: Almedina, 2005, p. 553.

²⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário - Instituições de Direito Comunitário Comparado: União Europeia e MERCOSUL**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 447.

²⁴¹ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (TJUE). A. M. Donner, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart e A. O’Keeffe. **ACÓRDÃO DE 9.3.1978 - PROCESSO 106/77**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61977CJ0106:PT:PDF> acesso em: 04 jun 2024 p.250

Nesse contexto, são editadas diretivas do Conselho da União Europeia que são vinculativas para os Estados-Membros.

Nessa esteira, a *Directiva* 2006/112/CE²⁴² do Conselho é relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, de adoção obrigatória aos Estados-Membros, versando sobre o reembolso do IVA nos artigos 170 e 171.

Vale observar que o art. 411.º da diretiva anteriormente citada, revogou a *Directiva* 67/227/CEE²⁴³ e a *Directiva* 77/388/CEE²⁴⁴ - Sexta *Directiva* que também versava sobre o IVA, porém esta última estava com diversas alterações e complementações. Assim a Diretiva 2006/112/CE do Conselho compilou e ajustou essas alterações da Sexta Diretiva ocorridas ao longo dos tempos.

A Oitava *Directiva* 79/1072/CEE do Conselho²⁴⁵, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios traz as regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país e a Décima Terceira *Directiva* 86/560/CEE do Conselho²⁴⁶, as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.

²⁴² UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.** Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. [S. I.], 28 nov. 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/por#ntr8-L_2006347PT.01000101-E0008. Acesso em: 28 maio 2024.

²⁴³ UNIÃO EUROPEIA. **Primeira Directiva nº 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967.** Relativa à harmonização das legislações dos Estados- membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. [S. I.], 11 abr. 1967. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁴⁴ UNIÃO EUROPEIA. **Sexta Directiva nº 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.** Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [S. I.], 17 maio. 1977. Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁴⁵ UNIÃO EUROPEIA. **Oitava Directiva nº 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979.** Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país [S. I.], 06 dez. 1979. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31979L1072> acesso em 31 mai 2024

²⁴⁶ UNIÃO EUROPEIA. **Décima Terceira Directiva nº 86/560/CEE, de 17 de novembro de 1986.** Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos

O art. 395.º da *Directiva* 2006/112/CE do Conselho autorizou os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes e/ou evasões fiscais. Uma das medidas consideradas nesse sentido foi a introdução de um sistema generalizado de “autoliquidação” ou de “*reverse charge*”.

O *reverse charge* é um mecanismo de inversão do ônus financeiro na liquidação do IVA utilizado como estratégia de combate à fraude e à evasão fiscal, muito similar à substituição tributária.

Dessa forma, o item 6 das considerações da *Directiva* 2006/69/CE do Conselho²⁴⁷ e, nesse mesmo sentido, o item 42 das considerações da *Directiva* 2006/112/CE do Conselho, observa que:

(42) Em determinados casos específicos, os Estados-Membros deverão poder designar o destinatário das entregas de bens ou das prestações de serviços como sendo o devedor do imposto. Esta medida permitir-lhes-á simplificar as regras e lutar contra a fraude e evasão fiscais verificadas em determinados sectores ou em certos tipos de operações.²⁴⁸

Vale atentar para as fraudes ocorridas em sede de IVA e assim buscar uma forma de bloqueio ou, ao mesmo, mitigação dessas fraudes. Uma fraude que ocorre usualmente e que a União Europeia busca cessar é a chamada Fraude Carrossel.

A Comissão Europeia definiu o mecanismo da Fraude Carrossel no item 3.2.2 do Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o

não estabelecidos no território da Comunidade [S. I.], 17 nov. 1986. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31986L0560> acesso em 31 mai 2024

²⁴⁷ UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 2006/69/CE do Conselho, de 24 de junho de 2006**. Altera a *Directiva* 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações. [S. I.], 14 jun. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0069> acesso em 28 mai 2024

²⁴⁸ UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006**. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. [S. I.], 28 nov. 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/por#ntc9-L_2006347PT.01000101-E0009 acesso em 31 mai 2024

recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA /* COM/2004/0260 final */, a saber:

3.2.2. A fraude do "operador fictício" é uma ameaça específica para o sistema do IVA

Um modelo de fraude que parece ter aumentado nos últimos anos e que representa actualmente uma preocupação importante para os Estados-Membros é a fraude do operador fictício no comércio intracomunitário (denominada fraude em cadeia ou "fraude carrossel"). Este modelo de fraude pode muito bem tirar proveito do alargamento iminente e alargar-se aos novos Estados-Membros.

Este mecanismo de fraude é um exemplo claro de abuso da isenção de IVA no comércio intracomunitário.

O modelo de fraude é o seguinte: uma "empresa interposta (conduit company)", (A), faz uma entrega intracomunitária de bens isenta a um "operador fictício (missing trader)" (B) noutro Estado-Membro. Esta empresa (B) adquire bens sem pagar IVA e faz subsequentemente uma entrega nacional a uma terceira empresa (C), denominada "empresa de ligação (broker)". "O "operador fictício" cobra IVA nas suas vendas à "empresa de ligação", mas não paga o IVA à administração fiscal e desaparece. A "empresa de ligação" (C) reclama o reembolso do IVA relativo às suas compras a B. Consequentemente, a perda financeira para a administração fiscal é igual ao IVA pago por C a B. Subsequentemente, a empresa C pode declarar uma entrega intracomunitária isenta à empresa (A) e, por sua vez, (A) pode fazer uma entrega intracomunitária isenta a (B) e o modelo de fraude repete-se, o que explica a expressão "fraude carrossel".

A fim de distorcer as investigações do IVA, os bens são frequentemente entregues de (B) a (C) através de empresas intermediárias, denominadas "amortecedores (buffers)". Pode acontecer que o "amortecedor" não tenha conhecimento da fraude mas, na maioria dos casos, está consciente de que está envolvido num tipo de transacção irregular (devido à natureza inabitual da transacção comercial).

Na prática, estes tipos de fraude são construídos de uma forma complexa que envolve transacções entre diversos Estados-Membros e diversas empresas em cada Estado-Membro.²⁴⁹

Nas operações intracomunitárias na União Europeia - UE é utilizado o Sistema VIES - Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA. Essa ferramenta, via *Web*, visa a verificação da validade de um número de IVA com a troca de informações entre as Administrações Fiscais dos Estados-Membros para um controle

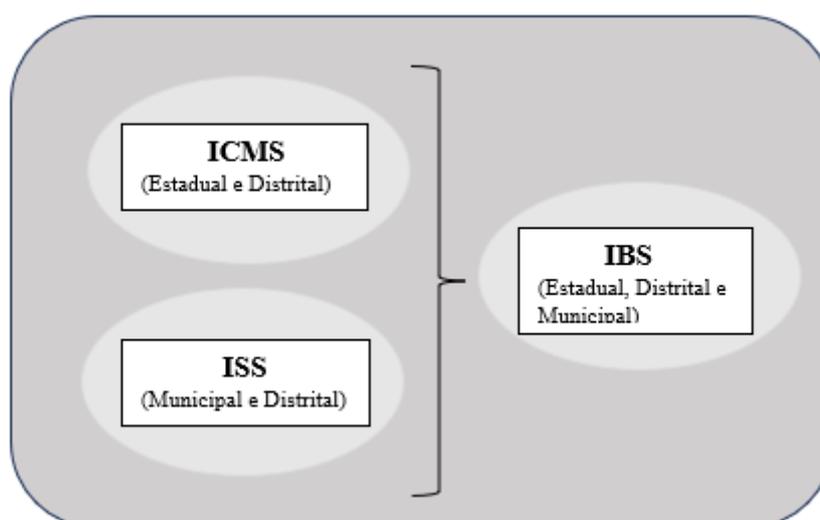
²⁴⁹ COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU. **RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA.** Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52004DC0260> acesso em: 28 mai 2024

mais efetivo das transações comerciais transfronteiriças dentro da União Europeia.²⁵⁰

Nesse contexto, a experiência da União Europeia na implementação do Imposto sobre o Valor Acrescentado nos Estados-Membros com diferentes realidades econômicas e sociais, bem como os mecanismos de diálogos institucionais utilizados para a harmonização das diversas legislações podem servir de estudo para a reforma tributária brasileira.

Nesse cenário, a reforma tributária brasileira proposta pela EC 132/23²⁵¹ prevê a junção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS em um único tributo nomeado como Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, conforme demonstra a Figura 7 abaixo:

Figura 7 - Imposto Sobre Bens e Serviços



Fonte: Elaborado pela autora, 2024

²⁵⁰ UNIÃO EUROPEIA . União Europeia. Verificar a validade de um número para efeitos de IVA (sistema VIES): A ferramenta Web do sistema VIES da UE permite verificar se uma empresa está registada para poder fazer transações comerciais transfronteiras dentro da UE.. *In*: **Verificar a validade de um número para efeitos de IVA (sistema VIES)**. [S. l.], 27 nov. 2023. Disponível em: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_pt.htm acesso em: 31 mai 2024

²⁵¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. [S. l.], 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

Tal reforma consiste no compartilhamento, entre os entes federativos, de competências tributárias e prevê a criação do IBS - Imposto sobre Bens e Serviços, conforme estabelecido no art. 156 – A da Carta Maior. Dispõe ainda, no § 1º do referido art. 156 - A²⁵² que o novo imposto proposto pela reforma tributária brasileira - IBS - será informado pelo princípio da neutralidade.

Para garantir uma transição gradual, e ainda de forma a manter a arrecadação tributária, são definidas as regras de transição. É importante ressaltar que a substituição tributária desempenha um papel significativo no que diz respeito à arrecadação de tributos, uma vez que tanto o ICMS quanto o ISS desempenham figuras e mecanismos inerentes à substituição em questão.

Nesse contexto, a EC 132/23 prevê a possibilidade de instituição da adoção do IBS por meio de Lei Complementar. Isto significa a possibilidade acerca de revisão do mecanismo de substituição tributária de forma a adaptar às novas exigências e estruturas do sistema tributário nacional.

Vale observar que a reforma tributária visa a modernização do sistema tributário brasileiro, racionalizando e simplificando todo o processo a fim de promover a justiça fiscal. Nesse sentido, é fundamental, para a realização desses objetivos, que as leis complementares de implementação e sua operacionalização estejam alinhadas.

Para Marcos Gouvêa de Souza, fundador e diretor-geral da Gouvêa *Ecosystem e publisher* da plataforma Mercado & Consumo:

Ponto crucial na proposta deveria ser a redução da informalidade no varejo e no consumo, situação atual que obriga que as empresas formais paguem pelas informais para alcançar a arrecadação necessária para manter o Estado. Nesse tema o avanço é tímido e, ao contrário, ao não considerar a substituição tributária, gera a perspectiva de piorar o que temos hoje. Pelo mecanismo da substituição tributária, a arrecadação é feita na indústria de determinadas categorias e produtos, em vez de no varejo dos mesmos. Em vez de monitorar, por exemplo, o tributo em milhares de bares, restaurantes, *foodservice* ou lojas de produtos pet ou material de construção, o

²⁵² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

controle é feito junto aos fabricantes e fornecedores dos produtos a serem comercializados, reduzindo a informalidade existente nesses segmentos.²⁵³

O Projeto de Lei Complementar - PLP 68/2024 que institui o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências foi enviado ao Congresso Nacional e na Exposição de Motivos (EM) nº 00038/2024 MF, no item 7, ressalta:

“7. A priorização conferida à regulamentação da Reforma Tributária reflete nossa convicção quanto à importância da aprovação da matéria, se possível ainda em 2024, assim como a percepção de que o Congresso Nacional deve ter o devido tempo para compreender, debater e aperfeiçoar os textos propostos. **Esse tempo servirá, igualmente, para que possamos concluir o estudo sobre os custos e benefícios da aplicação da substituição tributária a casos específicos, tema não incluído no Projeto ora enviado, e, eventualmente, submeter ao Congresso Nacional nossas contribuições.**”²⁵⁴ grifo nosso

A preocupação de diversos setores, sobretudo do varejo e do consumo, é que vários pontos da reforma tributária, como é o caso da substituição tributária, só estarão bem definidos posteriormente.

Nesse cenário, é possível destacar os pontos positivos e negativos da manutenção da substituição tributária (modelo atual) face à Reforma Tributária.

Pontos Positivos

- Mecanismos simplificados de apuração do imposto;
- Combate à sonegação, mitigando a concorrência desleal;
- Fiscalização mais célere e eficaz;
- Equilíbrio na concorrência de mercado por segmento;
- Prevenção à formação de mercado informal; e
- Diminuição do custo operacional.

²⁵³ VAREJO E CONSUMO SERÃO SOBRETAXADOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA. [S. /], 10 jul. 2023. Disponível em: <https://www.idv.org.br/noticia/varejo-e-consumo-serao-sobretaxados-na-reforma-tributaria/> acesso em: 25 abr 2024

²⁵⁴ CÂMERA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº PLP 68/2024, de 25 de abril de 2024**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&file-name=PLP%2068/2024 acesso em: 02 mai 2024

Pontos Negativos

- Judicialização;
- Oposição ao princípio da tributação no destino - EC132/23;
- Complexidade no dimensionamento da base de cálculo presumida;
- Ressarcimento;
- Integração nas bases de dados das Secretarias; e
- Distorção concorrencial dependo do desenho operacional implementado.

Outro ponto a ser ajustado, especificamente no caso da substituição tributária, é a questão da tributação na origem manifestada no operacional do mecanismo do regime de substituição tributária, uma vez que no IBS é apontada a tributação no destino.

No campo dos diálogos institucionais da reforma tributária, o Comitê Gestor do IBS é formado por diferentes atores das esferas de poder, conforme art. 156 B da Constituição Federal, e tem papel fundamental na implementação e harmonização do IBS, deverá traçar diálogos que serão fundamentais para a construção do novo sistema tributário.

No caso de uma Lei Complementar com instituição do IBS-ST, a começar pelo próprio Comitê Gestor, bem como os diversos debates que estão ocorrendo e ainda deverão ocorrer nas arenas de discussão estão diretamente ligados aos diálogos institucionais na esfera preventiva, basilares para elaboração de um projeto de lei complementar e salutar para o próprio processo legislativo.

Assim, a Reforma Tributária não só trouxe o regime de substituição tributária para agenda de discussões como também abriu uma possibilidade de uma nova reação legislativa à decisão proferida pelo STF referente ao Tema 201 de repercussão geral, por meio da recalcitrância, ou mesmo superação, para a questão da definitividade da substituição tributária com a elaboração de lei complementar traçando um redesenho do regime de substituição tributária, ao mesmo tempo que deverá traçar

uma justificativa e motivação para esse redenho da substituição tributária com fundamentos argumentativos consubstanciais.

Nesse sentido, nos ensina Robert Alexy na Teoria da Argumentação, em uma das regras quanto a carga da argumentação, “(J.14) Quem quiser se afastar de um precedente, assume a carga da argumentação.”²⁵⁵

Assim, o diálogo institucional como reação legislativa através de novo ato normativo, deve ter a justificativa e razões consubstanciadas na argumentação fundamentada para que esse novo ato do Parlamento não tenha que enfrentar novo controle jurisdicional no STF.

Nesse contexto, emerge a importância da coordenação das ações entre os três poderes para que os atos normativos tenham, sempre que possível, entendimento uníssono entre os poderes executivo, legislativo e judiciário.

²⁵⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria da argumentação racional como teoria da fundamentação jurídica**. 4a ed.[2. Reimpr.] Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 262.

3. RESTITUIÇÃO, COBRANÇA COMPLEMENTAR E ROT - REGIME OPTATIVO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo 3, será verificada a discutida questão da restituição quando o fato gerador presumido ocorre, mas não na dimensão prevista na antecipação; e, também, a cobrança complementar feita pelos Estados e Distrito Federal.

Anteriormente à decisão do STF - Tema 201²⁵⁶ de repercussão geral, só existia restituição quando o fator gerador não se efetivava, exceto em poucas unidades federadas não signatárias do Convênio ICMS 13/97²⁵⁷. Após a referida decisão, o contribuinte passou a ter direito à restituição se o fato gerador ocorresse com o valor maior que o previsto na antecipação. Como uma das possíveis respostas das Unidades Federadas, algumas passaram a efetuar a cobrança complementar caso o valor recolhido fosse menor que o previsto quando do recolhimento antecipado. Outra possível resposta das unidades federadas e dos contribuintes também é o chamado ROT - Regime Optativo Tributário, implementado em alguns estados onde, com a aquiescência do Contribuinte, o regime de substituição tributária volta a ser definitivo.

3.1. Restituição

A restituição do ICMS na substituição tributária “para frente” é a devolução do imposto recolhido antecipadamente, no início do ciclo operacional de vendas. Dessa forma, o imposto é recolhido com base em um valor final estimado.

²⁵⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

²⁵⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Convênio nº 13/97**. [S. l.], 21 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 10 jun. 2024.

Porém, se o valor efetivo de venda for menor que o presumido, o contribuinte tem direito à restituição do imposto recolhido a maior.

O pedido de restituição poderá ser feito pelo contribuinte substituído, comumente quem suporta o ônus financeiro do tributo. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87/96²⁵⁸ estabelece os critérios da legitimação ativa. As formas de solicitação de restituição do imposto indevido podem variar de acordo com a legislação estadual ou distrital.

Essa questão da restituição na substituição tributária sempre gera discussões e posicionamentos diversos entre os doutrinadores, conforme apontado anteriormente na Figura 2, apesar de judicialmente estar pacificado pelo STF.

Assim, conforme Carrazza, é imperativo salientar que através do julgamento proferido pela Suprema Corte do Brasil no Recurso Extraordinário - RE 593.849/MG, ao contribuinte é assegurado o direito à restituição da diferença entre o valor do ICMS previamente recolhido e aquele efetivamente devido na prestação final.²⁵⁹

Conforme leciona Marco Aurélio Greco,

A função da substituição não é gerar receita para o Tesouro. Sua função é viabilizar a cobrança do que for efetivamente *devido*; não é mecanismo para exigir tributo *maior que o admitido pelo ordenamento*. Se, em determinado setor ou segmento, a realidade for uma constante devolução, e de valores significativos, a função do instituto estará sendo desatendida. Haverá o que M. S. Giannini denomina “disfunção funcional”, hipótese em que enseja a impugnação do regime naquele setor ou segmento específico.²⁶⁰

A operacionalização dessa restituição é de fundamental importância pois pode gerar distorções.

²⁵⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32 ed., rev, ampl e atual./até a Emenda Constitucional n.99/2017.- São Paulo: Malheiros, 2019.

²⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (Antecipação do Fato Gerador). *Op.cit.*, p. 38-39.

A Lei Complementar nº 87/96²⁶¹ prevê:

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.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, na Seção III dispõe sobre o Pagamento Indevido, estabelecendo no art. 166:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.²⁶²

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, no regime de substituição tributária, tanto o substituído como o substituto, detêm a legitimidade ativa *ad causam* para propositura de ações para inquirir a validade de aspectos de tal regime, ou mesmo sua totalidade pois ambos - substituído e substituto - perfazem a relação jurídica tributária.²⁶³

Nesse contexto, Mateus Benato Pontalti, em estudo realizado sobre a “Legitimidade Ativa para pleitear a Restituição do Indébito dos Tributos Submetidos à Substituição Tributária”²⁶⁴ apresenta uma leitura da aplicação do art. 166 do CTN aos tributos sujeitos ao mecanismo da substituição tributária:

²⁶¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

²⁶² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTU-BRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 14 jun. 2024

²⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa “Ad Causam”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 68 p. 61-76, maio de 2001, p.66.

²⁶⁴ Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/735/581> acesso em: 06 jun 2024

1: A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro:

A expressão transferência do respectivo encargo financeiro deve ser compreendida a partir de critérios jurídicos, quando o direito positivo autoriza que alguém transfira o ônus financeiro a terceiro. No bojo da substituição tributária para frente isso ocorre pelo reembolso, e na substituição tributária para trás pela retenção na fonte.

2: **Somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo: O substituído tributário é quem, como regra geral, tem a legitimidade processual, porque é ele quem assume o referido encargo financeiro.**

Nessa hipótese, como a legislação presume a transferência, não há a necessidade da comprovação efetiva da assunção do ônus, aplicando-se o disposto no art. 374, inciso IV, do CPC. **No entanto, se o substituto comprovar que suportou o ônus – o que ocorre se ele retém corretamente o valor do tributo devido ou dele se reembolsa, mas, ao realizar o repasse ao Fisco, realiza o pagamento a maior – é dele a legitimidade processual.**

3: **ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la:**

A legitimidade também é do substituto se ele obtiver a autorização do substituído para pleitear a restituição do indébito.²⁶⁵ (grifo nosso)

De acordo com Aliomar Baleeiro, o Código Civil Brasileiro, no art. 964 (com a atualização do Código Civil em 2001 passou a ser o art. 876), consagra a máxima que de “Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir” como princípio geral do Direito pois equivale “a noção ética universal de que a inexistência da dívida, como causa do pagamento, gera o direito de repetir. O enriquecimento sem causa é a máxima a inspirar o instituto da repetição.”²⁶⁶

Dessa forma, no que tange a restituição de indébito ou pago a maior, por via administrativa, a solicitação será feita perante a Administração Fazendária podendo ser realizada por meio de compensação (geralmente utilizada por contribuinte do imposto ou, quando autorizada, por via de abatimento de débito junto à Fazenda Pública) ou em espécie.

Vale observar que o texto constitucional expresso no § 7º do art.150 prevê a restituição **imediate e preferencial** da quantia paga, no regime de substituição tributária, caso o fato gerador presumido não se realizasse. Contudo, tanto a

²⁶⁵ PONTALTI, Mateus Benato. Da Legitimidade Ativa para pleitear a Restituição do Indébito dos Tributos Submetidos à Substituição Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, no 43. ano 3. São Paulo: IBDT, 2º semestre, p. 286

²⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11a ed. Rio de Janeiro, Forense: 2003, p. 882.

Constituição quanto a Lei Complementar não estabeleceram como acontecerá essa restituição, ficando, dessa maneira, para as normatizações estaduais e distrital versarem sobre esse operacional.

Nessa esteira, se o pedido efetuado pelo contribuinte do imposto não for analisado em até 90 (noventa) dias, esse poderá se creditar do valor pleiteado. Aqui vale observar que, no caso de um pedido de restituição em que o fisco, por diversos fatores, não fizer a análise em até 90 (noventa) dias, o valor é tido como certo e o crédito será apropriado contabilmente pelo contribuinte, utilizando-se do sistema débito-crédito.

Isto pode gerar uma distorção, inclusive concorrencial, uma vez que a ausência da análise no prazo poderia “favorecer” uns e “desfavorecer” outros, pois afetaria o próprio custo operacional e o real preço final da mercadoria. Assim como uma distorção na própria arrecadação do ICMS pois há que se levar em conta do valor total arrecadado a título de ICMS-ST, o quanto é restituído, ou mesmo cobrado complementarmente pois, caso contrário, o valor na rubrica ICMS-ST seria um valor estimado, um valor bruto.

Vale destacar que, a depender da capacidade de Tecnologia da Informação – TI, ou mesmo maturidade institucional de cada Secretaria de Fazenda, diversos são os fatores que podem impossibilitar a análise de um pedido de restituição. Não foi à toa a utilização do mecanismo da substituição tributária para determinado tipo de fiscalização e operacional em massa. A simplificação é feita, por vezes, à luz da inviabilização de apuração do operacional.

Muito se fala da integração dos dados, sobretudo com a nota fiscal eletrônica. Entretanto, questiona-se, por exemplo, a qualidade das informações, a integração das plataformas ou mesmo a viabilidade de um operacional uniforme em todas as 27 (vinte e sete) Secretarias de Fazenda.

3.2. Cobrança Complementar

A cobrança complementar do ICMS na substituição tributária é outro ponto que gera discussões.

No Parecer 27/2019 elaborado pelo jurista Dr. Fredie Didier Jr.²⁶⁷ acerca da cobrança complementar, em resumo, é entendido que, enquanto não houver novo julgamento em ADI ou em repercussão geral quanto a exigência de complemento do ICMS, é correto interpretar que continua válido, parcialmente, o posicionamento prolatado pelo STF na ADI 1851 /AL²⁶⁸ no que tange a impossibilidade de cobrança complementar de ICMS.

Assim, uma vez que tal entendimento não foi modificado pela tese geral proferida no julgamento do RE 593849²⁶⁹ de repercussão geral, ainda que a possibilidade de exigência, pelo fisco, de complementação do ICMS no caso da base de cálculo da efetiva operação for superior que a presumida tenha sido abordada por alguns Ministros, isto foi, segundo o parecerista, somente à título *obiter dictum*, ou seja, não fundamental para a decisão.

Assim, são apontados no Parecer alguns indicativos, tais como: I - no RE 593849/MG, tem no voto condutor seção versando de alteração parcial de precedente; II - todo o debate foi baseado, principalmente, na preponderância dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte; III - a tese jurídica é explícita para restituição do valor pago a mais; e IV - no julgamento dos embargos de declaração

²⁶⁷ DIDIER JR, Fredie, Parecer nº 27, novembro de 2019

²⁶⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²⁶⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizador-pub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

no RE 593849/MG foi ressaltado que a cobrança complementar não fazia parte do objeto litigioso do caso em questão, apenas o direito do contribuinte à restituição do ICMS.

O Parecer 27/2019 - Fredie Didier Jr.- enfatiza que a tese geral firmada no RE 593849/MG pelo Plenário do STF restringiu-se a modificar, em parte, o acórdão da ADI 1851/AL, para declarar o direito do contribuinte à restituição.

Por outro lado, a Segunda Turma do STF, no Ag. Reg no RE 1.097.998 - MG²⁷⁰, confirmou o dever de recolhimento complementar do ICMS-ST quando a base de cálculo praticada efetivamente for superior à presumida na antecipação do imposto.

Na ação judicial supracitada, o Ministro Dias Toffoli (Relator) proferiu o seguinte voto:

[...] a Corte se debruçou sobre a matéria referente à necessidade de restituição de valores recolhidos a título de ICMS quando o montante empiricamente considerado não corresponder ao que foi arrecadado na sistemática da substituição tributária para frente. Desse modo, essa orientação é aplicável ao caso em tela, em que se vislumbra exatamente a problemática referente à divergência entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo.

Ademais, verifico que um dos fundamentos determinantes para a decisão da Corte centrou-se na **vedação ao enriquecimento ilícito, imposição essa aplicável tanto ao Fisco quanto ao contribuinte**, conforme se observa no seguinte trecho do voto condutor do acórdão:

“Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão

²⁷⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Dias Toffoli. **Recurso Extraordinário RE 109.7998 AgR/ Minas Gerais de 07 de Agosto de 2018**. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96. Violação reflexa. 1. Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG. 2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 3. Agravo regimental não provido. 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. [S. I.], p. 28, 5 set. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur390093/false>. Acesso em: 6 jun. 2024.

material do fato gerador). Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar ‘tipificante’ não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal” (grifei).²⁷¹

E, enfatizando o entendimento acima, o Ministro acrescentou que, corroborando o tratamento simétrico entre Fisco e Contribuinte, a Corte, ainda que:

[...] rejeitando, por inovação recursal, os segundos embargos de declaração o no RE nº 593.849/MG, opostos pelo Estado de Minas Gerais, realçou que, “[c]omo vocalizado nos debates em sede plenária, reiterasse razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, §7º, da Constituição da República. Contudo, a despeito da possível abstratização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elasticamento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo modo, é despiciendo constatar que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN” (grifei).²⁷²

A Lei Kandir é omissa quanto a essa cobrança. Para alguns esta cobrança é indevida. Para outros, se no Tema 201 o STF entendeu ser enriquecimento ilícito do Fisco não restituir a quantia paga a maior pelo Contribuinte, utilizando a simetria da decisão, o Fisco pode cobrar a diferença paga a menor.

Algumas unidades federadas incluíram explicitamente em suas legislações, além da restituição, a cobrança ou a possibilidade de um regime optativo,

²⁷¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Dias Toffoli. **Recurso Extraordinário RE 109.7998 AgR/ Minas Gerais de 07 de Agosto de 2018**. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96. Violação reflexa. 1. Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG. 2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 3. Agravo regimental não provido. 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. [S. I.], p. 28, 5 set. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur390093/false>. Acesso em: 6 jun. 2024.

²⁷² *Ibid.* p.8

como por exemplo o Estado do Paraná, conforme art. 31 da Lei 11.580/96²⁷³, a saber:

Art. 31. 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.

[...]

§ 2º Caso o fato gerador presumido se realize por valor diverso daquele que serviu de base de cálculo para retenção do imposto devido por substituição tributária, caberá ao contribuinte substituído, na forma, no prazo e nas condições previstos em ato do Poder Executivo:

I - a restituição da diferença na hipótese do fato gerador se realizar por valor inferior;

II - recolher a diferença, na hipótese de se realizar por valor superior.

[...]

§ 5º Poderá ser instituído regime de tributação, para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento da diferença do imposto de que trata o inciso II do § 2º deste artigo (Convênio ICMS 67/2019). (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 20250 DE 29/06/2020).

§ 6º Só poderão aderir ao regime de que trata o § 5º deste artigo os contribuintes que firmarem compromisso de não exigir a restituição de que trata o inciso I do § 2º deste artigo (Convênio ICMS 67/2019). (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 20250 DE 29/06/2020).

[...]

Conforme demonstrado na Tabela 1, a seguir, das 12 (doze) unidades federadas utilizadas como amostra para elaboração da tabela, em 9 (nove), há a cobrança complementar do ICMS-ST incluída na legislação.

Tabela 3 - Cobrança Complementar ICMS-ST

UF	Cobrança Complementar	OBS
Acre (AC)	Não	
Amapá (AP)	Sim	Termo de Adesão*

²⁷³ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ. **Lei nº 11580, de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 877, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. [S. l.], 1996. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2024.

Bahia (BA)	Sim	
Distrito Federal (DF)	Sim	
Espírito Santo (ES)	Não	
Goiás (GO)	Sim	
Minas Gerais (MG)	Sim	Termo de Anuência*
Paraná (PR)	Sim	Regime Optativo*
Pernambuco (PE)	Sim	
Roraima (RR)	Não	
Rio Grande do Sul (RS)	Sim	
Tocantins (TO)	Sim	

*Obs: Termo de Adesão, Termo de Anuência e Regime Optativo Tributário são as várias terminologias utilizadas pelas UFs ao ROT – Regime Optativo Tributário

Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Vale observar que o entendimento, no âmbito estadual, é o de que, ainda que alguns estados não tenham incluído em sua legislação a restituição ou a cobrança complementar do ICMS, isto não impede o contribuinte de solicitar a restituição e, tampouco, o fisco de fazer a cobrança complementar tendo em vista a não definitividade da substituição tributária nesse aspecto.

Nesse cenário, uma tendência nas unidades federadas é a adoção da definitividade da substituição tributária por meio do ROT - Regime Optativo Tributário ou Termo de Anuência.

3.3. ROT - Regime Optativo Tributário

O Regime Optativo Tributário ou Termo de Anuência vem sendo adotado em algumas unidades federadas como medida alternativa de tributação, redeseñando o regime de substituição tributária.

O Convênio ICMS nº 67/19,²⁷⁴ de 5 de julho de 2019 autoriza a instituição de ROT - Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especificações ali contidas.

Assim, os Estados indicados na cláusula terceira do referido Convênio, que teve nova redação dada ao caput da referida cláusula terceira pelo Conv. ICMS 177/22, com efeitos a partir de 29.12.22, são:

Cláusula terceira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo autorizados a instituir Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, para segmentos varejistas, com dispensa de pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária, nos casos em que o preço praticado na operação a consumidor final for superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária.

§ 1º Só poderão aderir ao regime de que trata esta cláusula os contribuintes que firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações a consumidor final com preço inferior a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária...²⁷⁵

Nesse contexto, no ROT, o contribuinte opta por se enquadrar em um regime especial de tributação em que se compromete a não solicitar a restituição do

²⁷⁴ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 67, de 5 de julho de 2019**. Autoriza as unidades federadas que menciona a não exigir valores correspondentes a juros e multas relativos ao atraso no pagamento da complementação do ICMS retido por substituição tributária, e a multa por não entrega da guia informativa, e autoriza a instituição de Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especifica. [S. I.], 2019. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19. Acesso em: 8 jun. 2024.

²⁷⁵ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Convênio nº 177, de 9 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre a adesão do Estado de Alagoas à cláusula terceira e altera o Convênio ICMS nº 67/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a não exigir valores correspondentes a juros e multas relativos ao atraso no pagamento da complementação do ICMS retido por substituição tributária, e a multa por não entrega da guia informativa, e autoriza a instituição de Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especifica. [S. I.], 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV177_22. Acesso em: 8 jun. 2024

ICMS dos produtos sujeitos à substituição tributária, bem como o Estado, por outro lado, se propõe a não efetuar a cobrança complementar do imposto.

Em outras palavras, com a adesão do contribuinte ao ROT, a substituição tributária volta ao *status quo* da decisão da ADI 1851/AL,²⁷⁶ tornando-a definitiva.

Como pode ser visto na tabela 1 - Cobrança Complementar ICMS-ST, no campo OBS, os Estados do Amapá, Minas Gerais e Paraná implementaram em sua legislação essa alternativa tributária, porém com terminologias diferentes, tais como: ROT – Regime Optativo Tributário, Termo de Adesão, Termo de Anuência ou ainda ROT-ST - Regime Optativo Tributário – Substituição Tributária.

O Estado do Rio de Janeiro, recentemente, implementou a operacionalização da cobrança complementar, bem como a restituição do ICMS-ST com a Resolução 578/2023²⁷⁷. Vale observar que já havia tal previsão na Lei 2.657/96²⁷⁸ e no Decreto 47.781/2021.²⁷⁹

O Projeto de Lei nº 2744/2023, que tramitou na Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, alterou o art. 28-A da supracitada Lei nº 2.657/96 com a

²⁷⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. Nº 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

²⁷⁷ SECRETARIA DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. **Resolução nº 578, de 8 de dezembro de 2023**. Altera a resolução SEFAZ nº 537/2012, a resolução SEFAZ nº 191/2017, a parte III da resolução SEFAZ nº 720/2014 e dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nos pedidos por processo administrativo, com o fim de regulamentar as disposições do art. 19 do livro II do RICMS-RJ/2000, que dispõe sobre a ocorrência de fato gerador presumido por valor diverso daquele que serviu de base de cálculo para retenção do imposto devido por substituição tributária. [S. I.], 2023. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000049292. Acesso em: 8 jun. 2024.

²⁷⁸ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>. Acesso em: 8 jun. 2024.

²⁷⁹ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 47.781, de 29 de setembro de 2021**. Altera o livro II (da substituição tributária) do regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 27.427/00 (RICMS), e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000024059. Acesso em: 8 jun. 2024.

edição da Lei 10357, de 06 de maio de 2024, para implementar o ROT-ST naquele Estado.

Vale ressaltar que, na justificativa do PL - Mensagem 38/2023, é informado que:

[...] Convém mencionar que o Poder Executivo recebeu petição com solicitação da Associação Brasileira de Franchising - ABF e da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro - FIRJAN no sentido de que o ROT seja adotado na legislação tributária deste Estado, a exemplo de São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e outros entes federados, restando caracterizado que se trata de pleito dos contribuintes fluminenses [...] (Mensagem 38/2023 - PL 2744/2023)²⁸⁰

Nesse contexto, vale destacar que a substituição tributária, como mecanismo de tributação, favorece não só ao fisco, mas também os contribuintes, tanto que alguns contribuintes fazem a adesão ao ROT – Regime Optativo Tributário onde o regime de substituição tributária volta a ser definitiva, não ocorrendo nem a restituição tampouco a cobrança complementar do imposto. E, conforme Mensagem 38/2023, anteriormente mencionada, a solicitação de adoção ao ROT no Estado do Rio de Janeiro foi efetuada por representantes dos contribuintes.

²⁸⁰ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. [S. l.], 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>. Acesso em: 8 jun. 2024.

4. ESVAZIAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?

Neste capítulo, serão apresentados os dados coletados de 18 (dezoito) unidades da federação referentes às solicitações de restituição ou cobrança complementar do ICMS-Substituição Tributária, bem como a arrecadação do ICMS e ICMS-ST, no período de 2012 a 2022.

Serão verificadas as mercadorias ou os produtos sujeitos à substituição tributária elencados no Convênio ICMS 142/2018²⁸¹, indicados por NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul e CEST - Código Especificador de ST, e incluídos nessa classificação por meio do Convênio ICMS 92/2015²⁸² e dos Protocolos firmados pelos Estados e DF no âmbito do Confaz; bem como a exclusão de mercadorias do regime de substituição tributária por parte de algumas unidades federadas como um possível esvaziamento desse instituto.

Visando complementar os dados e para uma melhor análise da pesquisa, foram feitas entrevistas semiestruturadas aos auditores-fiscais envolvidos no tema quanto à percepção desses *stakeholders* em relação ao esvaziamento - ou não- da substituição tributária desde a decisão do STF - que possibilitou a restituição do valor recolhido a maior.

²⁸¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. l.], 14 dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024.

²⁸² MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 92, de 20 de agosto de 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. [S. l.], 20 ago. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15. Acesso em: 8 jun. 2024.

4.1. Análise dos dados

Para obtenção dos dados, foi enviada uma Carta de Apresentação da tese ao Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do DF - COMSEFAZ, com solicitação de encaminhamento de planilha às unidades federadas, conforme Anexo I desta pesquisa. Foram coletados dados de 18 (dezoito) unidades federadas, a saber: Acre, Alagoas, Amazonas, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins.

Dessa maneira, serão analisados os montantes arrecadados de ICMS e ICMS-ST, bem como a proporção do ICMS-ST em relação ao ICMS total - série histórica de 2012 a 2022 com dados não corrigidos pela inflação. Além disso, para algumas unidades federadas, têm-se informações sobre a restituição e/ou cobrança complementar do ICMS-ST e quais setores são mais representativos na arrecadação do ICMS-ST. A partir das informações disponíveis em alguns Estados e no Distrito Federal, foram calculados os ICMS-ST líquidos para criação dos gráficos com o valor real do imposto arrecadado, seguindo a fórmula: $\text{ICMS-ST Líquido} = \text{ICMS-ST total} - \text{Restituído} + \text{Cobrança complementar}$. Vale observar que a análise de proporção entre o ICMS-ST e o ICMS foi efetuada para o período 2017-2022 para as 18 (dezoito) unidades federadas supracitadas.

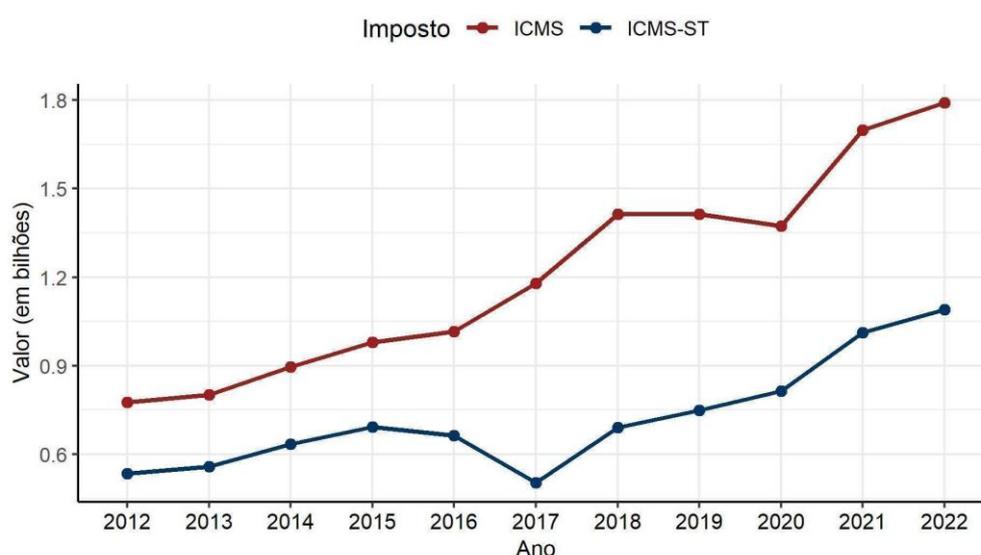
A manipulação, visualização e análise dos dados foram realizadas por meio de *software*. As variáveis em questão são uma quantitativa discreta que representa os anos, e uma qualitativa nominal que é o tipo de imposto. Serão utilizadas a mesma classificação das variáveis para as 18 (dezoito) unidades federadas analisadas abaixo. A escala do gráfico está em bilhões de reais, de modo que, para se obter o valor real, é necessário realizar a multiplicação por 10^9 .

4.1.1. Acre (AC)

No Estado do Acre, o Decreto 008/98 - RICMS²⁸³ dispõe sobre o ICMS e ainda está em processo de adequação da legislação estadual à decisão Tema 201 STF²⁸⁴, não havendo cobrança complementar do ICMS-ST.

O gráfico de linhas abaixo, Figura 8, compara o montante arrecadado de cada imposto em cada ano no Estado do Acre.

Figura 8 - Gráfico de linhas AC - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/AC, 2024

Como pode ser observado no gráfico acima, tanto o montante arrecadado pelo ICMS quanto o montante arrecadado pelo ICMS-ST obtiveram o maior valor em 2022. No entanto, é interessante notar também que em 2017, o ICMS-ST teve uma

²⁸³ GOVERNO DO ESTADO DO ACRE. **Decreto nº 008, de 26 de janeiro de 1998**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, do Estado do Acre. [S. l.], 1998. Disponível em: <http://sefaz.ac.gov.br/2021/?p=10905> acesso em: 07 mar 2024

²⁸⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

queda em seu montante, podendo ser uma consequência da decisão do STF em 2016.

Para essa unidade federativa, não foram disponibilizadas informações sobre os setores mais representativos, bem como o montante total restituído e o montante total cobrado complementar. Por isso, o ICMS-ST bruto e o líquido coincidiriam, caso fosse feito um gráfico para esses valores.

A fim de verificar o quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS no Estado do Acre, durante os anos de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Dessa forma, foi constatado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,548, significando, pois, que o ICMS-ST representa 54,80% do ICMS.

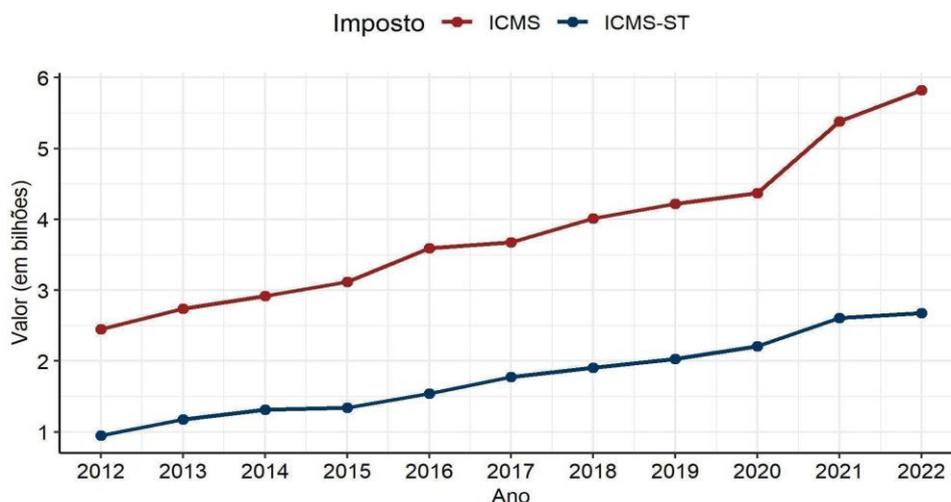
4.1.2. Alagoas (AL)

Em Alagoas, o Decreto 90.309/2023 que alterou o Decreto 35.425/91 - RICMS²⁸⁵ dispõe sobre a substituição tributária naquele Estado.

A seguir, vê-se o gráfico de linhas abaixo - Figura 9, o qual compara o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST no estado de Alagoas durante o período já mencionado. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala de bilhão.

²⁸⁵ GOVERNO DO ESTADO DE ALAGOAS. **Decreto nº 9.0309, de 27 de março de 2023**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação com encerramento de tributação, relativos ao ICMS devido pelas operações subsequentes, nos termos do convênio ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, do conselho nacional de política fazendária - CONFAZ e consolida as normas pertinentes ao referido regime, e dá outras providências. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/73-nfe/legislacao-nfe/300-legislacao-e-documentos> acesso em: 20 mar 2024

Figura 9 -Gráfico de linhas AL - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/AL, 2024

Por meio da figura 9 acima, é possível perceber que os montantes do ICMS e do ICMS-ST seguem um crescente, tendo os maiores valores no ano de 2022. Além disso, é interessante ressaltar que a partir de 2020, o montante do ICMS teve um salto significativo.

Os setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram, em primeiro lugar, combustível, seguido de bebidas/fumo. Não foram disponibilizadas as informações sobre o montante total do ICMS-ST restituído e o montante total cobrado. Por isso, se fosse elaborado um gráfico para o ICMS-ST bruto e o ICMS-ST líquido, os valores seriam coincidentes.

Com o intuito de verificar o quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS no Estado de Alagoas, durante os anos de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Assim, foi constatado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,481, significando, pois, que o ICMS-ST representa 48,10% do ICMS.

4.1.3. Amazonas (AM)

No Amazonas, o ICMS é disposto no Decreto 20.686/99²⁸⁶ c/c o Decreto 23228/09²⁸⁷ e alterações, bem como na Lei 6108/22²⁸⁸, que versa sobre a substituição tributária excluindo alguns produtos do referido regime.

A seguir, será feita a análise dos dados do Estado do Amazonas. Assim como nas seções anteriores, as variáveis em análise são as mesmas e, portanto, a classificação delas também.

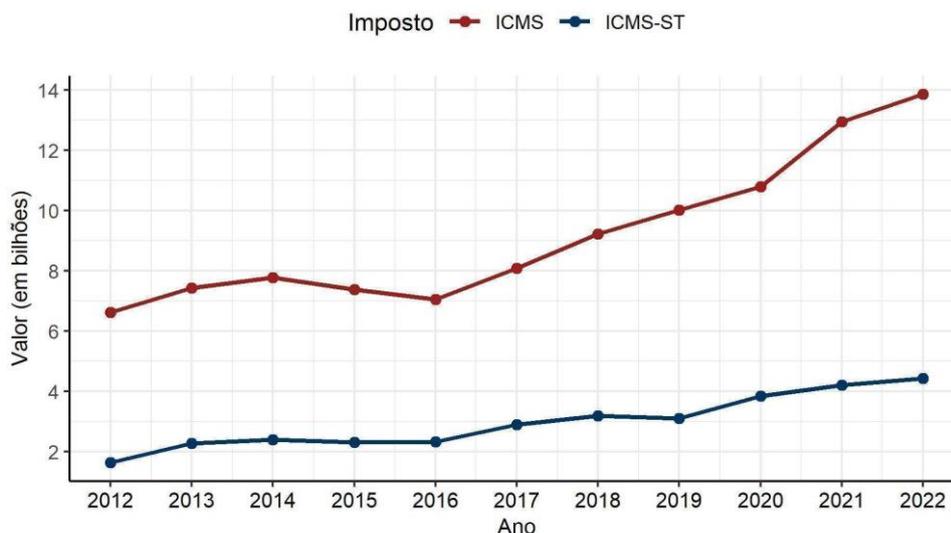
Seguindo, na figura 10, vê-se o gráfico de linhas, o qual compara o montante arrecadado de ICMS e ICMS-ST, também durante o período 2012-2022. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala de bilhão como os das demais unidades federadas.

²⁸⁶ GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999.** APROVA o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. l.], 1999. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual.htm> acesso em: 29 abr 2024.

²⁸⁷ GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Decreto nº 28.923, de 10 de agosto de 2009.** CONCEDE incentivo fiscal às sociedades empresárias que especifica, e dá outras providências. [S. l.], 2009. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Concessivo/Ano%202009/Arquivo/DC%2028.923_09.htm. acesso em: 29 abr 2024

²⁸⁸ GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Lei nº 6.108, de 23 de dezembro de 2022.** Estabelece as mercadorias sujeitas à cobrança do ICMS por substituição tributária em relação às operações subsequentes e por antecipação com encerramento de tributação e dá outras providências. [S. l.], 28 nov. 2006. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202022/Arquivo/LE%206.108_22.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%206.108%2C%20DE%2023%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202022&text=%C2%B7%20Alterado%20pela%20Lei%20n%C2%BA%206.222,tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.%20a%20em:%2029%20abr%202024. Acesso em: 29 abr. 2024.

Figura 10 - Gráfico de linhas AM - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/AM, 2024

Por meio da figura 10 acima, observa-se que, entre os anos de 2014 e 2016, o ICMS teve uma redução, voltando a crescer a partir de 2017, quando o montante passa a seguir uma crescente e em 2021 ocorre um salto significativo. Tanto para o ICMS quanto para o ICMS-ST, o ano de 2022 foi o ano em que houve maior arrecadação.

Cabe ressaltar que os setores mais representativos na arrecadação de ICMS-ST no Amazonas foram primeiramente o de energia elétrica e, depois, o de combustível. Em relação aos montantes total de ICMS-ST restituído e cobrança complementar, não há informações disponíveis para essa unidade federativa. Assim, caso fosse feito um gráfico para o ICMS-ST bruto e o ICMS-ST líquido, os resultados seriam coincidentes.

A fim de verificar o quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS no estado do Amazonas, durante os anos de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Foi constatado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,334, significando, pois, que o ICMS-ST representa 33,40% do ICMS.

4.1.4. Distrito Federal (DF)

No Distrito Federal, a legislação que versa sobre o ICMS é a Lei nº 1.254/1996²⁸⁹, o Regulamento ICMS - Decreto nº 18.955/1997²⁹⁰, os Convênios e Protocolos Internalizados.

Em 2018, o Distrito Federal, por meio da Instrução Normativa – IN SUREC 8²⁹¹, normatizou a restituição do valor pago a maior. Essa Instrução Normativa foi revogada pela Instrução Normativa – SUREC/SEF/SEEC 16/2019²⁹².

A Lei 6.331/2019²⁹³ alterou a Lei 1254/96 para adequar a legislação ao Tema 201 STF no que concerne à substituição tributária. Dessa forma, tanto na IN 16/2019

²⁸⁹ GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 1.254, de 1 de novembro de 1996.** Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e da outras providências. [S. l.], 1996. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/DetalhesDeNorma.aspx?id_norma=49208. acesso em: 07 mar 2024

²⁹⁰ GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997.** Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. [S. l.], 1997. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/33077/Decreto_18955_22_12_1997.html#:~:text=DECRETO%20N%C2%B0%2018.955%2C%20DE,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20ICMS acesso em: 07 mar 2024

²⁹¹ SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL. JOSÉ DRUMMOND DE ANDRADE MÜLLER. **Instrução Normativa nº 08 de 31 de agosto 2018.** Disciplina a restituição do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incidente sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pago a mais quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. [S. l.], 2018. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=8&txtAno=2018&txtTipo=8&txtParte=>. Acesso em: 07 mar 2024

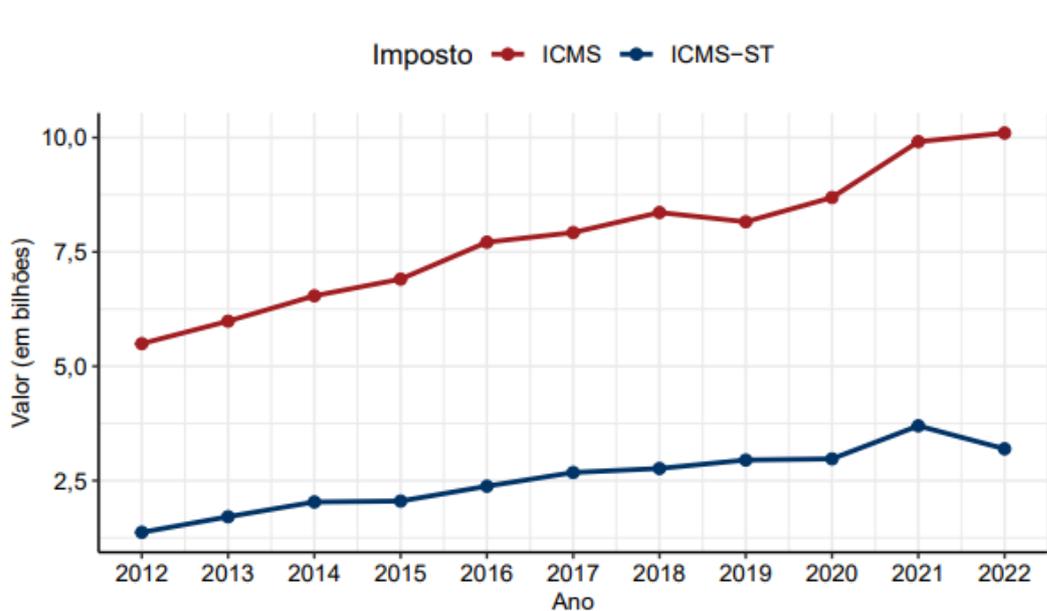
²⁹² SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Otávio Rufino Dos Santos. **Instrução Normativa nº 16 de 14 de outubro 2019.** Disciplina a restituição parcial e a complementação do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, pago no regime de substituição tributária para frente sempre que a base de cálculo efetiva da operação for diversa da presumida. [S. l.], 2019. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=16&txtAno=2019&txtTipo=8&txtParte=SUREC&identificacao=Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20n%C2%BA%2016%2F2019%20SUREC>. Acesso em: 07 mar 2024

²⁹³ GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 6.331, de 16 de julho de 2019.** Altera a Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, que dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. l.], 17 jul. 2019. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/5f5cd791999c4fc292f594b16d5c792d/Lei_6331_16_07_2019.html. Acesso em: 7 mar. 2024.

quanto na Lei 1254/96, há a previsão da restituição do imposto e também a obrigatoriedade de recolher a diferença do imposto pago a menor, prevendo a cobrança complementar no art. 26-A da Lei 6.331/19.

Em continuidade, será feita a análise dos dados do Distrito Federal, conforme Figura 11:

Figura 11 - Gráfico de linhas DF - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/DF, 2024

Ao analisar o gráfico acima - Figura 11, é possível verificar que ambos - ICMS e ICMS-ST - vêm em uma crescente. O ICMS-ST teve seu maior valor registrado em 2021, enquanto o ICMS teve em 2022, no qual houve uma queda do ICMS-ST. Os dois segmentos mais representativos foram indicados: combustíveis e lubrificantes e energia elétrica.

Após a decisão do STF, podemos verificar que, a partir do ano de 2017, houve um leve crescimento na arrecadação do ICMS-ST. Contudo, nos dados apresentados não foi possível isolar restituições ou cobranças complementares.

Foi verificado que a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS, no período de 2017-2022, é de 0,3435 sendo possível perceber que o ICMS-ST representa 34,35% do ICMS.

Em relação ao montante do ICMS-ST restituído ou complementado, o DF indicou que não há essa informação. O sistema de cálculo e verificação dos arquivos enviados pelos contribuintes está em fase de desenvolvimento. Entretanto, há o registro da quantidade de pedidos de restituição indicados como assunto: IN 16/2019 - Restituição do ICMS-ST, conforme Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 - DF - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2018*	38
2019	807
2020	1327
2021	2030
2022	3768

* IN 8/2018

Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/DF, 2024

Vale destacar que o aumento na quantidade de pedidos de restituição no Distrito Federal, em 5 (cinco) anos, passou de 38 (trinta e oito) para 3768 (três mil setecentos e sessenta e oito) solicitações de restituição ao ano.

4.1.5. Goiás (GO)

No Goiás, o ICMS está previsto na Lei 11.651/91 - Código Tributário do Estado de Goiás, no Decreto 4852/97 RCTE - Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás²⁹⁴, o Anexo VIII do RCTE dispõe sobre substituição tributária no ICMS, bem como no Convênio ICMS 142/18²⁹⁵ e demais protocolos e convênios específicos.

²⁹⁴ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. [S. l.], 1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/Legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁹⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subseqüentes. [S. l.], 14

Há cobrança complementar prevista no art. 49 do CTE, Decreto 10.202/23²⁹⁶ que alterou o Decreto nº 4.852/97 - RCTE²⁹⁷, no art.49, I, a. da Lei 11651/91²⁹⁸ e na Instrução Normativa GSE 1558/23²⁹⁹ que versa sobre a restituição e a complementação do valor do ICMS retido por substituição tributária. O regime optativo - ROST foi implementado por meio da IN 203/2023-SER³⁰⁰.

O Estado de Goiás adotou como medidas após a decisão do STF - Tema 201³⁰¹, além da adequação de sua legislação, a Denúncia de diversos protocolos. O Estado de Goiás deixou de ser signatário de vários protocolos e manteve apenas os mais antigos, cujo critério para a base de cálculo é preço sugerido ou pauta, que entendem refletir uma realidade mais próxima do preço final ao consumidor.

dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024

²⁹⁶ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 10.202, de 19 de janeiro de 2023**. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE. [S. I.], 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D_10202.htm. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁹⁷ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. [S. I.], 1997. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁹⁸ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. [S. I.], 1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/Legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 9 jun. 2024.

²⁹⁹ SECRETARIA DA ECONOMIA DO ESTADO DE GOIÁS. Selene Peres Peres Nunes. **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1558/2023-GSE, DE 31 DE MAIO DE 2023**. Dispõe sobre a restituição e a complementação do valor do ICMS retido por substituição tributária nas situações que especifica, altera a Instrução Normativa nº 715/05, que dispõe sobre a transferência de crédito acumulado do ICMS nas situações que especifica, e dá outras providências. [S. I.], 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Secretario/IN/IN_1558_2023.htm. Acesso em: 9 jun. 2024.

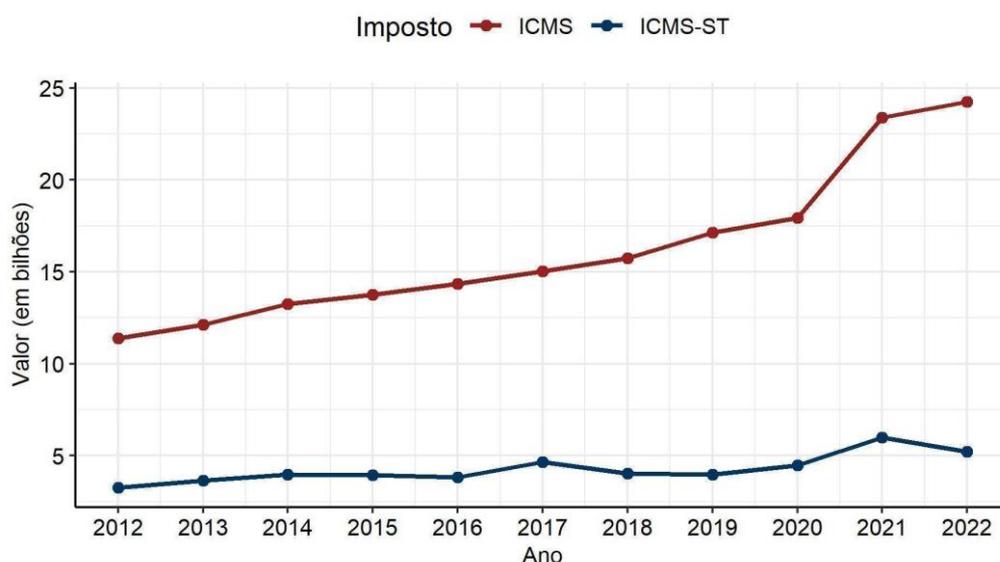
³⁰⁰ SECRETARIA DE RECEITA ESTADUAL. Renata Lacerda Noleto. **Instrução Normativa SRE Nº 203 DE 14/04/2023**. Dispõe sobre o Regime Optativo da Substituição Tributária - ROST. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=444412>. Acesso em: 9 jun. 2024.

³⁰¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

Dando continuidade, será feita a análise dos dados do Goiás. E, assim como nas análises anteriores, as variáveis em estudo são as mesmas, bem como suas classificações.

A figura 12 a seguir, compara o montante arrecadado ICMS e ICMS-ST durante o período já mencionado. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala do bilhão, conforme figura 12:

Figura 12 - Gráfico de linhas GO - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/GO, 2024

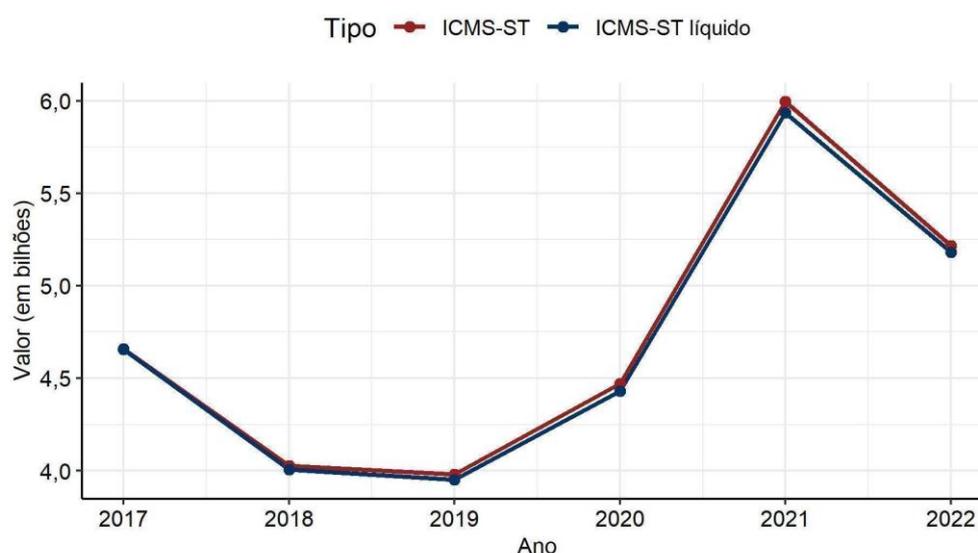
Conforme pode ser observado, entre os anos de 2012 e 2020, o ICMS teve uma crescente, e, em 2021, houve um salto significativo e atingiu valor máximo em 2022. Já a linha referente ao ICMS-ST apresentou oscilações, com dois cumes no gráfico: o primeiro em 2017 e o segundo em 2021, quando o imposto assumiu o maior valor.

Também é importante ressaltar que os setores mais representativos na arrecadação de ICMS-ST no Goiás foram primeiramente o de combustível e, depois, o de indústria.

Por fim, há informações sobre o montante total restituído do ICMS-ST, possibilitando, assim, uma estimativa sobre o ICMS-ST líquido, que é dada pela subtração

do valor restituído em relação ao ICMS-ST e acrescentando o valor cobrado complementar. Vale destacar que o valor do ICMS-ST líquido é estimado pois não há informações da cobrança complementar. O gráfico a seguir compara o comportamento do ICMS-ST líquido com o do ICMS-ST durante os anos de 2017 a 2022. Cabe ressaltar que o gráfico foi construído na escala do bilhão.

Figura 13 - Gráfico de linhas GO - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/GO, 2024

Como pode ser observado na figura 13, o ICMS-ST líquido é relativamente próximo do ICMS-ST bruto e o comportamento de ambos é muito semelhante. Além disso, durante o período de 2017 a 2019, há um decréscimo e a partir de 2020, ocorre uma melhora, atingindo valor máximo em 2021.

A Tabela 5, abaixo, indica a quantidade de pedidos de restituição do ICMS entre os anos de 2017 e 2022:

Tabela 5 – GO - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2017	225
2018	400
2019	571
2020	522
2021	662
2022	758

Fonte: Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/GO, 2024

Quanto à análise de proporção do quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS no estado de Goiás, durante os anos de 2017 a 2022, foi constatado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,25, significando que o ICMS-ST representa 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS.

4.1.6. Maranhão (MA)

No Estado do Maranhão, a Lei 7.799/02³⁰² e alterações - CTE-MA, o Decreto 19.714/03³⁰³ e alterações -RICMS-MA e seus Anexos versam sobre a substituição tributária.

Por enquanto, não existe normativo que adeque à legislação interna à decisão do STF. Contudo, há estudos no sentido de alterar a legislação para melhor operacionalizar a restituição dos valores solicitados pelo contribuinte; como também a criação de lei que normatize no Estado do Maranhão, expressamente, a exigência da complementação do imposto nas situações em que for devida. Esta falta expressa

³⁰² GOVERNO DO ESTADO DO MARANHÃO. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. [S. I.], 2002. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942> acesso em: 23 abr 2024

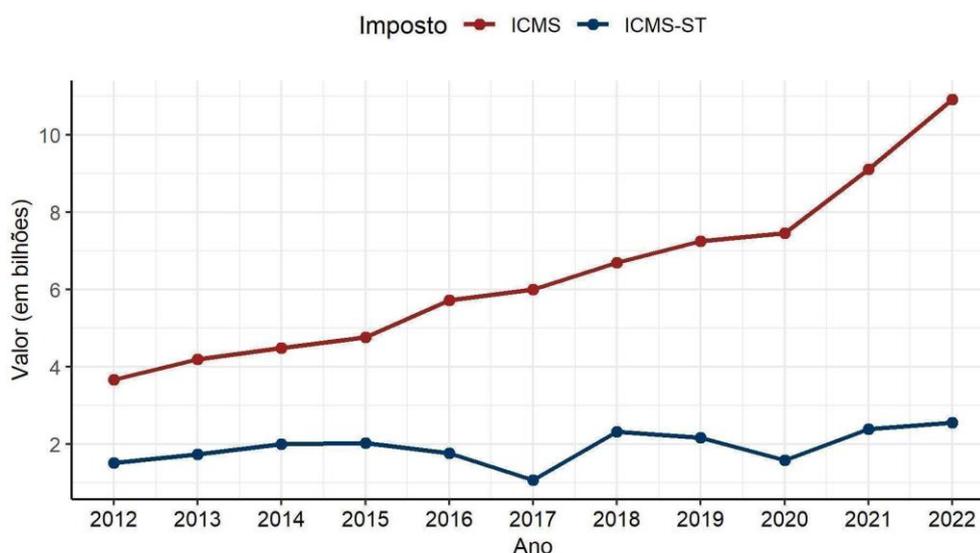
³⁰³ GOVERNO DO ESTADO DO MARANHÃO. **Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003**. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2003. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13733>. Acesso em: 23 abr. 2024

de normativo que disponha sobre a restituição ou cobrança complementar não impede nem o contribuinte, nem o fisco de atuarem, tendo em vista a não definitividade do regime de substituição tributária.

A seguir, serão verificados os dados do Estado do Maranhão durante os anos de 2012 a 2022. Assim como nas análises anteriores, as variáveis em estudo são as mesmas, bem como suas classificações.

A figura 14 compara o montante arrecadado do ICMS e do ICMS-ST, durante o período de 2012-2022, já mencionado. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra, também, na escala de bilhão.

Figura 14 - Gráfico de linhas MA - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/MA, 2024

De acordo com a observação da figura 14 acima, durante todo o período estudado, o ICMS seguiu uma crescente, enquanto o ICMS-ST apresentou oscilações. Até 2015, o montante do ICMS-ST cresceu, mas a partir de 2016 houve um decréscimo e em 2017 foi atingido o valor mínimo.

Também há informações sobre o montante total restituído e sobre o montante total cobrado. Dessa forma, é possível calcular o ICMS-ST líquido, o qual é resultado da subtração do valor restituído e acréscimo do valor cobrado. O gráfico a

seguir evidência o comportamento do ICMS-ST líquido em relação ao ICMS-ST total, sob a escala de bilhão.

Figura 15 - Gráfico de linhas MA - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/MA, 2024

Conforme pode ser observado na figura 15, o ICMS-ST líquido está acima do ICMS-ST durante todo o período estudado, embora ambos apresentem um comportamento bastante semelhante. Também é interessante notar que, em 2017 e 2018, ocorreu um crescimento nos valores, mas, nos anos de 2018 a 2020, esses valores decresceram, recuperando-se em 2021 e atingindo valor máximo em 2022. Além disso, durante os períodos 2018-2019 e 2021-2022, os valores do ICMS-ST líquido e do ICMS-ST tiveram maior amplitude, ou seja, foi o momento que houve maior diferença entre os valores.

Por fim, em relação aos setores mais representativos, não foram fornecidas informações para essa unidade federativa.

Entretanto, foram indicadas as quantidades de pedidos de restituição e cobrança complementar do ICMS-ST entre os anos de 2017 e 2022, de acordo com a Tabela 6, a seguir:

Tabela 6 – MA - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST

ANO	Pedidos de Restituição - Qtde.	Cobrança Complementar - Qtde.
2017	14	2780
2018	23	491
2019	19	737
2020	12	425
2021	68	241
2022	08	3049

Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/MA, 2024

Com o objetivo de verificar o quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS no Estado do Maranhão, durante os anos de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Foi constatado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,255, significando que o ICMS-ST representa 25,50% do ICMS.

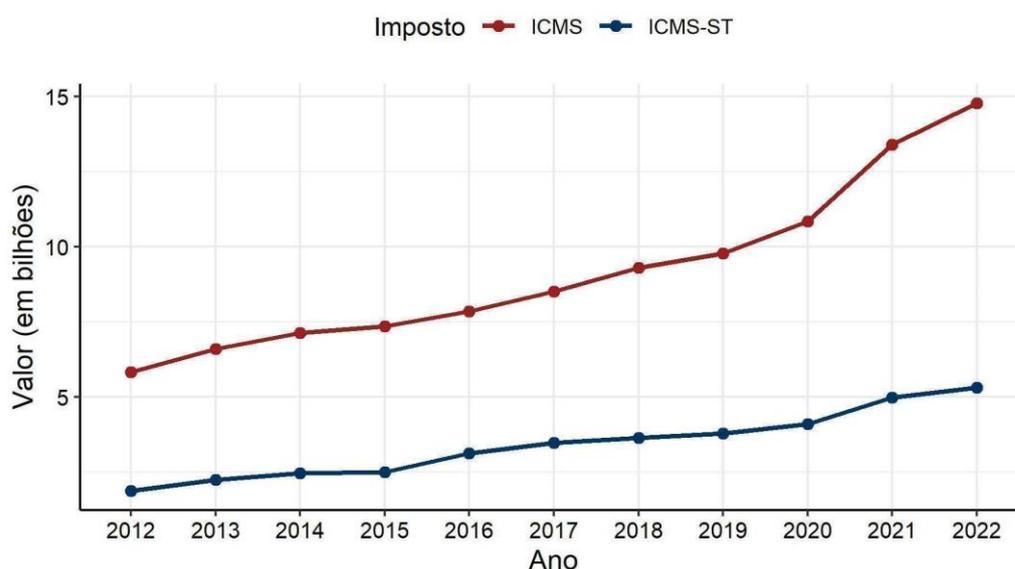
Vale destacar que, sendo o Maranhão a unidade federativa que indicou informações completas sobre o valor restituído e o valor cobrado complementar do ICMS-ST, no decorrer do período já mencionado, é interessante também uma análise sobre a proporção do ICMS-ST líquido total com o ICMS total. Assim, foi verificado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,266, representando 26,6% do ICMS, um aumento de 1,1%, se comparado com a proporção anterior.

4.1.7. Mato Grosso do Sul (MS)

No Estado do Mato Grosso do Sul, o ICMS é previsto no Decreto 9203/98 - RICMS³⁰⁴. Vale observar que o ROT - Regime Optativo Tributário foi instituído nesse Estado por meio do Decreto 15.580/2021.³⁰⁵

Nesta análise, o intuito é estudar sobre a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST (Substituição Tributária) no Estado do Mato Grosso do Sul de 2012 até 2022.

Figura 16 - Gráfico de linhas MS - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



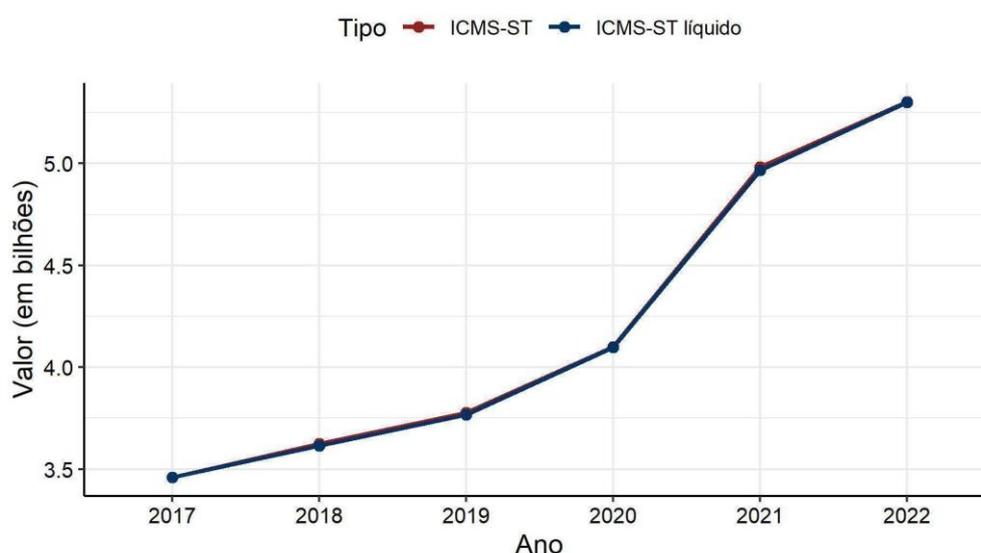
Fonte: Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/MS, 2024

³⁰⁴GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998**. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. l.], 1998. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/e13d191a6d53ac3904256adb00747fcb?OpenDocument>. Acesso em: 23 abr. 2024.

³⁰⁵ GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 15.580, de 19 de janeiro de 2021**. Altera e acrescenta dispositivos ao Anexo III - Da Substituição Tributária, ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998, e dá outras providências. [S. l.], 2021. Disponível em: https://www.tjms.jus.br/legislacao/public/pdf-legislacoes/decreto_n._15.580.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

Observando a figura 16, tanto o ICMS quanto o ICMS-ST tiveram seu maior valor registrado no ano de 2022. Também é possível enxergar que a linha que representa o ICMS e ICMS-ST tiveram os maiores crescimentos do ano de 2020 para 2021. Além disso, vale ressaltar que os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os combustíveis e o comércio e indústria em geral.

Figura 17 - Gráfico de linhas MS - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/MS, 2024

Na figura 17, nota-se uma proximidade entre o ICMS-ST e ICMS-ST líquido em todos os períodos. O ICMS-ST se apresenta acima do ICMS-ST líquido durante todos os anos apresentados.

Não é possível identificar pelo gráfico alguma tendência de aumento ou diminuição das diferenças entre as variáveis ao longo dos anos. Apenas se tinha informação sobre o montante total restituído no decorrer dos anos, não havia montante total cobrado. Dessa maneira, o valor do ICMS-ST líquido é um valor estimado.

Realizada a análise de proporção para verificar o quanto o total da soma do ICMS-ST de todos os anos representa quando comparado ao total do ICMS no Estado do Mato Grosso do Sul dos anos de 2017 até 2022, foi verificado que a proporção

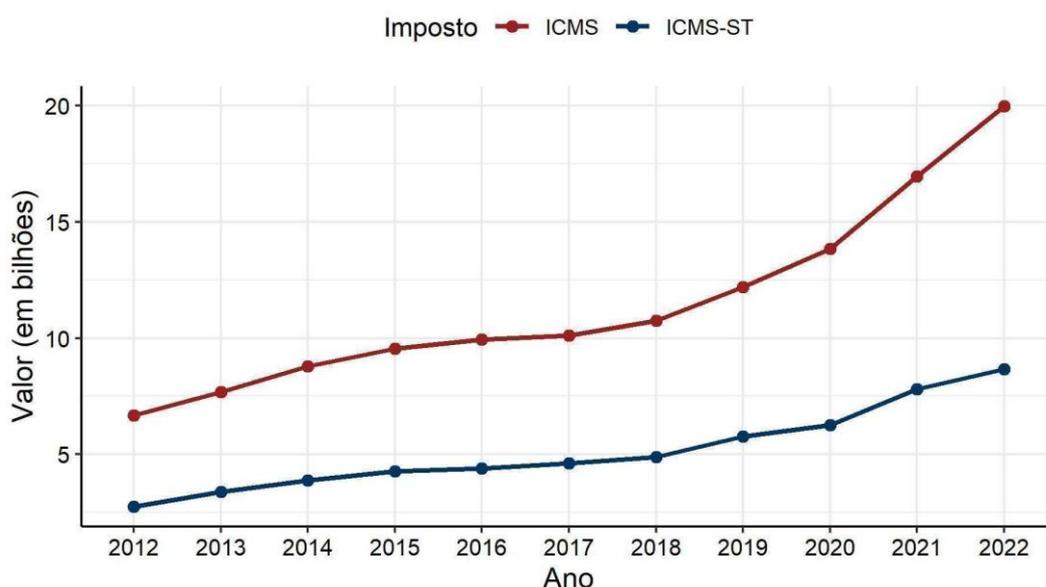
entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,378, sendo possível perceber que o ICMS-ST representa, aproximadamente, 37,9% do ICMS.

4.1.8. Pará (PA)

No estado do Pará, o ICMS é regulamentado pelo Decreto 4676/2001³⁰⁶.

Seguindo, nesta análise o intuito é estudar sobre a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST (Substituição Tributária) no Estado do Pará de 2012 até 2022.

Figura 18 - Gráfico de linhas PA - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



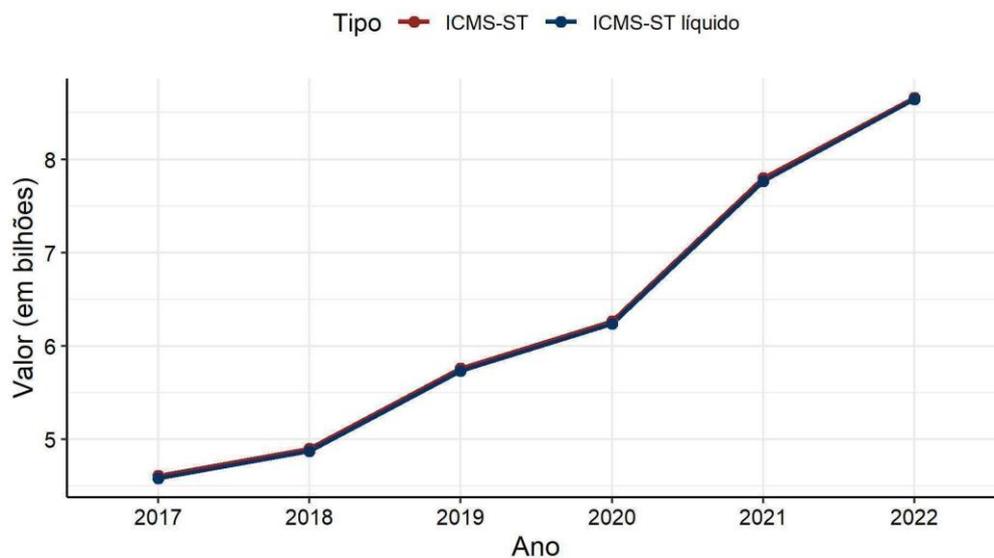
Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PA, 2024

Observando a figura 18, tanto o ICMS quanto o ICMS-ST tiveram seu maior valor registrado no ano de 2022. Também é possível enxergar que a linha que repre-

³⁰⁶ GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ. **Decreto nº 4.676, de 11 de junho de 2001**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. [S. l.], 2021. Disponível em: https://www.semas.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/legislacao/estadual/dc2001_c4676.pdf. Acesso em: 29 abr. 2024.

senta o ICMS teve um grande salto do ano de 2020 para 2022. Além disso, vale ressaltar que os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os combustíveis e lubrificantes.

Figura 19 - Gráfico de linhas PA - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PA, 2024

Na figura 19, nota-se uma proximidade entre as linhas em todos os períodos, o ICMS-ST se apresenta um pouco acima do ICMS-ST líquido durante todos os anos apresentados. Não é possível identificar pelo gráfico alguma tendência de aumento ou diminuição das diferenças entre as variáveis no decorrer dos anos. Vale destacar que apenas se tinha informação sobre o montante total restituído ao longo dos anos, excetuando o ano de 2017, onde o ponto ficou sobreposto. Não havia informação sobre o montante total cobrado complementar e restituído do ano de 2017; dessa maneira o ICMS-ST líquido ficou com valor estimado.

Quanto aos pedidos de restituição no Estado do Pará, a Tabela 7 indica a quantidade de demanda no período de 2017 a 2022, a saber:

Tabela 7 - PA - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2017	239
2018	165
2019	179
2020	120
2021	127
2022	79

Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PA, 2024

Na análise de proporção no Estado do Pará para verificar o quanto o total da soma do ICMS-ST de todos os anos representa quando comparado ao total do ICMS dos anos de 2017 até 2022, ficou apurado que a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,453 foi possível perceber que o ICMS-ST representa, aproximadamente, 45,3% do ICMS.

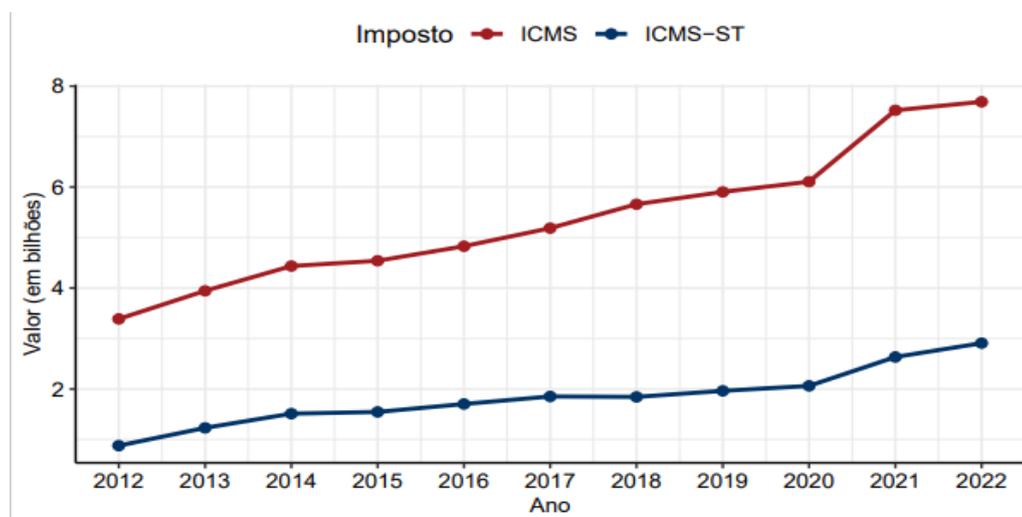
4.1.9. Paraíba (PB)

No Estado da Paraíba, o ICMS é previsto no Decreto 36.128/15³⁰⁷ e alterações e na Lei 12.757/23³⁰⁸. Em continuidade a análise dos dados nesse Estado, essa é representada pelo gráfico a seguir - Figura 20, as variáveis são as mesmas das análises anteriores, a variável Ano é quantitativa discreta e o tipo de imposto é qualitativa nominal. A escala do gráfico também está em bilhões de reais.

³⁰⁷ GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. **Decreto nº 36.128, de 26 de agosto de 2015**. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, e dá outras providências. [S. I.], 2015. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/136-decretos-estaduais/icms/icms-2015/514-decreto-n-36-128-de-26-de-agosto-de-2015>. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁰⁸ GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. **Lei nº 12.757, de 5 de setembro de 2023**. Altera a Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/13796-lei-n-12-757-de-05-de-setembro-de-2023#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%C2%BA%206.379,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 11 maio 2024.

Figura 20 - Gráfico de linhas PB - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PB, 2024

Observando o gráfico anterior - Figura 20, pode-se concluir que tanto o ICMS quanto o ICMS-ST tiveram seu maior valor registrado no ano de 2022. O ICMS-ST a partir de 2017, apresentou uma leve queda que, em 2018, se estabilizou, voltando a crescer discretamente. Também é possível enxergar que a linha que representa o ICMS teve um grande salto do ano de 2020 para 2021.

Além disso, vale ressaltar que os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram, em primeiro lugar, os combustíveis e em segundo as bebidas frias.

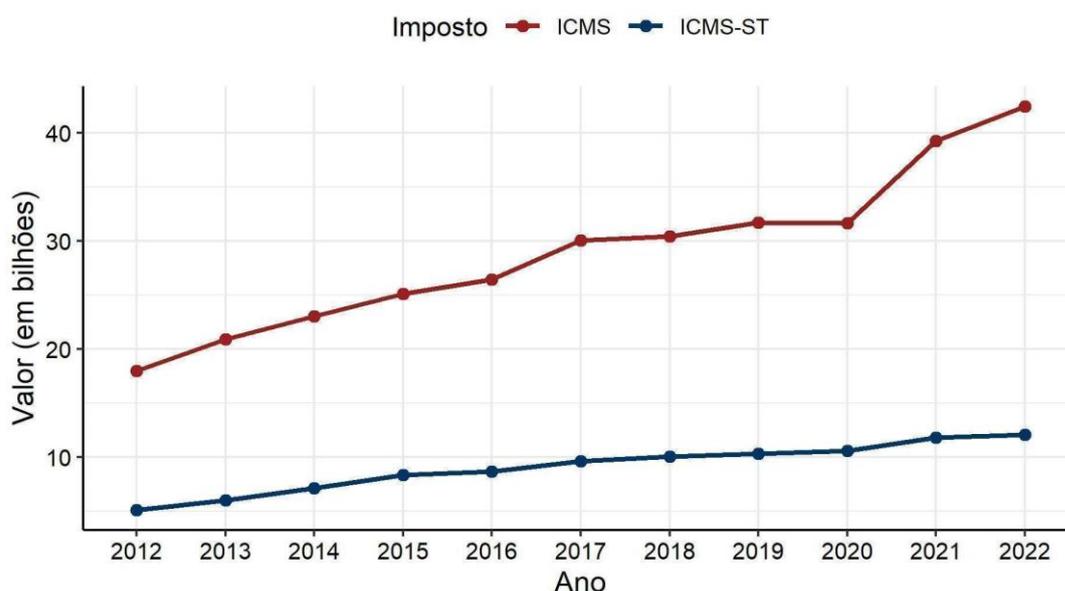
No Estado da Paraíba, a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,348, sendo possível perceber que o ICMS-ST representa, aproximadamente, 34,80% do ICMS.

Quanto ao montante do ICMS-ST restituído ou complementado, o Estado da Paraíba indicou que não há essa informação e que a Paraíba publicou a Lei 12.757/2023, cuja implementação dentro do RICMS-PB ainda se encontra em estudo.

4.1.10. Paraná (PR)

O Decreto 7871/17³⁰⁹ bem como a Lei 11.580/96³¹⁰, versam sobre o ICMS no Estado do Paraná. Em continuidade, serão verificados os dados desse Estado. Nesta análise, o intuito é estudar sobre a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST (Substituição Tributária) no mesmo período de 2012 até 2022 com as mesmas variáveis e escala em bilhões.

Figura 21 - Gráfico de linhas PR - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PR, 2024

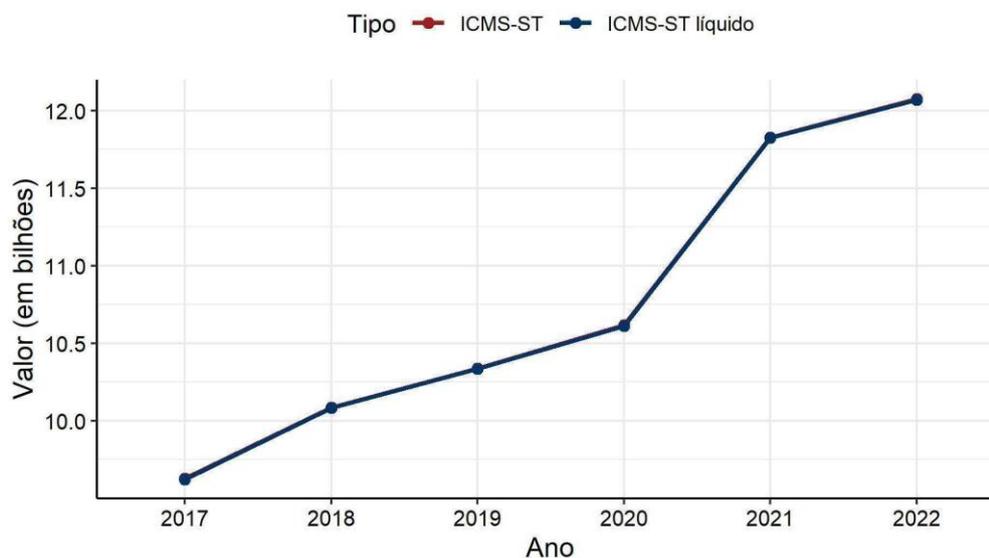
Observando a figura 21 acima, tanto o ICMS quanto o ICMS-ST tiveram seu maior valor registrado no ano de 2022. Também é possível enxergar que a linha que representa o ICMS teve um grande salto do ano de 2020 para 2021. Além disso, vale

³⁰⁹ GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto nº 2.673, de 10 de setembro de 2019**. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, [S. l.], 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382350>. Acesso em: 11 maio 2024.

³¹⁰ GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Lei nº 11.580, de 29 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. [S. l.], 1996. Disponível em: <https://www.sefa-net.pr.gov.br/dados/SEFADocumento/arquivos/11199611580.pdf>. Acesso em: 23 maio 2024.

ressaltar que os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os combustíveis e bebidas.

Figura 22 - Gráfico de linhas PR - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PR, 2024

Na figura 22 acima, nota-se uma proximidade entre as linhas em todos os períodos, o ICMS-ST se apresenta acima do ICMS-ST líquido durante todos os anos apresentados. Não é possível identificar pelo gráfico alguma tendência de aumento ou diminuição das diferenças entre as variáveis ao decorrer dos anos. Para o ano de 2022, ainda se considerou uma observação de montante total cobrado que se teve acesso, mas não apresentou mudança significativa visualmente. Se tinha informação sobre o montante total restituído no decorrer dos anos, mas para cobrança complementar apenas para o ano de 2022 havia informação. Nesse sentido, o valor do ICMS-ST líquido ficou estimado.

A Tabela 8 apresenta a quantidade de pedidos de restituição do ICMS-ST entre os anos de 2017 a 2022, a seguir:

Tabela 8-PR - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2017	969
2018	758
2019	795
2020	882
2021	854
2022	1056

Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PR, 2024

Efetuada a análise de proporção para verificar o quanto o total da soma do ICMS-ST de todos os anos representa quando comparado ao total do ICMS no Estado do Paraná dos anos de 2017 até 2022, verificou-se que a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,314, sendo possível perceber que o ICMS-ST representa aproximadamente 31,4% do ICMS.

4.1.11. Pernambuco (PE)

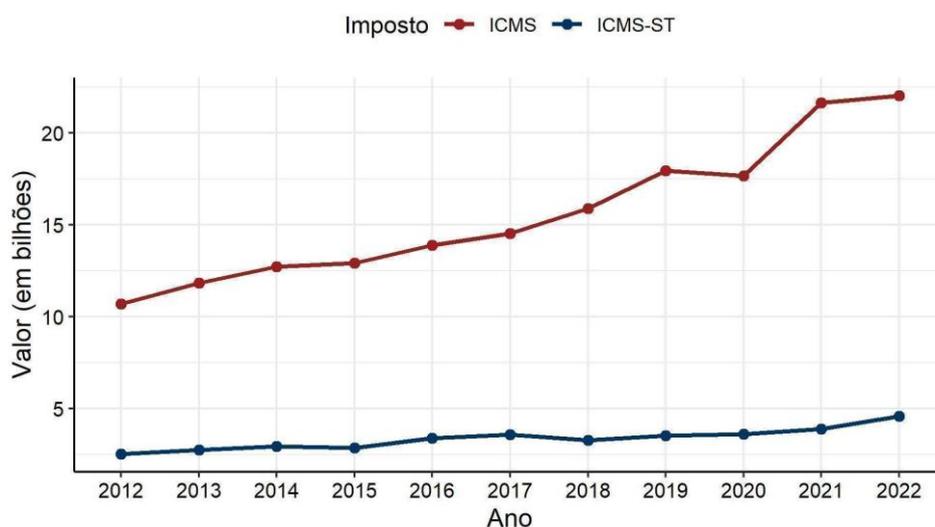
O Estado de Pernambuco, em 2018, homologou o Decreto 45.805/18311 onde prevê a cobrança da diferença, caso o valor da operação seja superior ao que foi fixado como base de cálculo. O referido decreto alterou o Decreto nº 19.528/96312 e outros no que tange ao regime de substituição tributária.

³¹¹ GOVERNO DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Decreto nº 45.805, de 28 de março de 2018.** Modifica o Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996, o Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017, e o Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017, que dispõem sobre o regime de substituição tributária do ICMS. [S. I.], 2018. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec45805_2018.htm#:~:text=DE-CRETO%20N%C2%BA%2045.805%2C%20DE%2028%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202018&text=%C2%B7%20Publicado%20no%20DOE%20de%2029.3,de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS. Acesso em: 23 maio 2024.

³¹² GOVERNO DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996.** Consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, dispõe sobre hipóteses de antecipação do ICMS, inclusive na importação, e dá outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Decretos/1996/Dec19528_96.htm. Acesso em: 23 maio 2024.

A seguir, serão verificados os dados do Estado de Pernambuco. Nesta análise, o objetivo é estudar sobre a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST no período de 2012 até 2022, anteriormente mencionado.

Figura 23 - Gráfico de linhas PE - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos

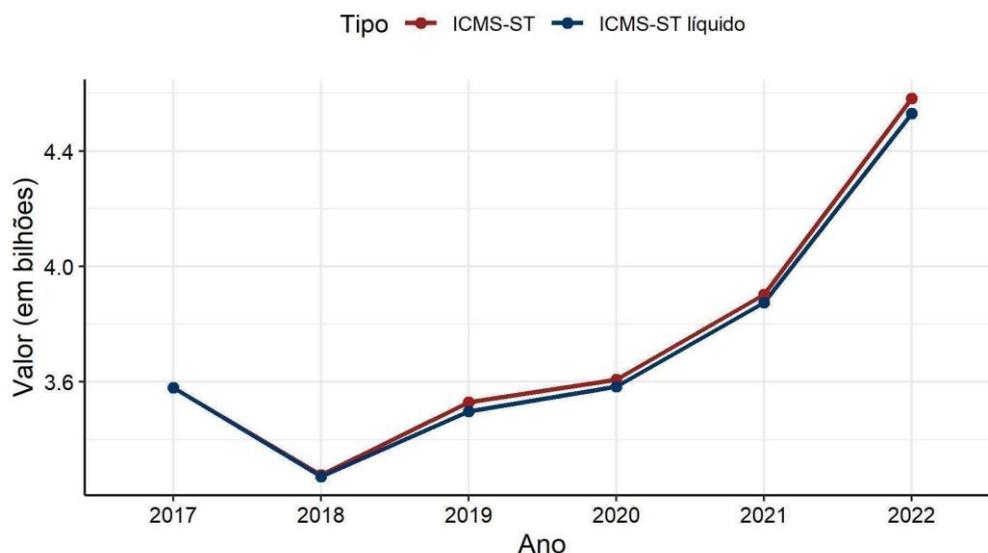


Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PE, 2024

A figura 23 acima demonstra que tanto o ICMS quanto o ICMS-ST tiveram seu maior valor registrado no ano de 2022. Também é possível enxergar que a linha que representa o ICMS teve um grande salto do ano de 2020 para 2021. De 2019 a 2020 nota-se uma queda do ICMS que nos anos anteriores apresentava certa constância no crescimento.

Além disso, vale ressaltar que os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os segmentos de bebidas e de veículos.

Figura 24 - Gráfico de linhas PE - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PE, 2024

Na figura 24, nota-se uma proximidade entre as linhas em todos os períodos. O ICMS-ST se apresenta acima do ICMS-ST líquido durante todos os anos apresentados. Ocorreram diferenças mais notáveis nos anos de 2019 e 2022, entretanto, no ano de 2017, os pontos se apresentaram bastante próximos, mostrando uma diferença quase insignificante entre seus valores. Apenas se tinha informação sobre o montante total restituído no decorrer dos anos, não havia montante total cobrado. Assim, o valor do ICMS-ST líquido ficou estimado.

A Tabela 9, a seguir, indica a quantidade de pedidos de restituição do ICMS-ST, no período de 2017 a 2022:

Tabela 9 - PE - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2017	536
2018	470
2019	704
2020	1168
2021	856
2022	902

Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PE, 2024

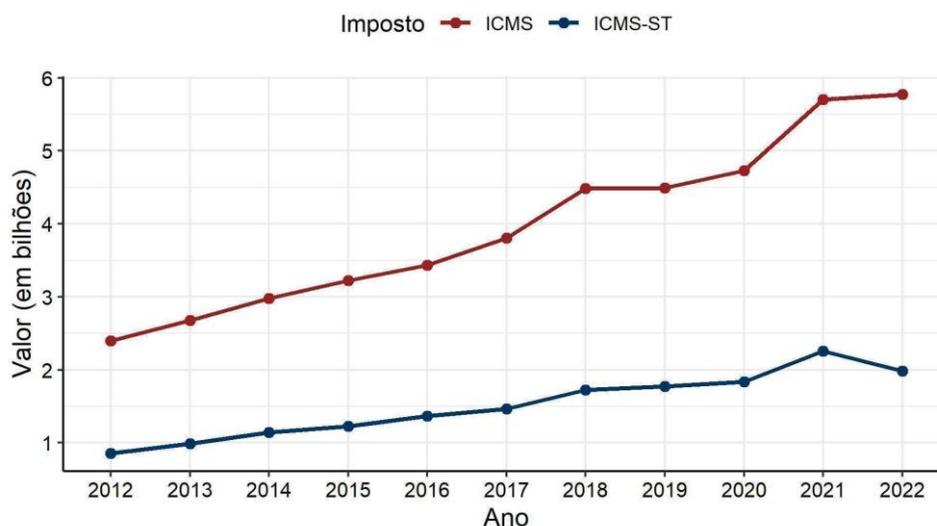
Feita a análise de proporção para verificar o quanto o total da soma do ICMS-ST de todos os anos representa quando comparado ao total do ICMS no Estado de Pernambuco dos anos de 2017 até 2022, constatou-se que a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,204, sendo possível perceber que o ICMS-ST representa, aproximadamente, 20,4% do ICMS.

4.1.12. Piauí (PI)

No Estado do Piauí, o ICMS é regulamentado no Decreto 21.866/23 - RICMS³¹³. Nesta análise o intuito é verificar a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST (Substituição Tributária) no Piauí de 2012 até 2022. As variáveis são as mesmas utilizadas nas outras análises e a escala também está em bilhões de reais.

³¹³GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ. **Decreto nº 21.866, de 6 de março de 2023**. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/8f7ea2d4-9fc5-4fa7-a521-f9d1a4f2a5b0/DECRETO+21.866+-+REGULAMENTO+DO+ICMS+DO+ESTADO+DO+PIAU%C3%8D?view=publicationpage1>. Acesso em: 29 abr. 2024.

Figura 25 - Gráfico de linhas PI - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/PI, 2024

Da análise da figura 25, observa-se que, de 2012 a 2017, ambas as linhas apresentam um crescimento gradual e linear. A partir disso, o ICMS apresentou maiores mudanças, apresentando um crescimento de menos de 4 para 4,5 bilhões de 2017 a 2018. Posteriormente, de 2020 para 2021, passou de um pouco mais de 4,5 bilhões para mais de 5,5 bilhões, apresentando seu maior valor em 2022, não muito maior que o valor de 2021. Assim, o ICMS teve grandes saltos de 2017 a 2018 e de 2020 a 2021. Por outro lado, o ICMS-ST também apresentou grandes saltos de 2015 a 2016 e de 2020 a 2021 e após, um decréscimo de 2021 para 2022.

Não se obteve acesso às informações sobre restituição e cobrança complementar do ICMS-ST do Estado do Piauí.

Feita a análise de proporção para verificar o quanto o total da soma do ICMS-ST de todos os anos representa quando comparado ao total do ICMS no Piauí dos anos de 2017 até 2022, verificou-se que a proporção entre o ICMS-ST e o ICMS é de 0,380, sendo possível perceber que o ICMS-ST representa, aproximadamente, 38% do ICMS.

4.1.13. Rio de Janeiro (RJ)

No Estado do Rio de Janeiro, o Decreto 27.427/00³¹⁴ e alterações como o Decreto 47.781/21³¹⁵, Decreto 48.039/22³¹⁶ e a Lei 9428/21³¹⁷ dispõem sobre o ICMS e substituição tributária naquele Estado.

Na próxima análise, vê-se o gráfico de linhas - Figura 26, o qual compara o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST no Estado do Rio de Janeiro durante o período já mencionado 2012-2022. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala de bilhão.

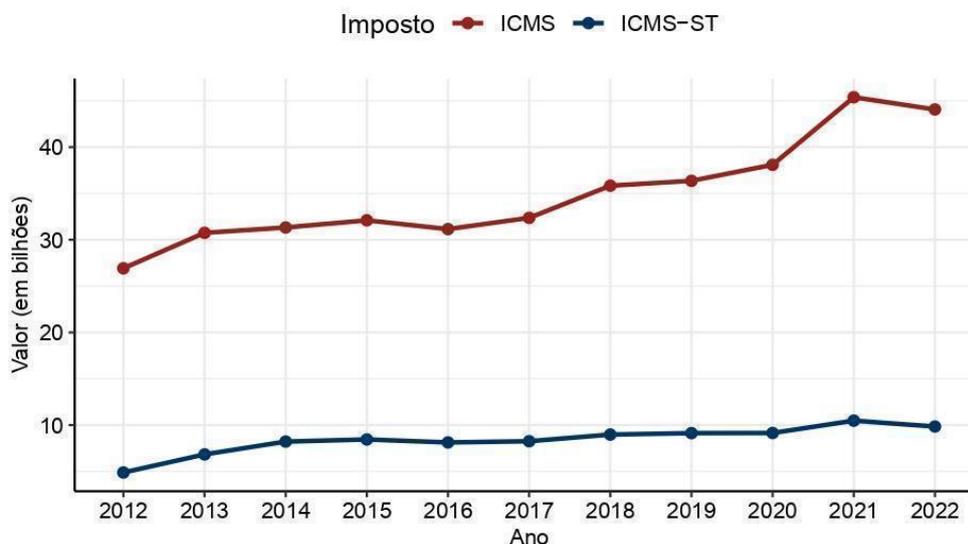
³¹⁴ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.** Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. [S. I.], 2000. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=81002. Acesso em: 23 maio 2024.

³¹⁵ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 47.781, de 29 de setembro de 2021.** Altera o livro II (da substituição tributária) do regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 27.427/00 (RICMS), e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000024059. Acesso em: 8 jun. 2024.

³¹⁶ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 48.039, de 11 de abril de 2022.** Regulamenta o disposto na lei nº 9.428/2021, que suspende a aplicação do regime de substituição tributária nas operações de saída interna de água mineral ou potável envasada, leite, laticínios e correlatos, vinhos, cachaça, aguardentes e outras bebidas destiladas ou fermentadas. [S. I.], 2022. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000030639. Acesso em: 23 maio 2024.

³¹⁷ GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei nº 9.428, de 30 de setembro de 2021.** Altera a redação do artigo 22 de lei estadual nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências, para incluir parágrafo único e inciso i suspendendo a aplicação do regime de substituição tributária nas operações de saída interna de água mineral ou potável envasada, leite, laticínios e correlatos, vinhos, cachaça, aguardentes e outras bebidas destiladas ou fermentadas, quando produzidos por cachaçarias, alambiques ou por estabelecimentos industriais localizados no estado do rio de janeiro e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000024068. Acesso em: 23 maio 2024.

Figura 26 - Gráfico de linhas RJ - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/RJ, 2024

Pela análise da figura 26, é possível verificar que o montante arrecadado pelo ICMS e ICMS-ST cresceu entre 2012 e 2015, reduziu em 2016 e voltou a crescer em 2017. De 2020 para 2021 houve um crescimento mais brusco, sendo que em 2021 atingiram-se os maiores valores. No ano de 2022, os valores apresentaram novamente uma queda, mas mantendo-se acima dos anteriores a 2021. Os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram consumo não alimentar e alimentos. Em terceiro, muito próximo, vem bebidas.

Não há informações sobre a cobrança complementar e o montante restituído entre 2017 e 2022, por isso os valores do ICMS-ST líquido e bruto coincidem, não necessitando da representação de um gráfico.

Para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Dessa forma, foi constatado que o ICMS-ST representa 24,05% do ICMS.

4.1.14. Rio Grande do Sul (RS)

No Rio Grande do Sul, a Lei 8.820/89³¹⁸ e o Decreto 37.699/97 - RICMS/RS³¹⁹, assim como Convênios do Confaz, regem o ICMS. Há cobrança complementar disposta no Art 25-A a 25-D do Livro III - Decreto 37.699/97.

Após a decisão STF - Tema 201³²⁰, alterou-se a Lei 8.820/89 - Lei do ICMS/RS para possibilitar a exigência de complementação do valor do imposto na hipótese em que o preço praticado pelo varejista (substituído) seja superior a base de cálculo utilizada para o cálculo do ICMS-ST.

Continuando a verificação dos dados, esta análise tem como objetivo avaliar a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST no Estado do Rio Grande do Sul de 2012 até 2022.

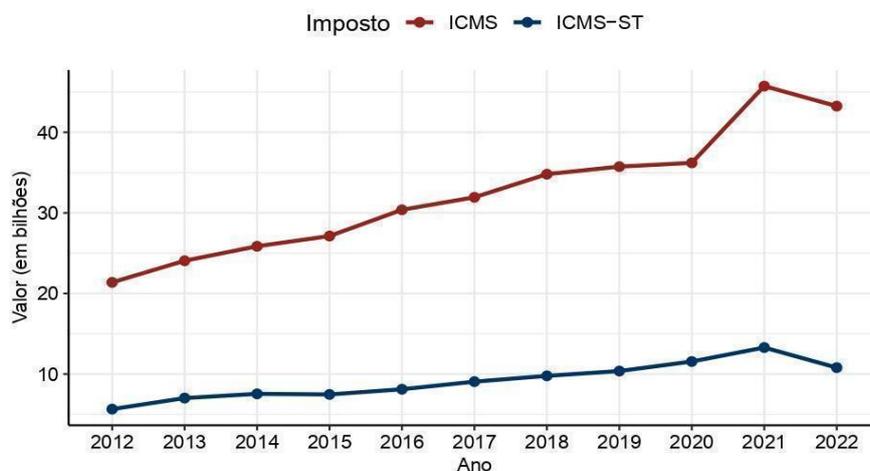
Além disso, também será avaliado o ICMS-ST líquido, que é resultado da subtração do valor restituído e acréscimo do valor cobrado.

³¹⁸ GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989.** Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. [S. I.], 1989. Disponível em: <https://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/08.820.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

³¹⁹ GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.** Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS) LIVRO I. [S. I.], 1997. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_IDNorma=8069. Acesso em: 7 mar. 2024.

³²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009.** Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

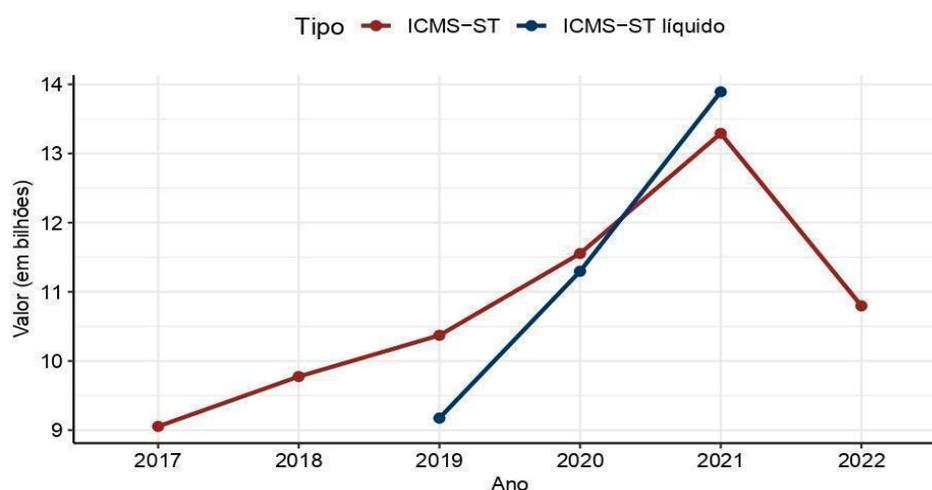
Figura 27 - Gráfico de linhas RS - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/RS, 2024

Percebe-se, pela figura 27, que o ICMS-ST e o ICMS tiveram um crescimento gradativo de 2012 a 2020. De 2020 para 2021, houve um crescimento mais acentuado, fazendo com que atingissem os maiores valores do período avaliado. No ano seguinte, em 2022, os valores tiveram uma queda, mas ainda assim permaneceram maiores que no período anterior a 2020. Os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os de combustíveis e lubrificantes e o de bebidas frias.

Figura 28 - Gráfico de linhas RS - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/RS, 2024

Na figura 28 acima, observa-se que em 2019 o ICMS-ST está acima do valor de ICMS-ST líquido, mas a distância diminui no ano de 2020. Já em 2021, o ICMS-ST líquido foi maior que o ICMS-ST total. Como em 2017, 2018 e 2022 não há informações sobre o valor restituído e sobre a cobrança complementar, não foi possível calcular o ICMS-ST líquido para esses anos. Foi informado, com base nos valores constantes dos campos das Escrituração Fiscal Digital - EFD entregues pelos contribuintes, que os números indicados de restituição e cobrança complementar são aproximados.

Conforme Tabela 10, abaixo, foram indicadas as quantidades de pedidos de restituição e cobrança complementar do ICMS-ST entre os anos de 2019 a 2021, a seguir:

Tabela 10 - RS - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST

ANO	Pedidos de Restituição - Qtde.	Cobrança Complementar - Qtde.
2019	110.706	110.706
2020	81.600	81.600
2021	28.769	20.400

*Obs 1: No RS, o Ajuste-ST (complemento / restituição) é realizado com base na EFD e torna-se obrigatório para os estabelecimentos que não aderiram ao ROT (Regime Opcional que torna a ST Definitiva). Logo, para fins do nº de Pedido e nº de Cobrança, assume-se que o nº aproximado de EFD entregues no ano com o Ajuste da ST corresponde a estes números.

Fonte: SEFAZ/RS - elaboração autora, 2024

Vale destacar que foi indicado que a queda de valores do Ajuste-ST (complemento / Restituição) em 2021 em relação aos anos anteriores pode ser explicada pela adesão das empresas ao ROT.

Para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção. Dessa forma, foi constatado que o ICMS-ST representa 28,50% do ICMS.

4.1.15. Roraima (RR)

Em Roraima, o Decreto 4.335-E, de 03 de agosto de 2001 - Regulamento do ICMS/RR³²¹ - dispõe sobre substituição tributária nos arts. 727 a 839-T. Não há cobrança complementar do ICMS-ST.

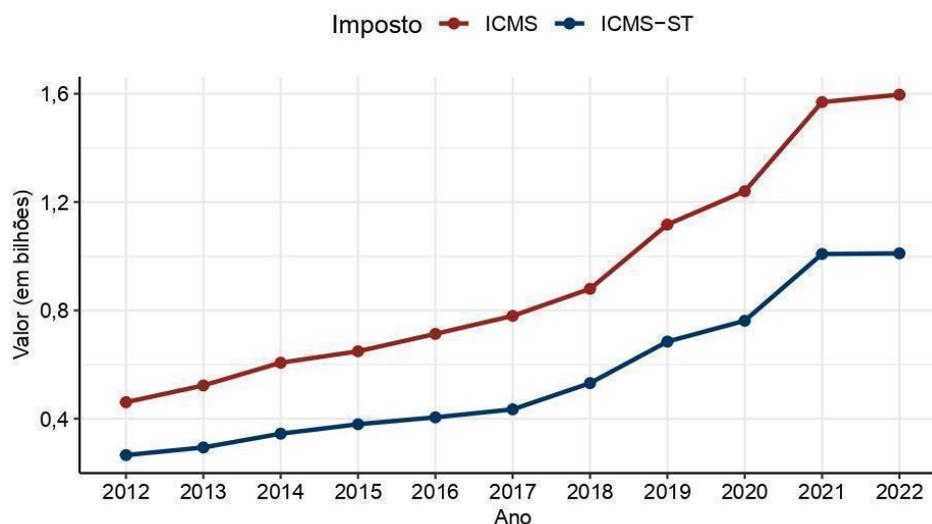
Vale observar que o Estado de Roraima ainda não legislou sobre o tema 201³²², está tratando os pedidos de restituição como exceção. Há a intenção de incluir o fim da definitividade da ST no Código Tributário Estadual, porém sem previsão ainda da sua efetivação.

A seguir, o objetivo desta análise é avaliar a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST no Estado de Roraima de 2012 até 2022, período já mencionado. Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala de bilhão e as variáveis são as mesmas utilizadas nas análises anteriores.

³²¹ GOVERNO DO ESTADO DE RORAIMA. **Decreto nº 4.335-E, de 3 de agosto de 2001**. Consolidação e regulamentação da legislação pertinente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e da outras providências. [S. l.], 3 ago. 2001. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/cidadao/downloads/category/494-03-regulamento-de-icms-decreto-4-335-01-atualizado-ate-janeiro-2021>. Acesso em: 9 abr. 2024.

³²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

Figura 29 - Gráfico de linhas RR - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/RR, 2024

Observando-se a Figura 29 acima, pode-se concluir que os valores cresceram gradativamente até 2020 e apresentaram um salto maior de 2020 para 2021. De 2021 para 2022, o ICMS cresceu pouco, enquanto o ICMS-ST permaneceu praticamente o mesmo. Os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os de combustíveis e lubrificantes e o de cervejas, *chopp*, refrigerante e água mineral.

Não há informações sobre a cobrança complementar e o montante restituído entre 2017 e 2022, por isso os valores do ICMS-ST líquido e bruto coincidem, não necessitando da representação de um gráfico.

Quanto à quantidade de pedidos de restituição do ICMS-ST, esta é indicada na Tabela 11, referente aos anos de 2021 e 2022, a saber:

Tabela 11 -RR - Pedidos de Restituição ICMS-ST

ANO	Qtde.Demanda
2021	223
2022	233

Fonte: SEFAZ/RR - elaboração autora, 2024

Feita a análise sobre a proporção para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, foi constatado que o ICMS-ST representa 61,69% do ICMS.

4.1.16. Santa Catarina (SC)

No Estado de Santa Catarina, o ICMS está disposto no Decreto 2.870/2001 - RICMS/SC-01³²³ versando sobre a substituição tributária no anexo 3 do referido Decreto.

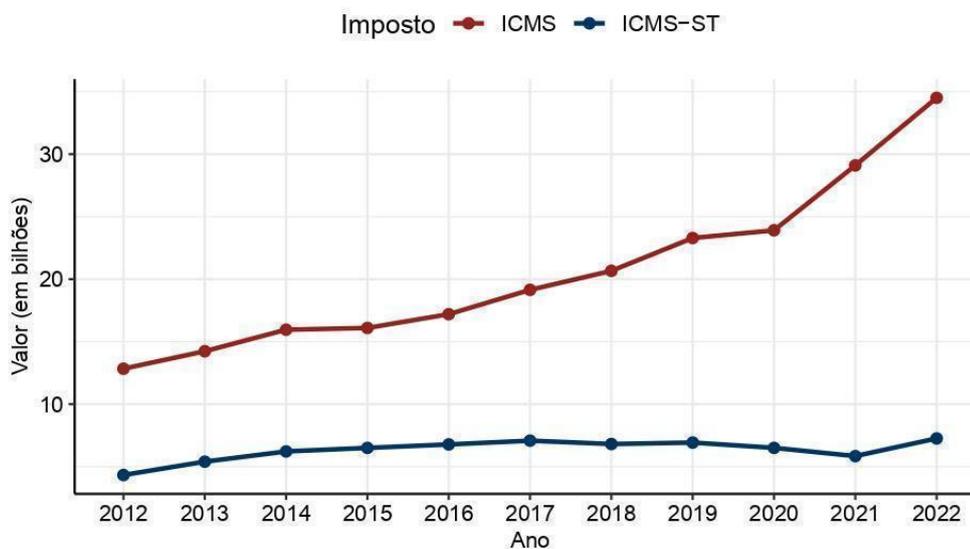
Em continuidade, será feita a análise dos dados do Estado de Santa Catarina. E, assim como nas análises anteriores, as variáveis em estudo são as mesmas, bem como suas classificações.

A figura 30 a seguir, compara o montante arrecadado ICMS e ICMS-ST durante o período já mencionado 2012-2022. Além disso, será avaliado o ICMS-ST líquido entre 2017 e 2022.

Para uma melhor visualização dos resultados, o gráfico se encontra na escala do bilhão, conforme figura 30:

³²³ GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. [S. l.], 2001. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Frame.aspx?x=/html/decretos/frame_decretos.htm. Acesso em: 23 abr. 2024.

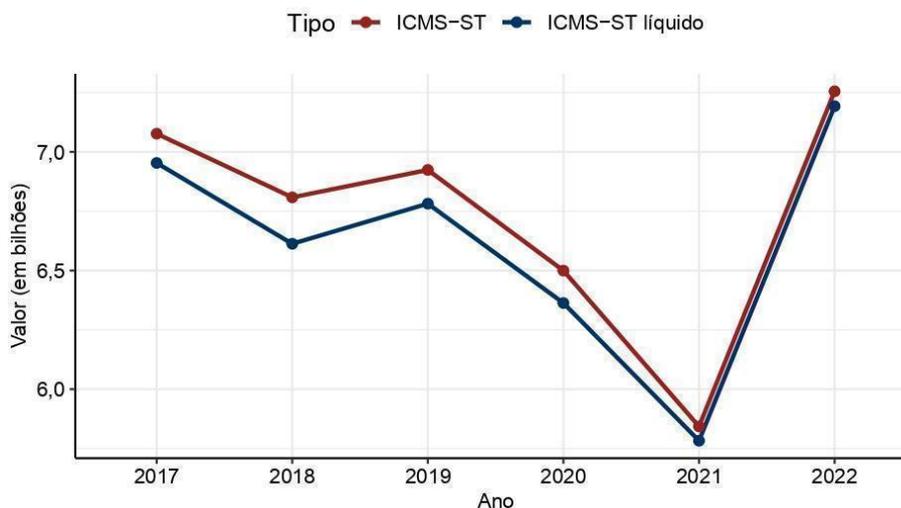
Figura 30 - Gráfico de linhas SC - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/SC, 2024

Por meio da figura 30 acima, nota-se que o ICMS apresentou crescimento gradativo de 2012 a 2020. No período de 2020 a 2022, teve um crescimento mais acentuado, atingindo o valor máximo em 2022. Já o ICMS-ST teve crescimento constante até 2017, com uma queda suave em 2018. Em 2019, permaneceu praticamente no mesmo valor e teve quedas nos dois anos seguintes, voltando a ter um crescimento maior de 2021 para 2022, quando atingiu seu valor máximo. Os dois setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST foram os de bebidas e combustíveis (dados de 2022).

Figura 31 - Gráfico de linhas SC - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/SC, 2024

Por meio da análise da figura 31 acima, observa-se que o ICMS-ST foi maior que o valor líquido em todo o período observado e ambos apresentaram um comportamento parecido. A diferença entre os dois valores foi maior de 2017 a 2019, mas diminuiu nos anos seguintes. Em 2021 e 2022 os valores ficaram bem próximos.

Não se teve acesso à informação sobre a cobrança complementar de 2017, então neste ano foi utilizado somente o valor restituído para o cálculo do ICMS-ST líquido que ficou assim, com um valor estimado para esse ano.

Entretanto, quanto aos pedidos de restituição e cobrança complementar foram indicados os números referentes aos de 2017 a 2022, apontados na Tabela 12, abaixo:

Tabela 12-SC - Pedidos de Restituição e Cobrança Complementar de ICMS-ST

ANO	Pedidos de Restituição - Qtde.	Cobrança Complementar - Qtde.
2017	7027	-
2018	10.654	53
2019	4367	1007
2020	6891	1293
2021	2225	2676
2022	1226	559

Fonte: SEFAZ/SC - elaboração autora, 2024

Para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção, constando-se que o ICMS-ST representa 26,82% do ICMS.

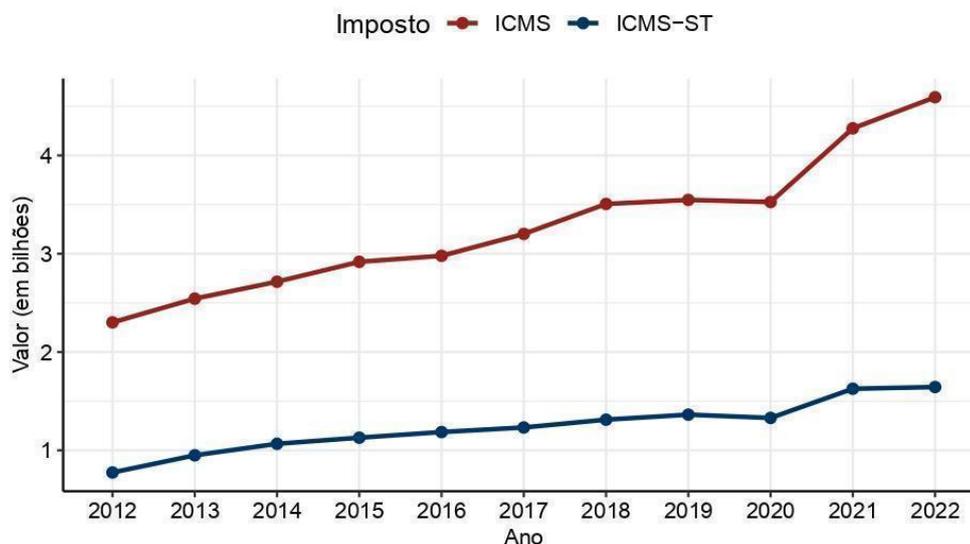
4.1.17. Sergipe (SE)

No Estado de Sergipe, o ICMS está previsto no Decreto 21.400/2002³²⁴.

Na sequência, serão verificados os dados do Estado de Sergipe. Esta análise tem como objetivo avaliar a diferença entre o montante arrecadado do ICMS e ICMS-ST naquele de 2012 até 2022. E, assim como nas análises anteriores, as variáveis em estudo são as mesmas, bem como suas classificações. Também será avaliado o ICMS-ST líquido de 2017 a 2022.

³²⁴GOVERNO DO ESTADO DE SERGIPE. **Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002**. Considerando o disposto na Lei Nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe quanto ao imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, especialmente no seu art. 82, que estabelece a respectiva competência para aprovação do correspondente Regulamento; [S. I.], 2002. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Regulamento%20do%20ICMS-RICMS/Anexos%20do%20Regulamento%20do%20ICMS%20vigente-2002.pdf>. Acesso em: 23 maio 2024.

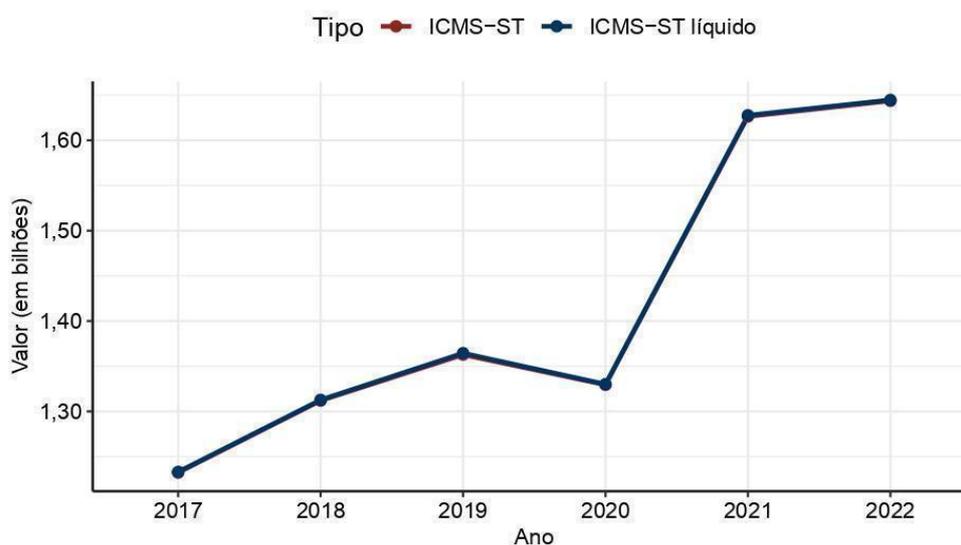
Figura 32 - Gráfico de linhas SE - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/SE, 2024

É possível observar pela figura 32 acima que as linhas gráficas demonstram um crescimento gradativo até 2019, seguido por uma leve queda em 2020. Nos dois anos seguintes, o ICMS teve um aumento maior, enquanto o ICMS-ST aumentou em 2021, mas se manteve quase o mesmo em 2022.

Figura 33 - Gráfico de linhas SE - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/SE, 2024

Pela figura 33 é possível notar que não houve diferença significativa entre o ICMS-ST e o ICMS-ST líquido. Não se teve acesso às informações de valores restituídos, somente as cobranças complementares de 2017 a 2022. Dessa forma, o valor do ICMS-ST líquido ficou estimado.

Os setores econômicos mais representativos na arrecadação do ICMS-ST no Estado de Sergipe são a indústria e o comércio atacadista.

Feita uma análise sobre a proporção para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, foi constatado que o ICMS-ST representa 37,55% do ICMS.

4.1.18. Tocantins (TO)

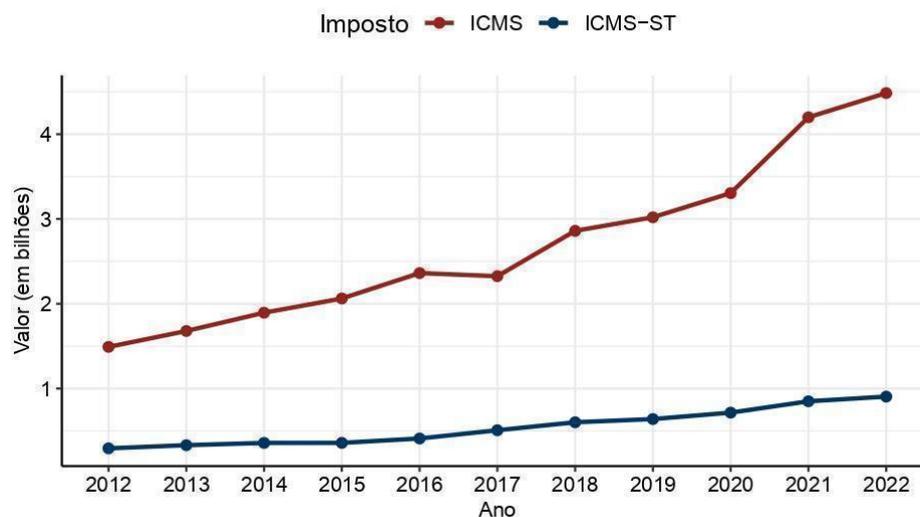
No Estado do Tocantins, o ICMS é regulamentado por meio do Decreto 2.912/06³²⁵ e a Lei 1.287/01³²⁶ que dispõe sobre o Código Tributário daquele Estado. Há cobrança complementar e estão aguardando as mudanças na legislação.

Em continuidade, será feita a análise dos dados do Estado do Tocantins, conforme figura 34:

³²⁵ GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS. **Decreto nº 2.912, de 29 de dezembro de 2006**. Aprova o Regulamento do ICMS e adota outras providências. [S. l.], 2006. Disponível em: https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto2.912-06_5.713.htm. Acesso em: 23 maio 2024.

³²⁶ GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS. **Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. [S. l.], 2001. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>. Acesso em: 23 maio 2024.

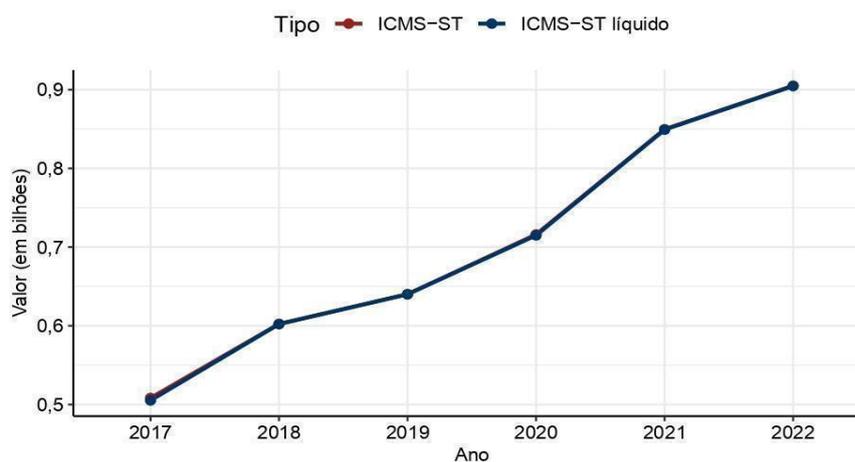
Figura 34 - Gráfico de linhas TO - ICMS e ICMS-ST com o decorrer dos anos



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/TO, 2024

Pela análise da figura 34 acima, percebe-se que o ICMS cresceu de forma constante até 2018 e teve uma leve queda em 2017. Depois, voltou a crescer, tendo um aumento considerável de 2020 para 2021 e atingiu o valor máximo em 2022. Já o ICMS-ST teve um crescimento gradativo ao longo de todo o período avaliado, também atingindo o maior valor em 2022. Não há informações sobre quais são os setores mais representativos na arrecadação do ICMS-ST.

Figura 35 - Gráfico de linhas TO - ICMS-ST e ICMS-ST líquido - anos de 2017 a 2022



Fonte: Elaborado pela autora com o uso de dados SEFAZ/TO, 2024

Observando-se a figura 35, verifica-se que quase não há diferença entre o ICMS-ST e o ICMS-ST líquido. Isso se deve ao fato de os valores restituídos terem sido pequenos ao longo do período. Somente em 2017 e 2020 que esses valores estiveram acima de 1 milhão, o que é pouco comparado à escala de bilhões do ICMS-ST.

Não se teve acesso às informações de cobrança complementar, somente aos valores restituídos de 2017 a 2022. Assim, o valor ICMS-ST líquido ficou estimado.

Para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, fez-se uma análise sobre a proporção, constatando-se que o ICMS-ST representa 20,90% do ICMS.

4.1.19. Demais Unidades Federadas

As unidades federadas, a seguir, não enviaram os dados solicitados ao COMSEFAZ no tempo hábil para inclusão na presente pesquisa. Entretanto, a título de completude das 27 (vinte e sete) unidades da federação, indicamos abaixo as legislações pertinentes ao tema.

4.1.19.1. Amapá (AP)

O Decreto nº 2269/98³²⁷ regulamenta o ICMS no Estado do Amapá. Há a observância ao Convênio ICMS nº 142/2018³²⁸ (conhecido como “Convênio mãe” do regime de substituição tributária).

³²⁷ GOVERNO DO ESTADO DO AMAPÁ. **Decreto nº 2.269, de 24 de julho de 1998**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. [S. l.], 1998. Disponível em: <https://sigdoc.ap.gov.br/public/arquivo/5a5cc8eda500f25b2196bf78>. Acesso em: 11 maio 2024.

³²⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. l.], 14 dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024

O Estado adotou como medida à decisão do STF, alteração da legislação RICMS, Anexo III, para permitir a restituição, ficando disposta no referido Anexo III do Decreto 2269/98, TÍTULO I - Das normas gerais de substituição Tributária e no CAPÍTULO II - Do regime de substituição tributária.

Houve ainda a edição da Instrução Normativa GAB/SEFAZ nº 003, de 2020³²⁹, para disciplinar os procedimentos relativos ao ajuste do imposto retido por ST, havendo a cobrança complementar, mas apenas com a adesão do contribuinte de acordo com o previsto na Instrução Normativa anteriormente citada.

4.1.19.2. Bahia (BA)

Na Bahia, o ICMS é previsto na Lei 7.014/96³³⁰ e no RICMS/12 - Decreto 13.780/12³³¹ c/c Decreto 22.522/23³³² e alterações. Há a cobrança complementar disposta no art. 9º-A da Lei 7.014/96, mesmo dispositivo que prevê a restituição. A Bahia adotou como medida ao tema 201, a redução de produtos no regime de substituição tributária.

³²⁹ SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (Amapá). JOSENILDO SANTOS ABRANTES - Secretário de Estado da Fazenda. **Instrução Normativa nº 03 de 15 de Novembro de 2020**. Disciplina os procedimentos relativos ao ajuste do imposto retido por substituição tributária de que trata a Seção VI, Capítulo II, Título I, Anexo III, do Decreto Estadual nº 2.269, de 24 de julho de 1998. [S. I.], 17 dez. 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=406175>. Acesso em: 11 maio 2024.

³³⁰ GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Lei nº 7.014, de 14 de dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. [S. I.], 5 dez. 1996. Disponível em: [https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,\)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 23 maio 2024.

³³¹ GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. Decreto nº **13.780, de 16 de março de 2012**. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. [S. I.], 2012. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto_2021.pdf. Acesso em: 23 maio 2024.

³³² GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Decreto nº 22.522, de 29 de dezembro de 2023**. Altera o Decreto Nº 13780/2012, que regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, e dá outras providências, relativamente a EFD (escrituração Fiscal Digital), operações com isenção de ICMS, e no Anexo I, operações com substituição tributária do ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=454216>. Acesso em: 23 maio 2024.

4.1.19.3. Ceará (CE)

No Estado do Ceará, a Lei 12.670/96³³³ e o Decreto 34.605/22³³⁴ versam sobre o ICMS, bem como sobre a substituição tributária que está especificamente disposta na Seção IV do Capítulo III, nos arts.18 a 25 da Lei 12.670/96.

4.1.19.4. Espírito Santo (ES)

No Estado do Espírito Santo, a Lei 7.000/2001³³⁵ e legislações diversas assim como o Decreto n.º 1.090-R/2002³³⁶ dispõem sobre o ICMS. Nesse Estado não há cobrança complementar.

As medidas adotadas acerca do Tema 201 STF³³⁷ foram estudos econômicos e compensatórios da arrecadação. A adequação da legislação ao referido tema está em construção normativa.

³³³ GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. [S. l.], 1996. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6176-lei-n-12-670-de-30-12-96-d-o-de-30-12-96>. Acesso em: 23 maio 2024..

³³⁴ GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Decreto nº 34.605, de 24 de março de 2022**. CONSOLIDA E REGULAMENTA AS DISPOSIÇÕES DOS CAPÍTULOS X A XIV DA LEI N.º 12.670, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996, QUE DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS), E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. [S. l.], 2022. Disponível em: [https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/.](https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/) Acesso em: 23 maio 2024.

³³⁵ GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. [S. l.], 2001. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacao-online/leis/2001/lei%20n.%B0%207.000.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=LEI%20N%C2%BA%207.000&text=LEI%20N.%C2%BA%207.000%2C%20DE,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 23 maio 2024.

³³⁶ GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de dezembro de 2002**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS/ES. [S. l.], 2002. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 23 maio 2024.

³³⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do

4.1.19.5. Mato Grosso (MT)

O Decreto 2212/2014³³⁸ dispõe sobre o ICMS no Estado do Mato Grosso. O Anexo X do referido Decreto trata das normas específicas relativas ao regime de substituição tributária, aplicadas a segmentos econômicos.

4.1.19.6. Minas Gerais (MG)

O ICMS, no Estado de Minas Gerais, é regido pela Lei 6763/75³³⁹ e por meio do Regulamento do ICMS daquele Estado aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002³⁴⁰ e atualizado pelo Decreto nº 48.727/2023³⁴¹.

Após decisão do STF, adotou-se, como medida ao Tema 201³⁴², o Termo de Anuência com o contribuinte para não ressarcir nem complementar o ICMS-ST.

feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

³³⁸ GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO. **Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014**. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2014. Disponível em: <https://legislacao.mt.gov.br/mt/decreto-n-2212-2014-mato-grosso-aprova-o-regulamento-do-icms-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 23 abr. 2024.

³³⁹ GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. [S. I.], 1975. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁴⁰ GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS -. [S. I.], 2002. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf acesso em: 11 mai 2024

³⁴¹ GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decreto nº 48.727, de 6 de dezembro de 2023**. Altera o Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2023/d48727_2023.html#:~:text=Alterado%20o%20Decreto%20n%C2%BA%2048.589,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%E2%80%93%20ICMS. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁴² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE nº 593.849 – Minas Gerais – Tema 201 de 18 de Setembro de 2009**. Embargos de declaração em segundos embargos declaratórios em recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Substituição tributária progressiva. Esclarecimento. Desnecessidade. *Amicus curiae*. Legitimidade recursal. Ausência. Omissão, contradição, erro material ou obscuridade. Inocorrência. Baixa imediata do feito. [S. L.], 23 fev. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico>

4.1.19.7. Rio Grande do Norte (RN)

No Rio Grande do Norte, o ICMS é disposto no Decreto 31.825/22 - Novo RICMS³⁴³ e anexos DOE, versando sobre o regime de substituição tributária no Capítulo XXVII, arts.647 ao 679 do Decreto anteriormente citado.

4.1.19.8. Rondônia (RO)

Em Rondônia, o RICMS - Decreto 22.721/2018³⁴⁴ regulamenta o ICMS, dispondo do regime de substituição tributária ao longo do referido Decreto e, especificamente, no Anexo VIII, capítulo IV, seção II - operações não abrangidas pelo Simples Nacional e na Parte 6, capítulo IV, seções VII e VII, para operações com energia elétrica, todos do RICMS/RO.

4.1.19.9. São Paulo (SP)

No Estado de São Paulo, o ICMS é disposto no Decreto 45.490 de 30/11/2000 - RICMS/SP³⁴⁵, versando sobre a substituição tributária ao longo do Livro I e, especificamente, acerca da substituição tributária de veículos, na Seção VIII do Capítulo I do Título II do Livro II - arts. 299 a 309, para abranger as sistemáticas de

³⁴³ GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 31.825, de 19 de agosto de 2022.** Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências. [S. I.], 2022. Disponível em: https://www.set.rn.gov.br/content/Producao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=4&assuntoEsp=633 acesso em: 11 mai 2024

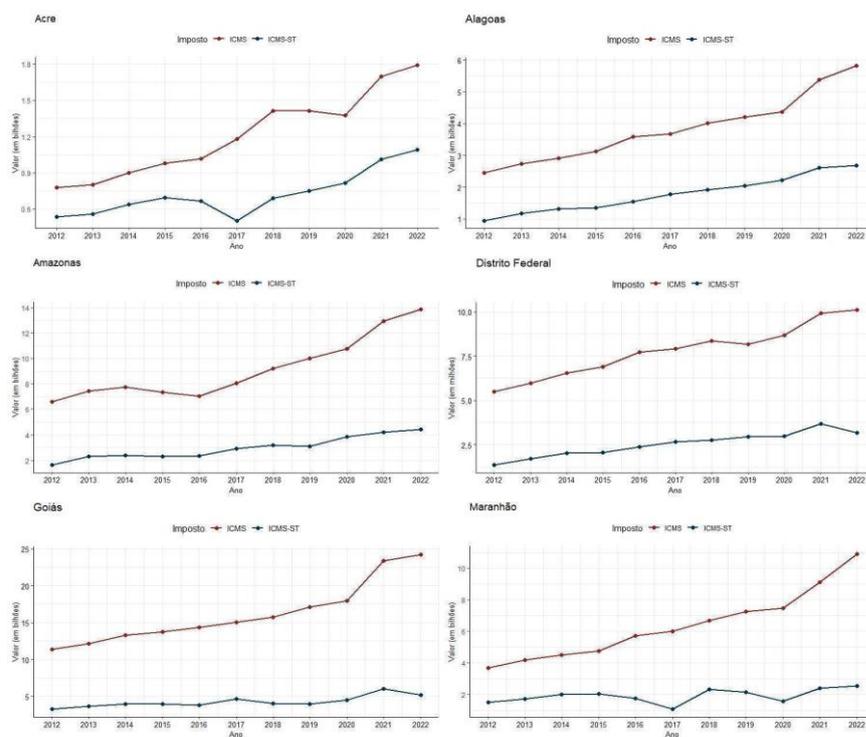
³⁴⁴ GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA. **Decreto nº 22.721, de 5 de abril de 2018.** Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=213> acesso em: 11 mai 2024

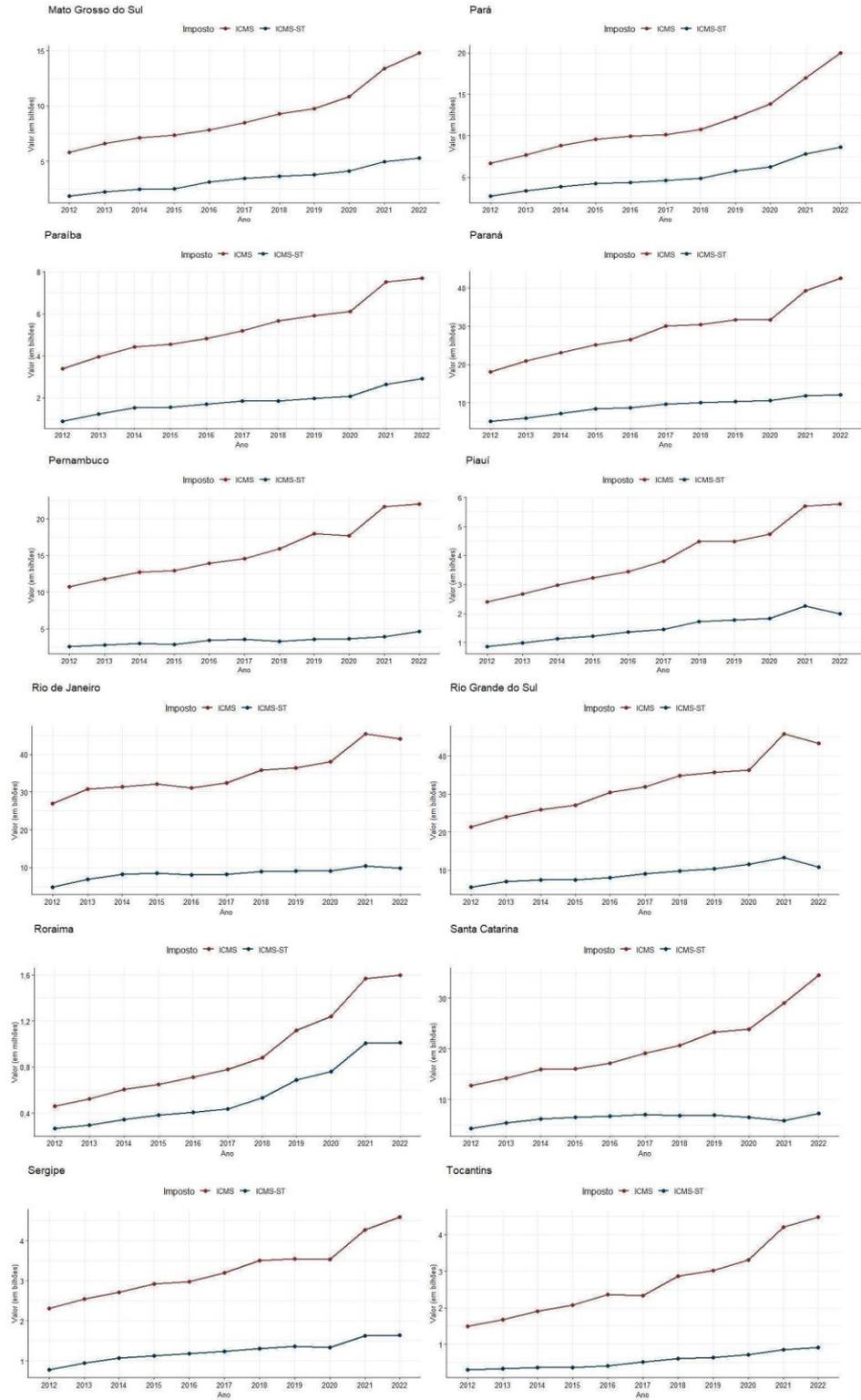
³⁴⁵ GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.** Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. [S. I.], 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec45490.aspx> acesso em: 23 mai 2024. ⁷⁷GOVERNO FEDERAL. Serviços e Informações do Brasil. Auxílio Emergencial já pagou mais de R\$ 288 bilhões para garantir proteção social aos brasileiros: Estudos mostram que o benefício impediu o avanço da população em extrema pobreza no país. In: Auxílio Emergencial já pagou mais de R\$ 288 bilhões para garantir proteção social aos brasileiros. [S. I.], 12 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/assistencia-social/2020/12/auxilio-emergencial-ja-pagou-mais-de-r-288-bilhoes-para-garantir-protecao-social-aos-brasileiros-1> acesso em: 27 abr 2024

substituição tributária de automóveis e de motocicletas. O Anexo VI do RICMS/SP elenca as unidades federadas signatárias de Acordos acerca da substituição tributária.

4.1.20. Síntese das Análises

Figura 36 - Gráficos de linhas do ICMS e ICMS-ST de cada unidade federativa





Fonte: COMSEFAZ-SEFAZ - elaboração autora, 2024

Pela análise da Figura 36, ficou constatado que, em geral, todas as Unidades Federadas apresentaram comportamentos ligeiramente semelhantes na arrecadação do ICMS e ICMS-ST, no período de 2012-2022, de forma que o desenho do ICMS-ST acompanha o ICMS, e este parece estar sempre gradativamente crescendo. Apresentou-se maiores oscilações no Acre e Maranhão no ano de 2017, com valores bem baixos para o ICMS-ST. Além disso, é importante ressaltar que se trata de séries históricas e não apresentam correções pela inflação.

Vale destacar um crescimento na arrecadação a partir do ano de 2020, ano esse do início da pandemia da COVID-19, para 2021. A crise generalizada, com enfrentamento de dificuldades nos setores produtivos e na economia mundial, mobilizou o governo brasileiro a utilizar políticas tributárias e públicas para auxiliar nesse conflito emergencial e buscar conciliar a arrecadação de recursos públicos ao mesmo tempo incentivando o mercado negocial com normas tributárias que beneficiassem os contribuintes e a sociedade em geral.

Nesse contexto, uma possível política implementada pelo governo que poderia ter impactado o consumo dos brasileiros foi o auxílio emergencial. De acordo com o Ministério da Cidadania, foram repassados mais de R\$ 288 (duzentos e oitenta e oito) bilhões a cerca de 68 (sessenta e oito) milhões de famílias em 2020 e perdurou em 2021.^{346 347}

A seguir, conforme indicado na Tabela 13 abaixo, entre os anos de 2017 e 2022, Roraima apresentou a maior proporção do montante ICMS constituído pelo

³⁴⁶ GOVERNO FEDERAL. **Auxílio Emergencial já pagou mais de R\$ 288 bilhões para garantir proteção social aos brasileiros.** Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/assistencia-social/2020/12/auxilio-emergencial-ja-pagou-mais-de-r-288-bilhoes-para-garantir-protecao-social-aos-brasileiros-1> acesso em: 27 abr 2024

³⁴⁷ GOVERNO FEDERAL. Serviços e Informações do Brasil. Governo Federal repassou mais de R\$ 420 bilhões para os estados: Suspensão de dívidas com a União e repasse de valores direto aos caixas dos estados foram algumas das medidas adotadas para combater à crise causada pelo coronavírus. In: **Governo Federal repassou mais de R\$ 420 bilhões para os estados.** [S. l.], 28 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/02/governo-federal-repassou-mais-de-R%24-420-bilhoes-para-os-estados#> acesso em 27 abr 2024

ICMS-ST, com quase 62%, enquanto Pernambuco apresentou a menor proporção, com 20,4%.

Tabela 13 - Proporção do montante de ICMS-ST total em relação ao montante de ICMS por unidade federada, durante o período de 2017 a 2022.

Unidade Federada	Proporção
Acre	54,80%
Alagoas	48,10%
Amazonas	33,40%
Distrito Federal	34,35%
Goiás	25,00%
Maranhão	25,50%
Mato Grosso do Sul	37,90%
Pará	45,30%
Paraíba	34,80%
Paraná	31,40%
Pernambuco	20,40%
Piauí	38,00%
Rio de Janeiro	24,05%
Rio Grande do Sul	28,50%
Roraima	61,69%
Santa Catarina	26,82%
Sergipe	37,55%
Tocantins	20,90%

Fonte: COMSEFAZ-SEFAZ - elaboração autora, 2024

Para uma análise de proporção real, ou seja, de proporção líquida do ICMS-ST em relação à arrecadação do ICMS total, é importante saber o quanto de ICMS-ST foi restituído ou cobrado complementar. Nesse contexto, vale observar que as

Unidades Federadas Acre, Alagoas, Amazonas, Distrito Federal, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro e Roraima não apresentaram informações sobre a restituição nem cobrança complementar. Já Goiás, Pará, Paraná, Pernambuco, Mato Grosso do Sul e Tocantins possuem unicamente a informação da restituição do ICMS-ST. Sergipe apresentou informações apenas sobre a cobrança complementar. Apenas Maranhão, Rio Grande do Sul e Santa Catarina apresentaram ambas as informações, ainda assim, para alguns anos, há ausência de informação.

Desse modo, as figuras que melhor expressam essa diferença real são destes três estados, a saber: Maranhão, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Entretanto, apenas o Estado do Maranhão apresenta informações completas de 2017 a 2022 para o cálculo real para fins de comparação entre o ICMS-ST total e líquido. Conforme Tabela 14 abaixo:

Tabela 14 - Proporção do montante de ICMS-ST total e líquido em relação ao montante de ICMS, durante o período de 2017 a 2022, do Maranhão.

ICMS-ST total	ICMS-ST líquido
25,5%	26,6%

Fonte: COMSEFAZ-SEFAZ - elaboração autora, 2024

Nesse sentido, foi feita também uma análise sobre a proporção do ICMS-ST líquido total com o ICMS-ST total. Dessa forma, foi verificado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,266, representando 26,6% do ICMS, um aumento de 1,1%, se comparado com a proporção anterior que foi de 25,5%.

Nesse cenário, no Estado do Maranhão, ao verificar a proporção do ICMS-ST total de 25,5%, é relativamente baixa em comparação com as demais unidades federadas. Assim, para essa proporcionalidade e políticas tributárias implementadas naquele Estado quanto ao regime substituição tributária, por exemplo os produtos sujeitos à ST ou outros ajustes para compensar e adequar a perda na arrecadação do ICMS-ST em 2017, pode-se inferir que o Tema 201 do STF não afetou a arrecadação negativamente. Contudo, não é possível extrair essa mesma percepção para os demais Estados e Distrito Federal.

Tabela 15 - Os setores mais representativos por unidade federativa, durante o período de 2017 a 2022.

Unidade Federativa	Setores
Acre	-
Alagoas	Combustível, bebidas e fumo
Amazonas	Energia elétrica e combustível
Distrito Federal	Combustíveis e lubrificantes e energia elétrica
Goiás	Combustível e indústria
Maranhão	-
Mato Grosso do Sul	Combustível e comércio indústria
Pará	Combustível, lubrificantes e bebidas frias
Paraíba	Combustível e bebidas frias
Paraná	Combustível e bebidas
Pernambuco	Bebidas e veículos
Piauí	-
Rio de Janeiro	Consumo não alimentar e alimentos
Rio Grande do Sul	Combustível, lubrificantes e bebidas frias
Roraima	Combustível, lubrificantes, cervejas, chope, refrigerante e água mineral
Santa Catarina	Bebidas e combustível
Sergipe	Indústria e comércio atacadista
Tocantins	-

Fonte: COMSEFAZ-SEFAZ - elaboração autora, 2024

Observando-se a Tabela 15, ficou constatado que o setor que mais apareceu entre os representativos foi o de combustível, sendo citado em 10 (dez) unidades federadas, das 18 (dezoito) analisadas. Vale destacar que 4 UF's não apresentaram tal informação.

4.2. Produtos sujeitos à Substituição Tributária

Conforme explanado anteriormente, na substituição tributária para frente, o imposto a ser recolhido pelo substituto é relativo a operações que ainda irão ocorrer, ou seja, fatos geradores futuros. A permissão para que esse tipo de exigência fiscal ocorra está na Constituição Federal³⁴⁸ no art. 150, § 7º e no art. 146, inciso III.

A LC nº 87/1996³⁴⁹ estabeleceu normas gerais na instituição do ICMS Substituição Tributária que tratam das regras relativas ao ICMS-ST que são comuns a todas as unidades federadas.

Especificamente, o caput do art. 9º da referida Lei Complementar versa que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Dessa maneira, em virtude desse ditame legal previsto no art. 9º, a substituição tributária para o ICMS também deve observar as regras estabelecidas pelos Estados e Distrito Federal inseridas no ordenamento jurídico por meio dos Convênios firmados pelas Unidades Federadas no Confaz, bem como através dos Protocolos. Dentre os Convênios firmados, o Convênio ICMS nº 142/2018³⁵⁰ é de fundamental

³⁴⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014

³⁴⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 jun. 2024.

³⁵⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. l.], 14

importância para o regime de substituição tributária, tido como o “Convênio mãe” desse regime.

O referido Convênio elenca, em seus Anexos, os segmentos e produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. O Anexo I traz os segmentos de mercadorias indicados no inciso I da cláusula sexta do Convênio ICMS 142/18 - Regime Geral de Substituição Tributária, conforme Tabela 16 - Segmentos de Mercadorias Sujeitas ao ICMS-ST, abaixo:

Tabela 16 - Segmentos de Mercadorias Sujeitas ao ICMS-ST

ITEM	NOME DO SEGMENTO	CÓDIGO DO SEGMENTO
01	Autopeças	01
02	Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope	02
03	Cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas	03
04	Cigarros e outros produtos derivados do fumo	04
05	Cimentos	05
06	Combustíveis e lubrificantes	06
07	Energia elétrica	07
08	Ferramentas	08
09	Lâmpadas, reatores e “starter”	09
10	Materiais de construção e congêneres	10
11	Materiais de limpeza	11
12	Materiais elétricos	12
13	Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário	13

14	Papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros	14
15	Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	16
16	Produtos alimentícios	17
17	Produtos de papelaria	19
18	Produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos	20
19	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos	21
20	Rações para animais domésticos	22
21	Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas	23
22	Tintas e vernizes	24
23	Veículos automotores	25
24	Veículos de duas e três rodas motorizados	26
25	Venda de mercadorias pelo sistema porta a porta	28

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, 2018.³⁵¹

Além dos segmentos, o Convênio supracitado elenca os produtos que podem ser sujeitos à ST indicados pela Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e pelo Código Especificador de ST - CEST e incluídos nessa classificação por meio do Convênio ICMS 92/2015³⁵².

³⁵¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. l.], 14 dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024

³⁵² MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 92, de 20 de agosto de 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. [S. l.], 20 ago. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15. Acesso em: 8 jun. 2024.

O Convênio ICMS 18/17³⁵³ institui o Portal Nacional da Substituição Tributária - PNST do CONFAZ que apresenta quais produtos estão sujeitos ao regime da substituição tributária em cada Estado, qual a margem e a alíquota, dentre outras especificidades em um único lugar.

Figura 37 - Portal Nacional da Substituição Tributária - PNST

Portal Nacional da Substituição Tributária

Convênio ICMS 18/17

AC	AL	<u>AP</u>	AM	<u>BA</u>	CE	DF	<u>ES</u>	<u>GO</u>
MA	MT	<u>MS</u>	MG	<u>PA</u>	PB	<u>PR</u>	<u>PE</u>	PI
RJ	RN	<u>RS</u>	RO	RR	<u>SC</u>	<u>SE</u>	<u>SP</u>	TO

Fonte: MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017³⁵⁴³⁵⁵

Vale observar que, nem todas as unidades federadas mantêm o referido Portal atualizado.

A retirada de produtos do regime de substituição tributárias poderia ser um indicativo de esvaziamento do mecanismo. Nesse sentido, algumas Unidades Federadas retiraram diversos produtos da substituição tributária.

No Estado de Goiás, optou-se pela manutenção na substituição tributária apenas dos segmentos cuja base de cálculo mais se aproxima do valor efetivamente

³⁵³ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 18, de 7 de abril de 2017**. Institui o Portal Nacional da Substituição Tributária e estabelece as regras para a sua manutenção e atualização. [S. l.], 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV018_17#:~:text=Institui%20o%20Portal%20Nacional%20da,a%20sua%20manuten%C3%A7%C3%A3o%20e%20atualiza%C3%A7%C3%A3o.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2013.04,%2C%20pelo%20Despacho%2048%2F17. Acesso em: 8 jun. 2024.

³⁵⁴ Nota explicativa:

- a) As Unidades Federadas referenciadas em negrito e sublinhadas enviaram planilhas, clique no link; e
- b) As Unidades Federadas referenciadas em itálico não enviaram planilhas

³⁵⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portal Nacional da Substituição Tributária**. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/02/governo-federal-repassou-mais-de-R%24-420-bilhoes-para-os-estados>. Acesso em: 10 jun. 2024.

praticado ao consumidor final (pauta, preço sugerido, PMPF - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final, etc.).

Nesse contexto, Goiás denunciou aos Acordos/Protocolos abaixo elencados junto ao Confaz, com internalização por meio do Decreto 9.108/2017³⁵⁶ e dos Decretos 9.147/2018³⁵⁷ e 9.178/2018³⁵⁸:

- a) Protocolos ICMS 41/08 e 97/10) - inciso XIII do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE/GO - autopeças;
- b) Protocolos ICMS 26/04 e 39/11 - inciso XIV do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE/GO - ração tipo "pet" para animais domésticos;
- c) Protocolos ICMS 82/11 e 85/11 - - inciso XV do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE/GO - material de construção, acabamento, bricolagem ou adorno; e
- d) Protocolos ICMS 83/11 e 84/11 -- inciso XVI do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE/GO - material elétrico.

³⁵⁶ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.108, de 20 de dezembro de 2017**. Exclui mercadorias do Apêndice II do Anexo VIII do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE - e dá outras providências. [S. I.], 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=354045>. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁵⁷ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.147, de 30 de janeiro de 2018**. Adia os efeitos do Decreto nº 9.108, de 20 de dezembro de 2017, que exclui mercadorias do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE e revigora o benefício fiscal que especifica. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/70329/pdf#:~:text=DE-CRETO%20N%C2%BA%209.147%2C%20DE%2030,constitucionais%2C%20com%20fundamento%20nos%20arts>. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁵⁸ GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.178, de 9 de março de 2018**. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/70399/pdf>. Acesso em: 11 maio 2024.

O Estado do Paraná, através do Decreto 2.673/2019³⁵⁹ que alterou o Regulamento do ICMS naquele estado - Decreto 7.871/2017³⁶⁰, eliminou mais de 60 (sessenta) mil itens do regime de substituição tributária.

O Rio Grande do Sul retirou 08 (oito) grupos de mercadorias da substituição tributária por meio do Decreto 56.541/2022³⁶¹. Posteriormente, mais 04 (quatro) grupos de mercadorias também foram excluídos do referido regime através do Decreto 56.633/2022³⁶².

Outra unidade federada que vem excluindo mercadorias e mexendo na substituição tributária ao longo dos anos é Santa Catarina. Conforme demonstra o Anexo 1-A do RICMS/SC-01 que elenca os bens e mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária, vários segmentos foram retirados do regime ao longo do tempo.

³⁵⁹ GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto nº 2.673, de 10 de setembro de 2019**. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, [S. l.], 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382350>. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁶⁰ GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. [S. l.], 2 out. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350985>. Acesso em: 23 maio 2024.

³⁶¹ GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 56.541, de 8 de junho de 2022**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). [S. l.], 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=432560>. Acesso em: 11 maio 2024.

³⁶² GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 56.633, de 29 de agosto de 2022**. Dispõe sobre a denúncia a acordos específicos de substituição tributária nas operações interestaduais e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). [S. l.], 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=435817>. Acesso em: 11 maio 2024.

Figura 38 - Anexo 1-A do RICMS/SC-01

-  **ANEXO 1-A** - Bens e mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária
 -  Seção I - Segmentos de mercadorias
 -  Seção II - **Revogada** - Autopeças
 -  Seção III - Bebidas Alcoólicas, exceto cerveja e chope
 -  Seção IV - Cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas
 -  Seção V - Cigarros e outros produtos derivados do fumo
 -  Seção VI - Cimentos
 -  Seção VII - Combustíveis e lubrificantes
 -  Seção VIII - Energia elétrica
 -  Seção IX - **Revogada** - Ferramentas
 -  Seção X - **Revogada** - Lâmpadas, reatores e *starter*
 -  Seção XI - **Revogada** - Materiais de construção e congêneres
 -  Seção XII - **Revogada** - Materiais de limpeza
 -  Seção XIII - **Revogada** - Materiais elétricos
 -  Seção XIV - Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário
 -  Seção XV - **Revogada** - Papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros
 -  Seção XVI - Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha
 -  Seção XVII - **Revogada** - Produtos alimentícios
 -  Seção XVIII - **Revogada** - Produtos de papelaria
 -  Seção XIX - Produtos de perfumaria e higiene pessoal e cosméticos
 -  Seção XX - **Revogada** - Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos
 -  Seção XXI - Rações para animais domésticos
 -  Seção XXII - **Revogada** - Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas
 -  Seção XXIII - **Revogada** - Tintas e vernizes
 -  Seção XXIV - Veículos automotores
 -  Seção XXV - Veículos de duas e três rodas motorizados
 -  Seção XXVI - Venda de mercadorias porta a porta
 -  Seção XXVII - Bens e mercadorias não sujeitos aos regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, se fabricados em escala industrial não relevante

Fonte: site SEFAZ/SC, 2001³⁶³

A saída dos segmentos da sistemática da substituição tributária ocorreu de forma gradual, optando o Estado de Santa Catarina pelo recolhimento do ICMS após a venda ao consumidor fiscal e não pelo valor presumido, antecipado pela indústria ou atacado.

Vale destacar que a retirada de produtos do regime de substituição tributária, por um lado, resolve, por vezes, a questão da inviabilidade de operacionalização

³⁶³ GOVERNO DE SANTA CATARINA. Secretaria de Fazenda. **RICMS/SC-01**. In: RICMS/SC-01. [S. l.], 2001. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabelhos/frame_ricms_01_00_00.htm acesso em 16 mai 24

do próprio mecanismo. Por outro lado, impacta na arrecadação, sobretudo no que se refere às empresas enquadradas no Simples Nacional.

A Lei Complementar 123/2006 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e versa sobre o Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições dessas empresas - Simples Nacional, em seu art. 13, dispõe:

Art. 13. **O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos** e contribuições:

[...]

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - **ICMS**;

[...]

§ 1º **O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos** ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIII - **ICMS devido**:

a) **nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação** concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciadores de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de

antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;”³⁶⁴
(grifo nosso)

Assim, no âmbito do Simples Nacional, o recolhimento referente à substituição tributária deve ser feito separadamente da arrecadação única das empresas optantes pelo Simples Nacional, o que reflete, sobremaneira, na arrecadação do ICMS.

Nesse cenário, a título exemplificativo de uma redesenho tributário, vale ressaltar a alteração na tributação nas operações com combustíveis ocorrida em 2022, onde a tributação do ICMS para essas operações passou a ser monofásica.

A Emenda Constitucional 33/2001, alterou o art. 155, § 2º, inciso XII, incluindo a alínea h, a saber:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...]
XII - cabe à lei complementar:
[...]
h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
[...]³⁶⁵

Nesse sentido, a partir desse permissivo constitucional, foi publicada a Lei Complementar 192/2022³⁶⁶ que definiu quais combustíveis o ICMS incidirá uma única

³⁶⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. [S. I.], 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm acesso em: 24 abr 2024

³⁶⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. [S. I.], 2 out. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 24 abr. 2024.

³⁶⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022**. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. [S. I.], 2022. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm acesso em: 06 jun 2024

vez, redesenhando a tributação com o ICMS monofásico para operações com combustíveis.

A regulamentação ocorreu por meio de dois Convênios do Confaz: Convênio ICMS 199/2022³⁶⁷, para operações com diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo (gás de cozinha), inclusive o derivado do gás natural e o Convênio ICMS 15/2023³⁶⁸, para operações com gasolina e etanol anidro combustível.

Dessa forma, harmonizando os operacionais em todas as unidades federadas, todos esses produtos acima têm a mesma regra nacional, os Estados e Distrito Federal somente internalizaram os referidos Convênios ICMS.

Nesse sentido, os contribuintes são os mesmos, bem como a alíquota e todas as obrigações são as mesmas em qualquer unidade federativa brasileira. Vale observar que a alíquota é *ad rem*, um valor fixo, único, aplicado sobre o volume ou quantidade do produto, que é a base de cálculo.

Assim, com a monofasia do ICMS para operações com combustíveis, o imposto incide uma única vez, na primeira etapa, na refinaria, ocorrendo a não incidência nas demais etapas, distribuidoras ou postos de abastecimento, ficando o imposto para a unidade federada consumidora. Nessa esteira, a monofasia do ICMS nas operações com combustíveis coibiu no que diz respeito às restituições, pois só há incidência em uma única etapa.

³⁶⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 199, de 22 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com combustíveis nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto. [S. l.], 22 dez. 2022. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22 acesso em: 06 jun. 2024

³⁶⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 15, de 31 de março de 2023**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e etanol anidro combustível, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto. [S. l.], 2023. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23 acesso em 06 jun 2024

4.3. Entrevistas

Ao longo da pesquisa, foram realizadas entrevistas com o intuito de verificar a percepção de alguns atores quanto ao esvaziamento (ou não) da substituição tributária a partir da decisão do STF.

Nesse sentido, foi realizada a apresentação do tema da tese na reunião do GT 34 - Substituição Tributária, do grupo técnico do Confaz, composto por representantes das 27 Unidades Federadas, para que respondessem às perguntas indicadas no Anexo II da presente pesquisa e, para tal, foi disponibilizado um link para a obtenção das respostas. Foi solicitado que enviassem o referido link aos colegas dos setores das respectivas SEFAZ que trabalham com substituição tributária.

Foram registradas 14 (quatorze) respostas de representantes de 11 (onze) unidades federadas diferentes. Extraíu-se as seguintes percepções e respostas que seguem.

A Figura 36 abaixo, expõe a distribuição da variável UF - unidade federada do respondente de maneira gráfica, ainda de forma pouco proporcional em relação às regiões brasileiras.

As regiões Norte e Centro-Oeste representam a maioria, com 4(quatro) representantes; seguidos da região Sudeste com 3(três) representantes. As regiões restantes, Nordeste e Sul, apresentaram, respectivamente, 2(dois) e 1 (um) representantes.

Figura 39 - Distribuição geográfica das UF's representadas



Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Vale observar que o tempo médio, em anos, com que os respondentes trabalharam (alguns ainda trabalham) com substituição tributária em suas vidas foi de 11 (onze) anos e meio. Sendo que o menor tempo encontrado na amostra foi de 3 (três) anos, ao passo que o maior tempo foi de 25 (vinte e cinco) anos.

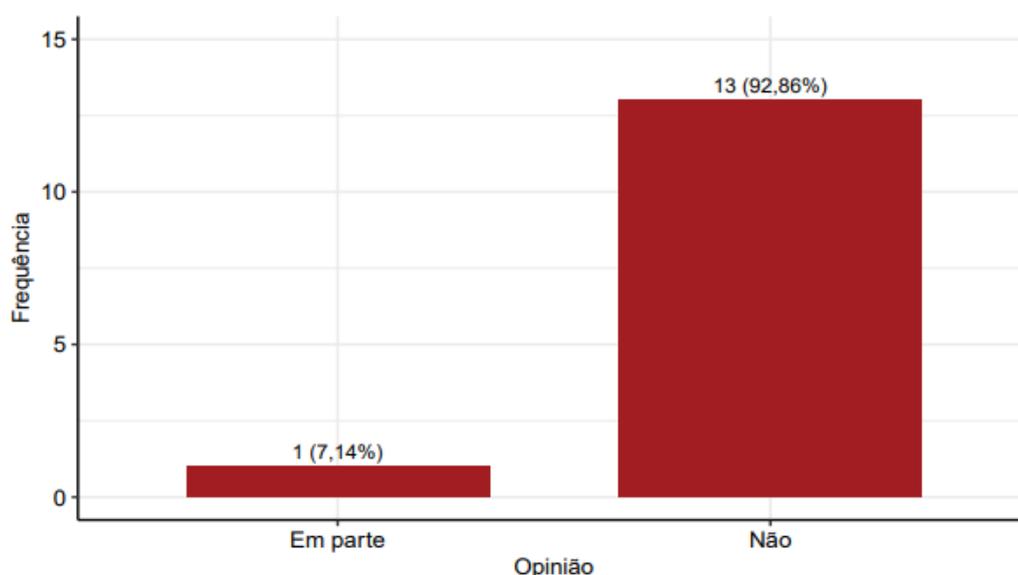
É ressaltado aqui a importância das respostas obtidas, desse grupo técnico diferenciado com expertise no assunto sobre suas percepções acerca do “estado da arte” e das dificuldades (ou não) vivenciadas pelas Unidades da Federação na implementação da decisão que fixou o TEMA 201 – STF: restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.

Nesse contexto, quanto à pergunta “A partir da decisão do STF - Tema 201, quais foram as medidas adotadas na sua Unidade Federada?” Nessa análise, para se ter uma melhor visão sobre todas as respostas, elas foram agrupadas em categorias, a saber:

- adequação e edição de legislação e normativas: 4 (quatro) respostas mencionaram explicitamente a alteração ou criação de leis e instruções normativas;
- processo de construção ou adequação normativa em fase de planejamento na espera: 5 (cinco) respostas indicam que estão em processo de construção ou adequação normativas, aguardando mudança na legislação ou estão em fase de planejamento;
- estudos econômicos e compensatórios: 1 (uma) resposta menciona a realização de estudos econômicos e compensatórios;
- denúncia de protocolos: 2 (duas) respostas mencionaram a denúncia de protocolos e a redução de produtos em regime de ST; e
- termos de anuência e gestão de ressarcimento: 2 (duas) respostas mencionaram termo de anuência ou a falta de normativo específico para gestão de ressarcimento.

Analisou-se, ainda, a opinião dos respondentes acerca da pergunta: “Na sua percepção, os Estados e o Distrito Federal estavam preparados para as adequações no mecanismo de substituição tributária?” Em síntese, restou demonstrado que a maioria das respostas foi “não”, conforme Figura 40 abaixo:

Figura 40 - Gráfico de colunas das respostas sobre a pergunta



Fonte: Elaborado pela autora, 2024

A seguir, são apresentadas as justificativas das respostas à pergunta supracitada. Primeiro, de quem acreditava que as unidades federadas **não estavam preparadas**:

- falta de mecanismos de controle e tecnologia: 5 (cinco) respostas mencionaram a falta de mecanismos de controle adequados, a necessidade de tecnologia e pessoal para fiscalizar e gerenciar as devoluções e cobranças das diferenças das bases de cálculo da ST;
- complexidade da gestão de restituição e mudança de paradigma: 4 (quatro) respostas destacaram a complexidade da gestão das restituições, a mudança de paradigma com o fim da definitividade da ST, e a falta de regulamentação ou adequação; e

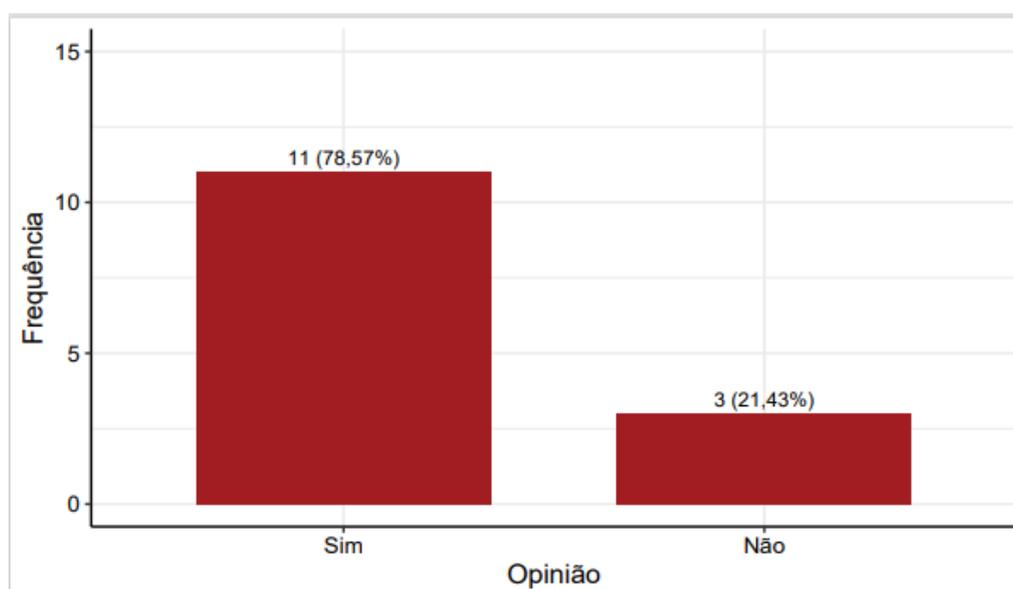
- inadequação dos sistemas existentes e falta de preparação: 2 (duas) respostas ressaltaram que os sistemas fiscais existentes são inadequados e indicam uma falta geral de preparação.

Da justificativa de quem acreditava que **estavam preparados, mas em parte**:

- Antecipação da Decisão: 1(uma) resposta indicou que os Estados estavam, parcialmente, preparados porque já era esperado, previamente, que houvesse uma decisão nesse sentido.

Na análise seguinte, em continuidade, verificou-se a opinião dos respondentes sobre a pergunta: “Em sua opinião, houve um esvaziamento na substituição tributária após a decisão de repercussão geral - Tema 201 do STF?”. A maioria dos entrevistados respondeu que sim, conforme demonstra a Figura 41, a saber:

Figura 41 - Gráfico de colunas das opiniões sobre o esvaziamento na ST



Fonte: Elaborado pela autora, 2024

As tendências de justificativas dos respondentes à pergunta anteriormente indicada, são apresentadas em tópicos. A seguir, os que acreditam que **houve esvaziamento** na substituição tributária:

- complexidade de controle e regulamentação: Mencionado em todas as 11 (onze) respostas, pois todas falaram sobre a dificuldade de controle devido à complexidade dos mecanismos de definição da base de cálculo e a falta de clareza nas normas;
- redução de segmentos tributados pela ST: Mencionado em 3 (três) respostas, onde os respondentes falaram sobre os Estados reduzindo segmentos tributados e retirando produtos da ST;
- alteração na natureza da ST: Mencionado em 2 (duas) respostas, onde é discutida a mudança da natureza da ST devido à falta de encerramento da fase de tributação;
- desafios administrativos e de fiscalização: Mencionado em 4 (quatro) respostas que se referem aos desafios de pessoal para acompanhar os pedidos de restituição e ao despreparo dos Estados para a quantidade de processos ST; e
- impacto na arrecadação e fiscalização: Mencionado em 2 (duas) respostas que discutiram o impacto da decisão na arrecadação centralizada e nos benefícios da fiscalização simplificada da ST.

Nota-se, portanto, que cada resposta, obrigatoriamente, teve sua justificativa tangenciando o tema de complexidade e controle de regulamentação, acompanhado de mais um outro tópico. Alguns temas podem se sobrepor nas respostas, mas foram categorizados com base na ênfase principal dada pelo respondente.

Em seguida, analisa-se a justificativa dos respondentes que acreditam que **não houve esvaziamento** na substituição tributária:

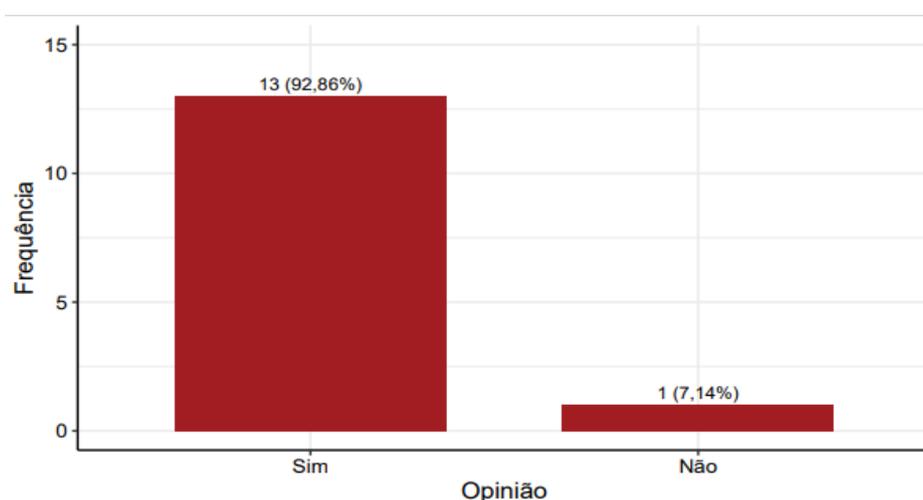
- manutenção da facilidade de fiscalização: 01 (uma) resposta mencionou que, no caso do Estado do Tocantins, a substituição tributária ainda facilita o controle da fiscalização por ser um estado consumidor.
- baixo volume de pedidos de restituição: 01 (uma) resposta apontou que a quantidade de pedidos de restituição é pequena, o que não justifica a afirmação de

que houve esvaziamento, e menciona também a incerteza e receio de fiscalizações como um fator; e

- estabilidade da arrecadação: 01 (uma) resposta destacou que a arrecadação se manteve estável, inferindo que não houve impacto significativo na eficiência da substituição tributária após a decisão.

Na análise seguinte, analisou-se a avaliação dos respondentes acerca da pergunta: “Na sua opinião, a substituição tributária é um mecanismo operacional relevante na arrecadação do ICMS?”. A maioria respondeu que “sim”, conforme representado na Figura 42, abaixo:

Figura 42 - Gráfico de Colunas das respostas sobre a relevância da ST



Fonte: Elaborado pela autora, 2024

Em continuidade, estudou-se, em tópicos, as tendências de justificativa para os respondentes que acreditam que (sim) a substituição tributária é um mecanismo operacional relevante:

- centralização da arrecadação em poucos contribuintes: 5 (cinco) respostas destacaram que a ST permite a concentração da arrecadação em um número menor de contribuintes, facilitando a fiscalização e o controle;
- facilitação da fiscalização e prevenção da sonegação: 3 (três) respostas apontaram que a ST facilita a fiscalização e pode ajudar a prevenir a sonegação fiscal;

- eficiência na arrecadação em setores específicos: 2 (duas) respostas mencionaram a eficiência da ST, especialmente em setores com poucas indústrias e um varejo muito pulverizado;
- facilitação para contribuintes e fisco: 1 (uma) resposta indicou que a ST facilita o processo tanto para o fisco quanto para os contribuintes;
- importância histórica e enraizamento no controle fiscal: 1 (uma) resposta ressaltou que a ST está enraizada no controle fiscal e tem importância histórica; e
- possibilidade de adaptação com tecnologia: 1 (uma) resposta sugeriu que a relevância da ST pode evoluir com o uso de tecnologia e inteligência artificial para análises de dados.

O indivíduo que acredita que **não é** um mecanismo relevante, por sua vez, argumentou que, após a decisão do Tema 201 do STF, a ST deixou de ser um bom instrumento de arrecadação devido à crescente demanda por devolução do ICMS/ST e aos desafios de fiscalização.

Portanto, das 14 (quatorze) respostas, 13 (treze) indicaram que a substituição tributária ainda é um mecanismo operacional relevante na arrecadação do ICMS, cada uma com suas justificativas específicas, enquanto apenas 1 (uma) resposta sugeriu que não é mais relevante devido às implicações do Tema 201 do STF.

CONCLUSÃO

A substituição tributária sempre gerou discussões e posicionamentos diversos entre os doutrinadores, apesar de juridicamente estar pacificado pelo STF.

Os pontos controversos vão desde o mecanismo em si, com o fato gerador e a base de cálculo presumidos até a questão da restituição ou cobrança complementar do imposto.

Vale observar que a substituição tributária visa abarcar operações em larga escala e, para tanto, utiliza-se da legislação em massa para alcançar a justiça coletiva por meio da tributação padronizada. É ressaltado que a padronização considera dados e valores estimados por critérios que atendam a maioria dos casos, mas não todos.

Nesse contexto, a substituição tributária não atenderá todos os casos à luz da justiça individual, porém abarcará os casos conforme a justiça coletiva, alcançando a maior parte dos contribuintes. Contudo, não deve haver discrepância capaz de acarretar mais desigualdade que a generalidade dos casos, devendo ser mantida uma razoabilidade na padronização.

Nessa esteira, a utilização da praticidade na busca pela simplificação tributária é uma tendência mundialmente almejada, com o convívio harmonioso entre estes dois valores: praticabilidade e justiça tributária.

Nesse aspecto, a substituição tributária objetiva a fiscalização eficiente ao mesmo tempo em que busca simplificar a arrecadação. Entretanto, deve ser aplicada de modo a assegurar sua praticidade, sem comprometer a justiça fiscal ou prejudicar a capacidade contributiva dos agentes econômicos, conciliando princípios atinentes ao fisco e ao contribuinte. Isto reflete o dinamismo dos princípios constitucionais, que podem se sobrepor de acordo com as circunstâncias, sem ferir um ao outro ou mesmo sem desmerecer a importância de nenhum deles.

Nesse cenário, objetivando ajustar situações e princípios constitucionais, o Estado atua na ordem econômica e legisla de maneira a alcançar essas situações distorcidas e abarcar o maior número de contribuintes. Dessa forma, a substituição

tributária “para frente” foi se desenhando para combater a sonegação - prejudicial, não só ao Estado, mas também ao ambiente de negócios econômicos concorrencial.

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar se a restituição da quantia recolhida a maior ou a cobrança complementar quando o fato gerador presumido ocorre, mas a base de cálculo é diversa da prevista na antecipação esvazia o instituto da Substituição Tributária.

Nessa conjuntura, foi importante a indagação no sentido do que seria o esvaziamento da Substituição Tributária? Assim, se o esvaziamento fosse conceituado como:

- a) A não utilização do mecanismo de praticidade (ou mesmo inviabilidade) e retorno ao sistema débito-crédito?

Após a análise dos dados e constatação da realidade nas unidades federadas estudadas, o número de pedidos de restituição aponta para um retorno ao sistema de apuração de imposto débito-crédito com um agravante, pois a quantidade operacional praticamente inviabiliza esse tipo de apuração. Quase 10 (dez) anos após a decisão do Tema 201 - STF de repercussão geral, as unidades da federação e também os contribuintes não se ajustaram plenamente a essa decisão, de forma que a operacionalização se dê de forma fluida. Nesse aspecto, é entendido um esvaziamento da substituição tributária.

- b) A retirada de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária?

Algumas Unidades Federadas retiram diversos produtos do regime de substituição tributária. Vários foram os motivos, podendo-se destacar a própria (im)praticabilidade de apuração do mecanismo que foi desenhado, no modelo inicial, com a definitividade da operação, para uma tributação em massa, com operações, por exemplo, concentradas na indústria e pulverizadas no varejo. Outras Unidades da Federação retiraram mercadorias e retornaram algumas ao regime de substituição tributária em virtude do impacto na arrecadação, no que diz respeito ao Simples Nacional. Outra ação de retirada de produto sujeito

à substituição tributária foi a alteração no segmento de combustíveis e lubrificantes, com o redesenho da tributação do ICMS combustíveis para ICMS monofásico. Assim, se a retirada de produtos do regime de substituição tributária é uma forma de esvaziamento do instituto, foram encontradas ações nesse sentido em várias unidades da federação.

c) A perda na arrecadação do ICMS-ST?

Na análise dos dados de arrecadação do ICMS, bem como ICMS-ST, não foi encontrada perda na arrecadação, pois a linha gráfica demonstra um crescimento ao longo dos anos. Porém, os valores apresentados são valores brutos, pois, na maioria das Unidades Federadas, não há informações dos valores restituídos ou cobrados complementarmente. Assim, não foi possível uma análise conclusiva quanto ao esvaziamento da substituição tributária referente à perda na arrecadação ou não, visto que não é sabido o valor líquido, valor efetivamente apurado a título de ICMS-ST e, por conseguinte, o valor realmente arrecadado de ICMS, à exceção do Estado do Maranhão.

A pesquisa teve como um dos objetivos específicos analisar o tratamento legal dado à substituição, com enfoque na restituição ou cobrança complementar, em algumas unidades federadas brasileiras, com coleta de dados - período de 2012 a 2022 - série histórica.

Dessa maneira, da análise dos dados das 18 (dezoito) Unidades Federadas, observou-se que, em geral, todas as linhas gráficas apresentaram comportamentos ligeiramente semelhantes quanto aos impostos ICMS e ICMS-ST, no período verificado de 2012-2022; de forma que o desenho do ICMS-ST acompanha o ICMS, e este parece estar sempre gradativamente crescendo. Apresentou-se maiores oscilações no Acre e Maranhão no ano de 2017, com valores bem baixos para o ICMS-ST. Vale destacar que os dados enviados pelas Unidades Federadas trata-se de séries históricas e não apresentam correções pela inflação.

Quanto à análise de proporção, para verificar quanto o total do ICMS-ST representa comparado ao total do ICMS, no período de 2017 a 2022, o estado de

Roraima apresentou a maior proporção do montante ICMS constituído pelo ICMS-ST, com quase 62%, ao passo que o Estado de Pernambuco apresentou a menor proporção, com 20,4%.

Vale ressaltar que o segmento que mais apareceu entre os de maior representatividade na arrecadação do ICMS-ST foi o de combustível e lubrificantes, sendo esse setor citado em 10 das 18 unidades da federação verificadas. E, 5 (cinco) UF's não apresentaram tal informação.

As Unidades Federativas Acre, Alagoas, Amazonas, Distrito Federal, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro e Roraima não apresentaram informações sobre a restituição nem cobrança complementar. Já Goiás, Pará, Paraná, Pernambuco, Mato Grosso do Sul e Tocantins possuem unicamente a informação da restituição do ICMS-ST. Sergipe apresentou somente a informação sobre a cobrança complementar. Apenas Maranhão, Rio Grande do Sul e Santa Catarina apresentaram ambas as informações, mas, ainda assim, para alguns anos há ausência de informação. Desse modo, as figuras que melhor expressam essa diferença real são destes três últimos Estados.

Nesse sentido, apenas o Estado do Maranhão apresenta informações completas de 2017 a 2022 para o cálculo real para fins de comparação entre o ICMS-ST total e líquido. Nesse cenário, foi efetuada também uma análise sobre a proporção do ICMS-ST líquido total com o ICMS total. Assim, foi verificado que a proporção foi de, aproximadamente, 0,266, representando, pois, 26,6% do ICMS, um aumento de 1,1%, se comparado com a proporção do ICMS-ST que ficou em 25,5%; proporção essa considerada relativamente baixa em comparação com as demais unidades federadas. Dessa forma, especificamente para esse Estado, pode-se inferir que o Tema 201 do STF não afetou a arrecadação negativamente. Contudo, não é possível extrair essa mesma percepção para as demais unidades da federação.

Outro objetivo específico da pesquisa foi verificar, por meio de entrevistas, a percepção de alguns atores quanto ao esvaziamento (ou não) da substituição tributária a partir da decisão do STF. Na análise das entrevistas, observou-se que grande parte dos entrevistados responderam de forma negativa à pergunta sobre preparação

das UF's para as adequações no mecanismo de substituição tributária, sendo a falta de mecanismos de controle e tecnologia a justificativa mais comum seguida da complexidade da gestão de restituições e mudança de paradigma.

A maioria respondeu de forma afirmativa à questão sobre o esvaziamento na substituição tributária após a decisão de repercussão geral, de forma que a complexidade de controle e regulamentação foi a justificativa que esteve presente em todas elas.

Por fim, na opinião deles, a grande maioria afirma que a substituição tributária é um mecanismo operacional relevante na arrecadação do ICMS, sob justificativa mais comum da centralização da arrecadação em poucos contribuintes.

Quanto ao objetivo de abordar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, no que concerne à restituição do imposto em Substituição Tributária e analisar a decisão do STF - Tema 201 no âmbito estadual, objeto da pesquisa, foi feita uma abordagem sobre o entendimento da Suprema Corte acerca do assunto que alterou no decorrer dos anos. É ressaltado que a questão da restituição do imposto antecipadamente recolhido na substituição tributária é um exemplo para ilustrar a mudança de entendimento da Suprema Corte.

Inicialmente, na ADI 1851/AL, o posicionamento era o da não restituição do ICMS-ST. Porém, anos depois, ao decidir o Tema 201 de repercussão geral, o STF mudou esse entendimento, permitindo a restituição do valor cobrado do contribuinte na antecipação quando o valor praticado efetivamente for inferior ao previsto na antecipação. Vale observar que isto não impede que, em um novo contexto e circunstância, a Corte, novamente, mude seu entendimento.

Nesse cenário, o STF - última instância do Poder Judiciário - tem a última palavra no processo judicial. Entretanto, isto não encerra o assunto nas discussões democráticas tampouco impede a revisão da matéria pelo Poder Legislativo.

As mudanças de entendimento do STF podem ser vistas como uma tentativa de ajustar a Constituição Federal aos desafios e às demandas da sociedade contemporânea, reflexionando assim, a capacidade da Suprema Corte em interpretar a Constituição de forma dinâmica, dialogando com a sociedade e adequando-se às demandas sociais, cada vez mais complexas e multifacetadas.

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional- EC 132/23 dispõe sobre a proposição de junção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS em um único tributo nomeado como Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS. Versando no art.156-A da competência compartilhada, ressaltando que tanto o ICMS quanto o ISS apresentam figuras e mecanismos inerentes à substituição tributária.

Para salvaguardar uma transição gradual e manter a arrecadação tributária, foram definidas as regras de transição. É importante observar que a substituição tributária desempenha um papel significativo no que diz respeito à arrecadação de tributos. Conforme constatado na análise dos dados, em torno de 35% da arrecadação total do ICMS é composta do ICMS-ST; ainda que sejam valores brutos.

Dessa forma, na reforma tributária, foram estabelecidas regras de transição para que seja uma mudança de forma gradual assegurando a arrecadação e nesse aspecto, a substituição tributária representa um percentual importante na arrecadação.

Nessa esteira, a EC 132/23 prevê a possibilidade de instituição da adoção do IBS por meio de Lei Complementar. Isto significa uma possível oportunidade de redesenho da substituição tributária com uma revisão do mecanismo de maneira a adaptar-se às novas exigências e estruturas do sistema tributário nacional.

Dessa maneira, no campo dos diálogos institucionais, a reforma tributária proporciona a oportunidade de reação do poder legislativo por meio da recalitrância ou superação, trazendo a possibilidade da criação de um IBS-ST por Lei Complementar. Sendo certo que a referida lei complementar deverá traçar uma justificativa bem

embasada para esse redesenho da substituição tributária com fundamentos argumentativos substanciais e com ações coordenadas de entendimentos entre as três esferas de poder.

Nesse contexto, a Reforma Tributária objetiva a modernização do sistema tributário brasileiro, racionalizando e simplificando todo o processo a fim de promover a justiça fiscal. Assim, para a realização desses objetivos, é primordial que as leis complementares de implementação e sua operacionalização estejam alinhadas.

Nesse cenário, é possível destacar os pontos positivos e negativos da manutenção da substituição tributária (modelo atual) face à Reforma Tributária, tais como: I - Pontos Positivos: mecanismos simplificados de apuração do imposto; combate à sonegação, mitigando a concorrência desleal; fiscalização mais célere e eficaz; equilíbrio na concorrência de mercado por segmento; prevenção à formação de mercado informal; e diminuição do custo operacional. e II - Pontos Negativos: judicialização; oposição ao princípio da tributação no destino - EC132/23; complexidade no dimensionamento da base de cálculo presumida; ressarcimento; integração nas bases de dados das Secretarias; e distorção concorrencial dependo do desenho operacional implementado.

A inquietação de vários setores econômicos, sobretudo do varejo e do consumo, é a de que diversos pontos da reforma tributária, como é o caso da substituição tributária, só estarão bem estabelecidos posteriormente.

O tema da substituição tributária é preocupante tanto para os fiscos como para os contribuintes. De um lado, para o fisco assegura-se a arrecadação e fiscalização em segmentos de difícil alcance. De outro, para o contribuinte, reduz-se o custo operacional ao mesmo tempo em que propicia a concorrência leal.

Porém, o alargamento das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, aliado à não definitividade do mecanismo, acaba gerando um viés distorcido do mecanismo como impraticabilidade do próprio operacional para apuração pela multiplicidade de diversas bases de cálculo em setores de milhares de operações. Isto ocasiona a não apuração real e o crédito contábil para alguns contribuintes que, ao

fim e a cabo, reflete no preço final da mercadoria, ocorrendo uma desvantagem concorrencial pelo sistema de ressarcimento de complexa apuração.

O modelo atual de substituição tributária, com alargamento de mercadoria e não definitividade não traz a simplificação almejada e tampouco coaduna com as ideias da Reforma Tributária face à implementação do IVA.

Nesse sentido, a fim de viabilizar e harmonizar o instituto da substituição tributária face ao novo modelo do sistema tributário brasileiro objetivado com a reforma tributária, este deve ser para bases seletivas, ou seja, determinados setores e outros poucos segmentos, com preço estimado que realmente abarque o custo operacional e a padronização efetivamente alcance a grande maioria envolvida, valor este arbitrado e não arbitrário.

Uma forma de mitigar as distorções que vem ocorrendo, enquanto não há um redesenho do mecanismo, é o ROT - Regime Optativo Tributário, tendência de crescente adesão entre as partes – Fisco e Contribuinte, onde a substituição volta a ser definitiva.

Vale resgatar a visão originária do mecanismo da substituição tributária, onde o imposto devido seria recolhido antecipadamente pelo contribuinte. Entretanto, esse imposto seria calculado sobre uma margem inferior à efetivamente praticada, e a diferença seria capaz de arcar com o custo financeiro operacional e com a definitividade da substituição tributária.

Nesse contexto, para que a elaboração e a aplicabilidade das leis produzam os efeitos desejados em prol da sociedade em geral é fundamental as interações entre os poderes com pontuações de diferentes *expertises* e olhares sobre o mesmo tema. Isto, inclusive, poderia mitigar a quantidade de ações judiciais, pois estariam assim, ordenadas com o entendimento de todos os poderes ou atores que se harmonizam na completude de suas diferenças.

Nesse sentido, mesmo que no Brasil ainda não exista um sistema de diálogo institucionalizado estruturado entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, é possível vislumbrar algumas práticas dialógicas no processo de interpretação constitucional. No processo legislativo de elaboração de normas, pode-se perceber uma forma dialógica entre os Poderes Legislativo e Executivo.

Nessa esteira, os diálogos institucionais entre os poderes devem ocorrer de forma interativa e coordenada, pois são de suma importância para a edificação de um Estado Democrático de Direito.

Dessa maneira, no contexto democrático, os diálogos institucionais com ações coordenadas entre os poderes executivo, legislativo e judiciário são importantes pois auxiliam na apropriada representação dos interesses da sociedade; ao mesmo tempo em que são uma parte fundamental da governança democrática e da resolução de problemas em sociedades cada vez mais complexas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto. e DE ANGELIS, Angelo. Substituição Tributária e IVA: não combinam. **Revista Conjuntura Econômica** p.32-38, agosto de 2023. Disponível em: https://www18.fgv.br/mailling/2023/ibre/Revista_Conjuntura_Agosto/9339454/32/#zoom=z acesso em: 1º mai 2024

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria da argumentação racional como teoria da fundamentação jurídica**. 4a ed. [2. Reimpr.] Rio de Janeiro: Forense, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 23a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

APPY, Bernard. **Tributação e Produtividade no Brasil**. Texto publicado como capítulo do livro “Anatomia da Produtividade no Brasil”, organizado por Regis Bonelli, Fernando Veloso e Armando Castelar Pinheiro. Rio de Janeiro. Elsevier: FGV/IBRE, 2017. Disponível em https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_e_Produtividade_1708.pdf acesso em: 16 jun 2024

ARAÚJO, Danilo Carlos Macedo de. **Diálogos institucionais: uma análise do discurso crítica sobre as relações entre o Supremo Tribunal Federal e a Câmara dos Deputados**. Orientador: Prof. Dr. Júlio Roberto de Souza Benchimol Pinto. Dissertação de Mestrado - Brasília: Cefor, 2023.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ. **Lei nº 11580, de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 877, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: <https://www.sefa-net.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2024.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Projeto de Lei nº 2744, de 30 de novembro de 2023**. Internaliza as cláusulas terceira e quarta do convênio ICMS nº 67, de 05 de julho de 2019, que autoriza as unidades que menciona a instituir regime optativo de tributação da substituição tributária - ROT-ST. [S. I.], 2023. Disponível em: http://www3.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=161&url=L3NjcHJvMjMyNy5uc2YvMThjMWRkNjhmOTZiZTNINzgz-MjU2NmVjMDAxOGQ4MzMvMTFiMGU5NzUyYTE4NDNhMzAz-MjU4YTc4MDA0MTkwODM/T3BlbkRvY3VtZW50. Acesso em: 8 jun. 2024.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. [S. I.], 1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374->

01.03.1989.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20insti-tui%C3%A7%C3%A3o%20do,Intermunicipal%20e%20de%20Comu-nica%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20ICMS. Acesso em: 8 jun. 2024.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

ÁVILA, Humberto. Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os limites da padronização fiscal. **Revista da AJURIS**, ANO XXXII - nº 100 p. 169-185, dezembro de 2005.

BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia Judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?** 3a ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11a. ed. Rio de Janeiro, Forense: 2003.

BARBOSA, Antonio Ezequiel Inácio; LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto. "Influências das teorias dos diálogos institucionais e da última palavra provisória no pensamento constitucional brasileiro contemporâneo. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, vol.5, nº 1 p. 109-128, jan./abr.2018.

BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem Econômica e Neutral Concorrencial Tributária: o Caso da Substituição Tributária "para frente". **Revista Direito Tributário Atual**, nº 28, p.206-230, 2012.

BARREIRO, Guilherme Scodeler de Souza. e CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Última palavra e diálogos constitucionais - Caminhos e descaminhos na jurisdição constitucional brasileira. **RIL**, Brasília, a. 58, nº 231 p. 181-200, jul/set, 2021.

BARRETO, Aires F. Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 84 p. 07-32, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. 2a ed., tradução: Alfredo Fait - São Paulo: Mandarim, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31a ed., atualizada. São Paulo: Malheiros, 2016.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário - Instituições de Direito Comunitário Comparado: União Europeia e MERCOSUL**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

BRASIL, **Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias** de 5 de outubro de 1988. [S. I.], 1988. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/604119/publicacao/16434816>. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2014.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. [S. l.], 31 dez. 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm#:~:text=Estabelece%20normas%20gerais%20de%20direito,natura%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 17 mar. 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. [S. l.], 2 out. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 24 abr. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. [S. l.], 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983**. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. [S. l.], 9 dez. 1983. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2044%2C%20DE,tribut%C3%A1rio%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [S. l.], 13 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 abr. 2023

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das

BRASIL. **Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.** Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. [S. I.], 2022. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm acesso em: 06 jun 2024

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. I.], 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=L5172COMPI-LADO&text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. [S. I.], 11 nov. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal. Acesso em: 9 jun. 2024.

CÂMERA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei-PLP nº 68/2024, de 25 de abril de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. [S. I.], 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024 acesso em: 02 mai 2024

COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU. **Relatório Da Comissão Ao Conselho E Ao Parlamento Europeu** sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52004DC0260> acesso em: 28 mai 2024

CALVET, Márcio Calvet. Inconstitucionalidade da Exigência do Complemento de ICMS Recolhido antecipadamente por Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 63, p.136-145, 2000.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Estado de Direito**. Lisboa: Gradiva, 1999. Disponível em: <http://www.geocities.ws/b2centaurus/livros/c/Canotilhopdf.pdf> acesso em 02 jun 2024

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32 ed., rev, ampl e atual./até a Emenda Constitucional n.99/2017.- São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: Estrutura e Função**. Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira. Tese de Doutorado (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28a ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. e LORENZETTO, Bruno Meneses. **Diálogos Institucionais: Estrutura e Legitimidade**. In. *Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais*. coordenação de Jorge Miranda... [et al.] / Curitiba: Juruá, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev, atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativas em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT** - ano 19, n 110 p. 09-28, 2001. Belo Horizonte: Fórum, março/abril, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da Lei tributária e Direitos do Contribuinte**. 1ª ed. - São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade**. 1ª ed. - São Paulo: Almedina, 2021.

CUNHA, Carlos Renato; COSTA, Valterlei A. da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. O sobrestamento legislativo de decisões do STF: diálogo constitucional e o papel do judiciário como ator com poder de veto no Brasil. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 74, p. 193-216, out./dez. 2018. DOI: 10.21056/aec.v19i74.906

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”**. In. *Construindo o Direito Tributário na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual**. In. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). **Revista de Direito Tributário**, no 47 p. 166-179, ANO 13, janeiro-março de 1989, p.176

DIDIER JR, Fredie, Parecer nº 27, novembro de/2019

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. / Ronald Dworkin; tradução Nelson Boeira. 3ª ed. - São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito** / Ronald Dworkin; tradução Jeferson Luiz Camargo. 3ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ENTENDA O PROCESSO LEGISLATIVO: O processo legislativo compreende a elaboração, análise e votação de vários tipos de propostas: leis ordinárias, medidas provisórias, emendas à Constituição, decretos legislativos e resoluções, entre outras. Cada tipo de proposta segue um caminho (tramitação) diferente. In: **CÂMARA DOS DEPUTADOS. Atividade Legislativa. ENTENDA O PROCESSO LEGISLATIVO**. [S. l.], -. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/entenda-o-processo-legislativo/>. Acesso em: 9 jun. 2024.

ESPAÑA. **Lei nº 58, de 18 de dezembro de 2003**. La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. [S. l.], 2003. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20230525&tn=1#preamble>. Acesso em: 8 jun. 2024.

ESVAZIAMENTO. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2024. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/esvaziamento/>>. Acesso em: 17 mar 2024.

FEDERIGHI, Wanderley José. e NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. **Direito Tributário**. 4ª ed - São Paulo: Atlas, 2008. - (Série fundamentos jurídicos)

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. e MEIRA, Renan Sales de. **Um argumento normativo a favor dos diálogos constitucionais**. In. *Hermenêutica, Justiça Constitucional e Direitos Fundamentais*. coordenação de Jorge Miranda... [et al.] / Curitiba: Juruá, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. e MOREIRA, Gilberto Ayres. Exigência do ICMS sob o regime de Substituição Tributária - Análise de Recente Decisão da 2ª Turma do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 65 p. 80-87, fevereiro de 2001.

GODOY, Miguel Gualano de. e MACHADO FILHO, Roberto Dalledone. Diálogos institucionais: Possibilidades, limites e o importante alerta de Roberto Gargarella. **Ril - Revista de Informação Legislativa**, Ano 59I - nº 233 p. 117-133, janeiro a março de 2022.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Decreto nº 22.522, de 29 de dezembro de 2023.** Altera o Decreto Nº 13780/2012, que regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, e dá outras providências, relativamente a EFD (escrituração Fiscal Digital), operações com isenção de ICMS, e no Anexo I, operações com substituição tributária do ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=454216>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012.** Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. [S. I.], 2012. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DI-TRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto_2021.pdf. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Lei nº 7.014, de 14 de dezembro de 1996.** Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. [S. I.], 5 dez. 1996. Disponível em: [https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,\)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Opera%C3%A7%C3%B5es,)%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. **Decreto nº 36.128, de 26 de agosto de 2015.** Altera o Regulamento do ICMS - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997, e dá outras providências. [S. I.], 2015. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/136-decretos-estaduais/icms/icms-2015/514-decreto-n-36-128-de-26-de-agosto-de-2015>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA. **Lei nº 12.757, de 5 de setembro de 2023.** Altera a Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/13796-lei-n-12-757-de-05-de-setembro-de-2023#:~:text=A%20Lei%20n%C2%BA%206.379,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DE ALAGOAS. **Decreto nº 9.0309, de 27 de março de 2023.** Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação com encerramento de tributação, relativos ao ICMS devido pelas operações subsequentes, nos termos do convênio ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, do conselho nacional de política fazendária - CONFAZ e consolida as normas pertinentes ao referido regime, e dá outras providências. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/73-nfe/legislacao-nfe/300-legislacao-e-documentos> acesso em: 20 mar 2024

GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS -. [S. I.], 2002. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf acesso em: 11 mai 2024

GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decreto nº 48.727, de 6 de dezembro de 2023**. Altera o Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2023/d48727_2023.html#:~:text=Altera%20o%20Decreto%20n%C2%BA%2048.589,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%E2%80%93%20ICMS. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. [S. I.], 1975. Disponível em: https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_01.html. Acesso em: 11 maio 2024

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA. **Decreto nº 22.721, de 5 de abril de 2018**. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=213> acesso em: 11 mai 2024

GOVERNO DO ESTADO DE RORAIMA. **Decreto nº 4.335-E, de 3 de agosto de 2001**. Consolidação e regulamentação da legislação pertinente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e da outras providências. [S. I.], 3 ago. 2001. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/cidadao/downloads/category/494-03-regulamento-de-icms-decreto-4-335-01-atualizado-ate-janeiro-2021>. Acesso em: 9 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. [S. I.], 2001. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/consulta/views/Publico/Frame.aspx?x=/html/decretos/frame_decretos.htm. Acesso em: 23 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Secretaria de Fazenda. **RICMS/SC-01**. In: RICMS/SC-01. [S. I.], 2001. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm acesso em 16 mai 24

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. [S. I.], 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec45490.aspx> acesso em: 23 mai 2024. 77GOVERNO FEDERAL. Serviços e Informações do Brasil. Auxílio Emergencial já pagou mais de R\$ 288 bilhões para garantir proteção social aos brasileiros: Estudos mostram que o benefício impediu o avanço da população em extrema pobreza no país. In: Auxílio Emergencial já pagou mais de R\$ 288 bilhões para garantir proteção social aos brasileiros. [S. I.], 12 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/assistencia-social/2020/12/auxilio-emergencial-ja-pagou-mais-de-r-288-bilhoes-para-garantir-protecao-social-aos-brasileiros-1> acesso em: 27 abr 2024

GOVERNO DO ESTADO DE SERGIPE. **Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002**. Considerando o disposto na Lei Nº 3.796, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe quanto ao imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, especialmente no seu art. 82, que estabelece a respectiva competência para aprovação do correspondente Regulamento; [S. I.], 2002. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Regulamento%20do%20ICMS-RICMS/Anexos%20do%20Regulamento%20do%20ICMS%20vigente-2002.pdf>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO ACRE. **Decreto nº 008, de 26 de janeiro de 1998**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, do Estado do Acre. [S. I.], 1998. Disponível em: <http://sefaz.ac.gov.br/2021/?p=10905> acesso em: 07 mar 2024

GOVERNO DO ESTADO DO AMAPÁ. **Decreto nº 2.269, de 24 de julho de 1998**. Consolidada e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. [S. I.], 1998. Disponível em: <https://sigdoc.ap.gov.br/public/arquivo/5a5cc8eda500f25b2196bf78>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999**. APROVA o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. I.], 1999. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual.htm> acesso em: 29 abr 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Decreto nº 28.923, de 10 de agosto de 2009**. CONCEDE incentivo fiscal às sociedades empresárias que especifica, e dá ou-

tras providências. [S. I.], 2009. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Concessivo/Ano%202009/Arquivo/DC%2028.923_09.htm. acesso em: 29 abr 2024

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Lei nº 6.108, de 23 de dezembro de 2022**. Estabelece as mercadorias sujeitas à cobrança do ICMS por substituição tributária em relação às operações subsequentes e por antecipação com encerramento de tributação e dá outras providências. [S. I.], 28 nov. 2006. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202022/Arquivo/LE%206.108_22.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%206.108%2C%20DE%2023%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202022&text=%C2%B7%20Alterado%20pela%20Lei%20n%C2%BA%206.222,tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.%20acesso%20em:%2029%20abr%202024. Acesso em: 29 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Decreto nº 34.605, de 24 de março de 2022**. CONSOLIDA E REGULAMENTA AS DISPOSIÇÕES DOS CAPÍTULOS X A XIV DA LEI N.º 12.670, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996, QUE DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS), E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. [S. I.], 2022. Disponível em: <https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6176-lei-n-12-670-de-30-12-96-d-o-de-30-12-96>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997**. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. [S. I.], 1997. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/33077/Decreto_18955_22_12_1997.html#:~:text=DECRETO%20N%C2%B0%2018.955%2C%20DE,Intermunicipal%20e%20de%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20%2D%20ICMS acesso em: 07 mar 2024

GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 1.254, de 1 de novembro de 1996**. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e da outras providencias. [S. I.], 1996. Disponível em:

https://www.sinj.df.gov.br/sinj/DetalhesDeNorma.aspx?id_norma=49208. acesso em: 07 mar 2024

GOVERNO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 6.331, de 16 de julho de 2019**. Altera a Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, que dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. [S. I.], 17 jul. 2019. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/5f5cd791999c4fc292f594b16d5c792d/Lei_6331_16_07_2019.html. Acesso em: 7 mar. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de dezembro de 2002**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS/ES. [S. I.], 2002. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20%EDndice.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. [S. I.], 2001. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2001/lei%20n.%B0%207.000.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=LEI%20N%C2%BA%207.000&text=LEI%20N.%C2%BA%207.000%2C%20DE,ICMS%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. [S. I.], 1997. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 9 jun. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.108, de 20 de dezembro de 2017**. Exclui mercadorias do Apêndice II do Anexo VIII do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE - e dá outras providências. [S. I.], 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=354045>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.147, de 30 de janeiro de 2018**. Adia os efeitos do Decreto nº 9.108, de 20 de dezembro de 2017, que exclui mercadorias do Apêndice II do Anexo VIII do RCTE e revigora o benefício fiscal que especifica. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/le>

gislacoes/70329/pdf#:~:text=DE-CRETO%20N%C2%BA%209.147%2C%20DE%2030,constituco-nais%2C%20com%20fundamento%20nos%20arts. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 9.178, de 9 de março de 2018.** Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://legisla.casa-civil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/70399/pdf>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Decreto nº 10.202, de 19 de janeiro de 2023.** Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE. [S. I.], 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D_10202.htm. Acesso em: 9 jun. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.** Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. [S. I.], 1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/Legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 9 jun. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO MARANHÃO. **Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003.** Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2003. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13733>. Acesso em: 23 abr. 2024

GOVERNO DO ESTADO DO MARANHÃO. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. [S. I.], 2002. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942> acesso em: 23 abr 2024

GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO. **Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014.** Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. I.], 2014. Disponível em: <https://legislacao.mt.gov.br/mt/decreto-n-2212-2014-mato-grosso-aprova-o-regulamento-do-icms-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 23 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998.** Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. [S. I.], 1998. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/fd8600de8a55c7fc04256b210079ce25/e13d191a6d53ac3904256adb00747fcb?OpenDocument>. Acesso em: 23 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 15.580, de 19 de janeiro de 2021.** Altera e acrescenta dispositivos ao Anexo III - Da Substituição Tributária, ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998, e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://www.tjms.jus.br/legislacao/public/pdf-legislacoes/decreto_n._15.580.pdf. Acesso em: 23 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ. **Decreto nº 4.676, de 11 de junho de 2001.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. [S. I.], 2021. Disponível em: https://www.semas.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/legislacao/estadual/dc2001_c4676.pdf. Acesso em: 29 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto nº 2.673, de 10 de setembro de 2019.** Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, [S. I.], 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382350>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.** Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. [S. I.], 2 out. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350985>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **Lei nº 11.580, de 29 de novembro de 1996.** Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADocumento/arquivos/11199611580.pdf>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996.** Consolida normas relativas ao regime de substituição tributária, dispõe sobre hipóteses de antecipação do ICMS, inclusive na importação, e dá outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Decretos/1996/Dec19528_96.htm. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Decreto nº 45.805, de 28 de março de 2018.** Modifica o Decreto nº 19.528, de 30 de dezembro de 1996, o Decreto nº 44.880, de 16 de agosto de 2017, e o Decreto nº 44.881, de 16 de agosto de 2017, que dispõem sobre o regime de substituição tributária do ICMS. [S. I.], 2018. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2018/Dec45805_2018.htm#:~:text=DE-CRETO%20N%C2%BA%2045.805%2C%20DE%2028%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202018&text=%C2%B7%20Publicado%20no%20DOE%20de%2029.3,de%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20do%20ICMS. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ. **Decreto nº 21.866, de 6 de março de 2023.** Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. [S. I.], 2023. Disponível em: <https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/8f7ea2d4-9fc5-4fa7-a521-f9d1a4f2a5b0/DECRETO+21.866+--+REGULAMENTO+DO+ICMS+DO+ESTADO+DO+PIAU%C3%8D?view=publicationpage1>. Acesso em: 29 abr. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS) LIVRO I. [S. I.], 1997. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_IDNorma=8069. Acesso em: 7 mar. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 56.541, de 8 de junho de 2022**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). [S. I.], 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=432560>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 56.633, de 29 de agosto de 2022**. Dispõe sobre a denúncia a acordos específicos de substituição tributária nas operações interestaduais e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). [S. I.], 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=435817>. Acesso em: 11 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. [S. I.], 1989. Disponível em: <https://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/08.820.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 31.825, de 19 de agosto de 2022**. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências. [S. I.], 2022. Disponível em: https://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=4&assuntoEsp=633 acesso em: 11 mai 2024

GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS. **Decreto nº 2.912, de 29 de dezembro de 2006**. Aprova o Regulamento do ICMS e adota outras providências. [S. I.], 2006. Disponível em: https://dti.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto2.912-06_5.713.htm. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO TOCANTINS. **Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. [S. I.], 2001. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 47.781, de 29 de setembro de 2021**. Altera o livro II (da substituição tributária) do regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 27.427/00 (RICMS), e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000024059. Acesso em: 8 jun. 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000**. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. [S. I.], 2000. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=81002. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 48.039, de 11 de abril de 2022**. Regulamenta o disposto na lei nº 9.428/2021, que suspende a aplicação do regime de substituição tributária nas operações de saída interna de água mineral ou potável envasada, leite, laticínios e correlatos, vinhos, cachaça, aguardentes e outras bebidas destiladas ou fermentadas. [S. I.], 2022. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000030639. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei nº 9.428, de 30 de setembro de 2021**. Altera a redação do artigo 22 de lei estadual nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências, para incluir parágrafo único e inciso i suspendendo a aplicação do regime de substituição tributária nas operações de saída interna de água mineral ou potável envasada, leite, laticínios e correlatos, vinhos, cachaça, aguardentes e outras bebidas destiladas ou fermentadas, quando produzidos por cachaçarias, alambiques ou por estabelecimentos industriais localizados no estado do rio de janeiro e dá outras providências. [S. I.], 2021. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000024068. Acesso em: 23 maio 2024.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei Ordinária nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. [S. I.], 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/con-tlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>. Acesso em: 8 jun. 2024.

GOVERNO FEDERAL. Serviços e Informações do Brasil. Governo Federal repassou mais de R\$ 420 bilhões para os estados: Suspensão de dívidas com a União e repasse de valores direto aos caixas dos estados foram algumas das medidas adotadas

para combater à crise causada pelo coronavírus. In: **Governo Federal repassou mais de R\$ 420 bilhões para os estados**. [S. l.], 28 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impuestos-e-gestao-publica/2021/02/governo-federal-repassou-mais-de-R%24-420-bilhoes-para-os-estados#> acesso em 27 abr 2024

GLOSSÁRIO TDICs: Datificação. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://www.tdics.epsjv.fiocruz.br/glossario/datifica%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 28 maio 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária** (Antecipação do Fato Gerador). 2 ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001.

HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional, A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: Contribuição para a Interpretação Pluralista e 'Procedimental' da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira MENDES. Ed. Sergio Antonio Fabris, Porto Alegre: 1997.

HÄBERLE, Peter. **La Libertad Fundamental en el Estado Constitucional**. Granada: Comares, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed. Belém: CEJUP, 1986.

LIMA, Martonio Mont´Alverne Barreto. **Jurisdição Constitucional: Um problema da Teoria da Democracia Política**. In. Teoria da Constituição - Estudos sobre o lugar da política no Direito Constitucional. coordenação Cláudio Pereira de Souza Neto, Gilberto Bercovici, José Filomeno de Moraes Filho e Martonio Mont´Alverne Barreto Lima. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003. p. 199-261

LOPES, Paula Rufino Alves Medina. e COSTA, Vivian Rodrigues Madeira da. **A Legitimidade da interpretação constitucional pelo legislativo brasileiro: Uma breve análise da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e de seus critérios interpretativos**. In. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

LOURENÇO, Nyvea. **O Contribuinte como catalisador de alterações nos sistemas modernos de tributação**. Brasília: Monografia apresentada à ESAF/União Europeia, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. **Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa "Ad Causam"**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 68 p. 61-76, maio de 2001.

_____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 87 p. 54-80, dezembro de 2002.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 95 p. 56-64, agosto de 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 66 p. 17-24, março de 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; Colaboração VALE, André Rufino. O pensamento de Peter Häberle na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Observatório da Jurisdição Constitucional**. Brasília: IDP, Ano 2, 2008/2009

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ **Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997**. Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. [S. I.], 21 de mar. 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/.../>. Acesso em: 10 abr. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 15, de 31 de março de 2023**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com gasolina e etanol anidro combustível, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto. [S. I.], 31 mar. 2023. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23 acesso em 06 jun 2024

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 18, de 7 de abril de 2017**. Institui o Portal Nacional da Substituição Tributária e estabelece as regras para a sua manutenção e atualização. [S. I.], 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV018_17#:~:text=Institui%20o%20Portal%20Nacional%20da,a%20sua%20manuten%C3%A7%C3%A3o%20e%20atualiza%C3%A7%C3%A3o.&text=Publicado%20no%20DOU%20de%2013.04,%2C%20pelo%20Despacho%2048%2F17. Acesso em: 8 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988**. Fixa normas

para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. [S. I.], 14 dez. 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 10 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 67, de 5 de julho de 2019**. Autoriza as unidades federadas que menciona a não exigir valores correspondentes a juros e multas relativos ao atraso no pagamento da complementação do ICMS retido por substituição tributária, e a multa por não entrega da guia informativa, e autoriza a instituição de Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especifica. [S. I.], 05 jul. 2019. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19. Acesso em: 8 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 92, de 20 de agosto de 2015**. Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. [S. I.], 20 ago. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV092_15. Acesso em: 8 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 107, de 26 de outubro de 1989**. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com veículos automotores. [S. I.], 16 out. 1989. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/CV107_89. Acesso em: 8 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 142, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. [S. I.], 14 dez. 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 8 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Convênio nº 177, de 9 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre a adesão do Estado de Alagoas à cláusula terceira e altera o Convênio ICMS nº 67/19, que autoriza as unidades federadas que menciona a não exigir valores correspondentes a juros e multas relativos ao atraso no pagamento da complementação do ICMS retido por substituição tributária, e a multa por não entrega da guia informativa, e autoriza a instituição de Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, conforme especifica. [S. I.], 09 dez. 2022. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV177_22. Acesso em: 8 jun. 2024

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. **Convênio nº 199, de 22 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre o regime de tributação monofásica do ICMS a ser aplicado nas operações com combustíveis nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e estabelece procedimentos para o controle, apuração, repasse e dedução do imposto. [S. l.], 22 dez. 2022. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV199_22 acesso em: 06 jun. 2024

MINISTÉRIO DA FAZENDA (BRASIL). CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Portal Nacional da Substituição Tributária. In: **Portal Nacional da Substituição Tributária**. [S. l.], 7 abr. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/02/governo-federal-repassou-mais-de-R%24-420-bilhoes-para-os-estados>. Acesso em: 10 jun. 2024.

MORRIS, Clarence. (org.) **Os Grandes filósofos do direito: leituras escolhidas em direito**. tradução: Reinaldo Guarany; revisão da tradução: Silvana Vieira, Claudia Berliner; revisão técnica: Sérgio Sérvulo da Cunha - 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

NERI, Bianca Garcia. e SCHUELER, Luciana Benevides de. **As Teorias do constitucionalismo popular e dos diálogos institucionais na construção de um desenho constitucional democrático**. In. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. coordenação Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PONTALTI, Mateus Benato. Da Legitimidade Ativa para pleitear a Restituição do Indébito dos Tributos Submetidos à Substituição Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 43. ano 3. São Paulo: IBDT, 2º semestre, p. 269–287

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. [S. l.], 1998. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis#:~:text=1%20%2D%20%C3%89%20garantido%20o%20acesso,re-corr%C3%ADveis%20nos%20termos%20da%20lei. Acesso em: 8 jun. 2024.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Substituição Tributária ou Confisco? **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 67 p. 105-108, abril de 2001.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o PODER JUDICIÁRIO**. São Paulo: Malheiros Editores, 08 - 1995.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição Tributária e Proporcionalidade: Entre a capacidade contributiva e a praticidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROUSSEAU, Jean-Jacques, 1712-1778. **O contrato social: princípios do direito político**. Tradução: Edson Bini - 2 ed. 2a reimpr., 2021. - São Paulo: Edipro, 2015.

SECRETARIA DA ECONOMIA DO ESTADO DE GOIÁS. Selene Peres Peres Nunes. **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1558/2023-GSE, DE 31 DE MAIO DE 2023**. Dispõe sobre a restituição e a complementação do valor do ICMS retido por substituição tributária nas situações que especifica, altera a Instrução Normativa nº 715/05, que dispõe sobre a transferência de crédito acumulado do ICMS nas situações que especifica, e dá outras providências. [S. I.], 2023. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Secretario/IN/IN_1558_2023.htm. Acesso em: 9 jun. 2024.

SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Otávio Rufino Dos Santos. **Instrução Normativa nº 16 de 14 de outubro 2019**. Disciplina a restituição parcial e a complementação do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, pago no regime de substituição tributária para frente sempre que a base de cálculo efetiva da operação for diversa da presumida. [S. I.], 2019. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legisla-cao?txtNumero=16&txtAno=2019&txtTipo=8&txtParte=SU-REC&identificacao=Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20n%C2%BA%2016%2F2019%20SUREC>. Acesso em: 07 mar 2024

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO AMAPÁ. JOSENILDO SANTOS ABRANTES - Secretário de Estado da Fazenda. **Instrução Normativa nº 03 de 15 de Novembro de 2020**. Disciplina os procedimentos relativos ao ajuste do imposto retido por substituição tributária de que trata a Seção VI, Capítulo II, Título I, Anexo III, do Decreto Estadual nº 2.269, de 24 de julho de 1998. [S. I.], 17 dez. 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=406175>. Acesso em: 11 maio 2024.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL. JOSÉ DRUMMOND DE ANDRADE MÜLLER. **Instrução Normativa nº 08 de 31 de agosto 2018**. Disciplina a restituição do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incidente sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pago a mais quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. [S. I.], 2018. Disponível em: <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=8&txtAno=2018&txtTipo=8&txtParte=>. Acesso em: 07 mar 2024

SECRETARIA DE FAZENDA DO RIO DE JANEIRO. **Resolução nº 578, de 8 de dezembro de 2023**. Altera a resolução SEFAZ nº 537/2012, a resolução SEFAZ nº

191/2017, a parte III da resolução SEFAZ nº 720/2014 e dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nos pedidos por processo administrativo, com o fim de regulamentar as disposições do art. 19 do livro II do RICMS-RJ/2000, que dispõe sobre a ocorrência de fato gerador presumido por valor diverso daquele que serviu de base de cálculo para retenção do imposto devido por substituição tributária. [S. l.], 2023. Disponível em: https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=WCC42000049292. Acesso em: 8 jun. 2024.

SECRETARIA DE RECEITA ESTADUAL. Renata Lacerda Noletto. **Instrução Normativa SRE Nº 203 DE 14/04/2023**. Dispõe sobre o Regime Optativo da Substituição Tributária - ROST. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=444412>. Acesso em: 9 jun. 2024.

SENADO FEDERAL. Agência Senado. **Lei Complementar** Fonte: Agência Senado. In: Lei Complementar Fonte: Agência Senado. [S. l.], 9 jun. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/lei-complementar>. Acesso em: 9 jun. 2024.

SENADO FEDERAL. Agência Senado. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. In: Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis Fonte: Agência Senado. [S. l.], 21 dez. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 9 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Carlos Velloso. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.675/PE**, de 10 de maio de 2023. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inc. II do art. 19 da lei 11.408/1996 do estado de Pernambuco com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. ADI julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2025496>. Acesso em: 8 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Celso de Mello . **Mandado de Segurança nº 26.603/DF - Distrito Federal** . [S. l.], p. 456-460, 19 dez. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22MS%2026603%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 08 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator CEZAR PELUSO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/ SP - São Paulo de 19 de outubro de 2016**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário. Compatibilidade do inciso II do art. 66-b da lei 6.374/1989 do estado de São Paulo (acrescentado pela lei estadual 9.176/1995) com o § 7º do art. 150 da constituição federal, que autoriza a restituição de quantia cobrada a maior nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. Adi julgada improcedente. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [S. l.], 30 jun. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370240/false>. Acesso em: 08 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Dias Toffoli. **Recurso Extraordinário RE 109.7998 AgR/ Minas Gerais de 07 de Agosto de 2018**. Diferença entre o valor efetivamente designado e a quantia presumida do tributo. Complementação. Orientação do RE nº 593.849/MG-RG. Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96. Violação reflexa. 1. Em respeito à vedação do enriquecimento sem causa, deve-se complementar o ICMS diante da existência de diferença entre o valor do tributo designado no momento do cálculo do ICMS/ST e o montante efetivamente praticado na relação jurídica tributária, conforme orientação firmada no julgamento do RE nº 593.849/MG-RG. 2. É incabível, em sede de recurso extraordinário, reexaminar o entendimento do Tribunal de origem acerca da aplicabilidade, no presente feito, do Decreto Estadual nº 38.104/96 e do RICMS/96 para fins de complementação do recolhimento do ICMS em substituição tributária. A ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. 3. Agravo regimental não provido. 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. [S. l.], p. 28, 5 set. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur390093/false>. Acesso em: 6 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário nº 593.849 RG/MG – Tema 201, de 18 de setembro de 2009**. Segundos embargos de declaração em Recurso Extraordinário. Direito tributário. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva. Súmula de julgamento. Ata de julgamento. Premissas fáticas. Suporte normativo. Efeitos infringentes. Impossibilidade. Contradição. Omissão. Não configurada. Esclarecimento. Possibilidade. 1. Nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração não constituem meio hábil para reforma do julgado, sendo cabíveis somente nos casos de obscuridade, contradição ou omissão da deci-

são impugnada, bem como para corrigir eventual erro material. 2. Os embargos declaratórios não se prestam à rediscussão do assentado em paradigma de repercussão geral, com pretensão de efeitos infringentes, mesmo que a título de reparar equívocos fáticos e normativos, os quais foram suscitados no curso do processo e devidamente enfrentados e valorados pela corrente majoritária do STF. 3. A despeito de veicular pretensões estranhas às hipóteses legais de cabimento de embargos de declaração, a jurisprudência do STF admite o acolhimento de embargos declaratórios tão somente para prestação de esclarecimento reputado necessário, sem quaisquer efeitos infringentes. 4. A tese de julgamento que consta em ata de julgamento publicada no Diário Oficial possui força de acórdão, até a publicação deste. Assim, o marco temporal de observância da orientação jurisprudencial para casos futuros ajuizados após o julgamento do paradigma deve ser considerado a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Arts. 1.035, §11, e 1.040 do CPC. 5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. 6. Não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de interesse social e em prol da segurança jurídica. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (*prospective overruling*). Art. 927, §3º, do CPC. 7. O comando dispositivo do acórdão detém densidade suficiente para a satisfação executiva da pretensão deduzida em juízo, sendo assim o montante e as parcelas devidas ultrapassam o âmbito de cognoscibilidade do recurso extraordinário e de conveniência da sistemática da repercussão geral. RE-QO 593.995, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17.06.2014. 8. Embargos declaratórios rejeitados. [S. I.], 2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642284>. Acesso em: 8 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Relator Edson Fachin. **Recurso Extraordinário RE 635.659-RG**. 'LIBERDADE E AUTONOMIA': Leia o voto do ministro Fachin sobre o porte de drogas para consumo próprio, [S. I.]: Consultor Jurídico, 10 set. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-10/leia-voto-mnistro-fachin-porte-drogas-uso/>. Acesso em: 9 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4 - Alagoas de 08 de Maio de 2002**. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§6º e 7º do art. 498 do dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. N.º 37.406/98), do estado de alagoas. Alegada ofensa ao §7º. Do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. [S. I.], 30 abr. 2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/774527>. Acesso em: 08 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (BRASIL). Ministro Relator Ilmar Galvão . **Recurso Extraordinário RE nº 213.396-5 de 02 de Agosto de 1999 – São Paulo**. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, B da CF/88. Convênios ICM Nº 66/88 (Art. 25) e ICMS Nº 107/89. Art. 8º, Inc. XIII e § 4º, da Lei Paulista nº 6.374/89. [S. I.], 2 ago. 1999. Disponível em: <chrome-xtension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>. Acesso em: 08 jun. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Brasil). Ministro Relator Luiz Fux. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.105/DF, de 1 de outubro de 2015**.: direito constitucional e eleitoral. Direito de antena e de acesso aos recursos do fundo partidário às novas agremiações partidárias criadas após a realização das eleições. Reversão legislativa à exegese específica da constituição da república pelo supremo tribunal federal nas adis 4490 e 4795, rel. Min. Dias Toffoli. Interpretação conforme do art. 47, § 2º, II, da lei das eleições, a fim de salvaguardar aos partidos novos, criados após a realização do pleito para a câmara dos deputados, o direito de acesso proporcional aos dois terços do tempo destinado à propaganda eleitoral gratuita no rádio e na televisão. Lei nº 12.875/2013. Teoria dos diálogos constitucionais. Arranjo constitucional pátrio conferiu ao STF a última palavra provisória (viés formal) acerca das controvérsias constitucionais. Ausência de supremacia judicial em sentido material. Justificativas descritivas e normativas. Precedentes da corte chancelando reversões jurisprudenciais (análise descritiva). Ausência de instituição que detenha o monopólio do sentido e do alcance das disposições constitucionais. Reconhecimento *prima facie* de adi 5105 / DF superação legislativa da jurisprudência pelo constituinte reformador ou pelo legislador ordinário. Possibilidade de as instâncias políticas autocorrigirem-se. Necessidade de a corte enfrentar a discussão jurídica *sub judice* à luz de novos fundamentos. Pluralismo dos intérpretes da lei fundamental. Direito constitucional fora das cortes. Estímulo à adoção de posturas responsáveis pelos legisladores. Standards de atuação da corte. Emendas constitucionais desafiadoras da jurisprudência reclamam maior deferência por parte do tribunal, podendo ser invalidadas somente nas hipóteses de ultraje aos limites insculpidos no art. 60, CRFB/88. Leis ordinárias que colidam frontalmente com a jurisprudência da corte (*leis in your face*) nascem presunção *iuris tantum* de inconstitucionalidade, notadamente quando a decisão ancorar-se em cláusulas superconstitucionais (cláusulas pétreas). Escrutínio mais rigoroso de constitucionalidade. Ônus imposto ao legislador para demonstrar a necessidade de correção do precedente ou que os pressupostos fáticos e axiológicos que lastrearam o posicionamento não mais subsistem (hipótese de mutação constitucional pela via legislativa). [S. I.], 01 out. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10499116>. Acesso em: 9 jun. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Pedido De Uniformização De Interpretação De Lei nº 3674 / PR (2023/0199824-1), de 18 de junho de 2023**. Recurso extraordinário. Tributário. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal. Ofensa reflexa à constituição federal. Reexame do acervo fático-probatório. Impossibilidade. Verbete 279 da súmula do supremo tribunal federal. Recurso não admitido. [S. I.],

2023. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=2023%2F0199824-1&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 8 jun. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula nº 431, de 24 de março de 2010**. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. (SÚMULA 431, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010). [S. I.], 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27431%27.num.&O=JT>. Acesso em: 8 jun. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade** In. Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (Coord.). São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, inverno de 2005.

_____. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. e ROCHA, Paulo Victor Vieira. Parecer, 2020

SILVA, Cecília de Almeida. **Diálogos institucionais e ativismo**. /Cecília de Almeida Silva, Francisco Moura, José Guilherme Berman, José Ribas Vieira, Rodrigo de Souza Tavares, Vanice Regina Lírio do Valle/ 1a ed. (ano 2010), 2a reimpr./ Curitiba: Juruá, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 43 ed., rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2020.

_____. **Estado Democrático de Direito**. Rev. Dir. Adm. Rio de Janeiro, v. 173, jul-set. 1988. p. 15-24. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45920> acesso em 02 jun 2024

SILVA, Nelson Pereira da. **Os efeitos da substituição tributária do ICMS na arrecadação do Distrito Federal**. Orientador: Prof. Dr. Alexander Cambraia Nascimento Vaz. Dissertação de Mestrado - Brasília: IDP, 2022.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **ICMS - base de cálculo e alíquota**. In: Curso de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.723-746.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. e SARMENTO, Daniel. Notas sobre jurisdição constitucional e democracia: A questão da “última palavra” e alguns parâmetros de autocontenção judicial. **Revista Quaestio Iuris**, vol.06 nº 02. ISSN 1516-0351 p. 119-161.

_____. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SIMMENTHAL. A. M. Donner, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart e A. O'Keefe. **ACÓRDÃO DE 9.3.1978 - PROCESSO 106/77**. No processo 106/77, que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Pretore de Susa (Itália), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional nacional entre Administração das Finanças do Estado e Sociedade anónima Simmenthal, com sede em Monza, uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 189.º do Tratado CEE e, mais precisamente, sobre as consequências da aplicabilidade directa do direito comunitário em caso de conflito com disposições eventualmente contrárias de direito nacional. [S. I.], 9 mar. 1978. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61977CJ0106>. Acesso em: 9 jun. 2024.

TORRÃO, João António Valente. **Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado** - Anotado e Comentado. Coimbra: Almedina, 2005.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Diálogo institucional e controle de constitucionalidade**: Debate entre o STF e o Congresso Nacional. São Paulo: Saraiva, 2015 - (Série IDP).

UNIÃO EUROPEIA. **União Europeia. Regras e taxas aplicáveis em matéria de IVA. In: Regras e taxas aplicáveis em matéria de IVA**. [S. I.], 22 abr. 2024. Disponível em: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm#inline-nav-8. Acesso em: 9 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006**. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. [S. I.], 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/por#ntr8-L_2006347PT.01000101-E0008. Acesso em: 9 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967**. Primeira Directiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. [S. I.], 1967. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977**. Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme. [S. I.], 1977. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 79/1072/CEE, de 6 de dezembro de 1979**. Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado

aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. [S. I.], 1979. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Directiva nº 86/560/CEE, de 17 de novembro de 1986**. Décima terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho de 17 de novembro de 1986 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade. [S. I.], 1986. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>. Acesso em: 9 jun. 2024.

VAREJO E CONSUMO SERÃO SOBRETAXADOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA. [S. I.], 10 jul. 2023. Disponível em: <https://www.idv.org.br/noticia/varejo-e-consumo-serao-sobretaxados-na-reforma-tributaria/> acesso em: 25 abr 2024

WALDRON, Jeremy. **The Dignity of Legislation**. New York: Cambridge University Press, 1999

_____. **A Dignidade da Legislação**. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003

ANEXO I



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Escola de Direito e Administração Pública
Doutorado em DIREITO CONSTITUCIONAL
TESE: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS - O impacto das decisões do STF no âmbito estadual – Tema 201

ANEXO I - INSTRUMENTO DE PESQUISA - COLETA DE DADOS

I – Carta de Apresentação

Brasília, DF, 25 de outubro de 2023.

Ao
Diretor Institucional do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal - COMSEFAZ

Senhor Diretor,

É encaminhada como anexo desta carta de apresentação a planilha de pesquisa acerca do “estado da arte” e das dificuldades vivenciadas pelos Estados da Federação na implementação prática da decisão que fixou o TEMA 201 – STF: Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.

Trata-se de pesquisa que pretende obter subsídios para elaboração de tese de doutoramento a ser submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento, Ensino e Pesquisa (IDP), sob a orientação da Professora Doutora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão.

Nesse sentido, é solicitado que a planilha seja encaminhada às Secretarias de Fazenda das 27 unidades federadas para que seja preenchida com os dados indicados e, sobretudo, das séries históricas de 2012-2022, a saber: 1 - o montante da arrecadação total do ICMS (aqui incluído, também, o montante do ICMS-ST); e 2 - a arrecadação total apenas do ICMS-ST do período de 2012-2022.

Dada a dinâmica do estudo, é demandado o envio das informações até 20/11/2023, 12h.

Respeitosamente,

Nyvea Lourenço
Doutoranda e Auditora-Fiscal do DF



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Escola de Direito e Administração Pública

Doutorado em DIREITO CONSTITUCIONAL

TESE: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS - O impacto das decisões do STF no âmbito estadual – Tema 201

II - Formulário estruturado

Trata-se de planilha para verificação de: série histórica de dados para estudo quanto a implementação do tema 201 STF e os efeitos na arrecadação do ICMS

BLOCO I – Textos motivadores

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

A Substituição Tributária, ao longo do tempo, foi tema de divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Apesar de sua constitucionalidade já ter sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, no aspecto da restituição do imposto quando o fato gerador ocorresse mas não nos moldes previstos na antecipação foi tema controverso entre os Estados e o Distrito Federal; tendo sido “pacificado” com a fixação da tese do Tema 201 do STF de repercussão geral. Vale observar, que o instituto da Substituição Tributária é um mecanismo facilitador tanto para os Contribuintes no operacional e apuração do imposto como para as Administrações Tributárias na fiscalização e arrecadação. Nesse sentido, a substituição tributária é assunto sensível, sobretudo, no aspecto arrecadatório, pois pode corresponder a um percentual significativo na arrecadação do ICMS das unidades federadas.

ENCERRAMENTO DE FASE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – A questão do encerramento de fase na substituição tributária dividia o Brasil em dois blocos, a saber: os signatários do Convênio ICMS 13/97 e os não signatários. Para as unidades federadas signatárias a Substituição Tributária era definitiva, ocorrendo o encerramento de fase e por conseguinte, vigorava a não restituição do imposto no caso de ocorrência do fato gerador com dimensão diferente da prevista na antecipação; para os não signatários, conforme dispusesse a legislação local. Com a apreciação do tema 201 STF de repercussão geral, ocorreu um *overruling* em relação ao Convênio ICMS supracitado, vigorando, dessa forma, em todas as unidades federadas o não encerramento de fase e a possibilidade de restituição ou cobrança complementar do imposto. Nesse cenário, o estudo tenciona verificar por meio da pesquisa qualitativa e quantitativa, até que ponto a restituição ou cobrança complementar do imposto quando o fato gerador presumido ocorre mas não na dimensão valorativa prevista na antecipação esvazia o instituto da Substituição Tributária?

ANEXO II

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Escola de Direito e Administração Pública
Doutorado em DIREITO CONSTITUCIONAL
TESE: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS - O impacto das decisões do STF no âmbito estadual – Tema 201

ANEXO II - INSTRUMENTO DE PESQUISA - ENTREVISTA**I – Apresentação GT- 34 Substituição Tributária - Confaz**

Brasília, 09 de outubro de 2023.

Apresentação da tese de pesquisa ao Grupo de Trabalho - GT 34 - Substituição Tributária do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz

Feita a apresentação ao grupo técnico do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz - GT 34 - Substituição Tributária, no qual é composto por representantes das 27 unidades federadas. Após a apresentação, foi explanado ao grupo a importância das respostas deles, sobretudo por tratar-se de um grupo técnico diferenciado com expertise no assunto, com as percepções dos entrevistados acerca do “estado da arte” e das dificuldades vivenciadas pelas Unidades da Federação na implementação prática da decisão que fixou o TEMA 201 – STF: Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.

Nesse contexto, trata-se de pesquisa/entrevista que pretende obter subsídios para elaboração de tese de doutoramento a ser submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento, Ensino e Pesquisa (IDP), sob a orientação do Professora Doutora Cristiane de Oliveira Coelho Galvão.

Para a entrevista foi efetuada por meio o link abaixo e as respostas ofertadas utilizando do link Google Form https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSe8vI-PeE4Ib2r5JTZ4SVCCVxBpJGxOcLIBHnM8DcDo7TLkoyw/viewform?usp=sf_link que foi liberado na reunião e endereçadas ainda ao setores de substituição tributária das respectivas Secretarias de Fazenda

II - Formulário estruturado

Trata-se de pesquisa/entrevista para verificação de informações e opinião/percepção dos entrevistados acerca do impacto e adequações das unidades federadas do Tema 201 STF de repercussão geral.

BLOCO I – Textos motivadores

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

A Substituição Tributária, ao longo do tempo, foi tema de divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Apesar de sua constitucionalidade já ter sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, no aspecto da restituição do imposto quando o fato gerador ocorresse mas não nos moldes previstos na antecipação foi tema controverso entre os Estados e o Distrito Federal; tendo sido “pacificado” com a fixação da tese do Tema 201 do STF de repercussão geral. Vale observar, que o instituto da Substituição Tributária é um mecanismo facilitador tanto para os Contribuintes no operacional e apuração do imposto como para as Administrações Tributárias na fiscalização e arrecadação. Nesse sentido, a substituição tributária é assunto sensível, sobretudo, no aspecto arrecadatório, pois pode corresponder a um percentual significativo na arrecadação do ICMS das unidades federadas.

ENCERRAMENTO DE FASE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – A questão do encerramento de fase na substituição tributária dividia o Brasil em dois blocos, a saber: os signatários do Convênio ICMS 13/97 e os não signatários. Para as unidades federadas signatárias a Substituição Tributária era definitiva, ocorrendo o encerramento de fase e por conseguinte, vigorava a não restituição do imposto no caso de ocorrência do fato gerador com dimensão diferente da prevista na antecipação; para os não signatários, conforme dispusesse a legislação local. Com a apreciação do tema 201 STF de repercussão geral, ocorreu um overruling em relação ao Convênio ICMS supracitado, vigorando, dessa forma, em todas as unidades federadas o não encerramento de fase e a possibilidade de restituição ou cobrança complementar do imposto. Nesse cenário, o estudo tenciona verificar por meio da pesquisa qualitativa e quantitativa, até que ponto a restituição ou cobrança complementar do imposto quando o fato gerador presumido ocorre mas não na dimensão valorativa prevista na antecipação esvazia o instituto da Substituição Tributária?

TEMA 201 – STF: Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.

Leading Case: [RE 593849](#) - Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Tese:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

BLOCO II – Quesitos da pesquisa/entrevista

E-mail*

Seu e-mail

Qual UF você representa?*

Escolher

Qual a legislação que versa sobre Substituição Tributária na sua Unidade Federada?

*

Sua resposta

Há quanto tempo trabalha com Substituição Tributária?

*

Sua resposta

A partir da decisão do STF - Tema 201 -, quais foram as medidas adotadas na sua Unidade Federada? Informe a fundamentação legal

*

Sua resposta

Na sua percepção, os Estados e o Distrito Federal estavam preparados para as adequações no mecanismo de substituição tributária? Principal justificativa da resposta.

*

Sua resposta

Em sua opinião, houve um esvaziamento na substituição tributária após a decisão de repercussão geral - Tema 201 do STF?

*

Sim

Não

Por que? Justifique a resposta anterior

*

Sua resposta

Há a cobrança complementar do ICMS-ST na sua unidade federada?*

Sim

Não

Se SIM, qual a legislação?

Sua resposta

Na sua opinião, a substituição tributária é um mecanismo operacional relevante na arrecadação do ICMS?

*

Sim

Não

Justifique sua resposta anterior*