

RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA BAHIA

Ricardo Silva Daltro
Bacharel em Direito, Centro Universitário Nobre (UNIFAN)
ricardodaltro@gmail.com

Abílio das Mercês Barroso Neto
Mestre em Regulação da Indústria de Energia, Universidade Salvador (UNIFACS)
Professor do Centro Universitário Nobre (UNIFAN)
abiliobarroso_fan@yahoo.com.br

RESUMO

O presente artigo tem objetivo de analisar se o estado da Bahia segue os ditames constitucionais para concretização da restituição do ICMS recolhido por Substituição Tributária progressiva. Em busca do objetivo, foi realizada uma pesquisa qualitativa, do tipo descritiva-documental, usando como fontes a doutrina, a legislação e documentos administrativos, foi analisada a sistemática de cobrança e os questionamentos doutrinários a seu respeito, bem como demonstrou-se a mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, através do julgamento do Recurso Extraordinário 593.849/MG, em seguida este estudo analisou os dispositivos legais sobre a matéria, bem como a doutrina e jurisprudências, confrontando, à luz da constituição, a validade das exigências do complemento do ICMS e da comprovação do não repasse nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional. O estudo concluiu que o estado da Bahia não proporciona um processo de restituição conforme os preceitos constitucionais, pois as exigências criadas por leis estaduais estão em desconformidade com as regras de competência legislativa, e ainda, contra o próprio texto constitucional e a tese firmada pela suprema corte.

Palavras-chave: ICMS; substituição tributária; restituição; RE 593.849/MG; complemento do ICMS.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo tem como tema o processo para restituição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no estado da Bahia, pelo pagamento a maior na modalidade da Substituição Tributária, quando a base de cálculo presumida teve valor maior que a do fato gerador real.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) em seu art. 150, §7º, introduzido pela Emenda Constitucional (EC) n. 3/93, traz a possibilidade da cobrança de impostos e contribuições por substituição tributária, a modalidade mais usada é a progressiva, onde o imposto é cobrado sobre um fato gerador que ainda está por acontecer.

O mesmo dispositivo constitucional citado acima, também deixa claro o direito do contribuinte à restituição por um processo mais eficiente quando o fato gerador presumido não se realizar.

Dessa forma, o problema de pesquisa que se apresenta neste artigo é se o estado da Bahia proporciona um processo mais simples e eficiente para restituição do ICMS quando a base de cálculo do fato gerador real é inferior ao da base de cálculo presumida.

A substituição tributária na modalidade progressiva é assunto amplamente discutido pela doutrina, visto que o imposto é cobrado considerando um fato gerador que ainda está por acontecer (fato gerador presumido), onerando o contribuinte antes mesmo dele ter o retorno econômico do seu investimento.

Sem dúvida, o objetivo da cobrança de tributos por essa modalidade, é facilitar a cobrança e fiscalização para as administrações tributárias, pois esse sistema permite a redução do número de sujeitos passivos ao pagamento dos tributos, algumas mercadorias com grande circulação demandariam grande esforço para fiscalização a cada etapa de tributação, e dificultaria a eficiência na arrecadação.

Atualmente o regime da substituição tributária do ICMS é aplicado aos gêneros de mercadorias mais consumidos, como é o caso dos medicamentos, combustíveis, derivados do trigo, bebidas e veículos. Considerando que nosso país tem uma carga tributária das mais altas e, que o ICMS tem a maior carga entre os tributos sobre o consumo, sendo que não se tem um retorno desejável dos valores arrecadados para com a sociedade, tem-se que a pesquisa em questão é de grande relevância, pois o direito dos contribuintes à restituição não é amplamente divulgado, muito menos facilitado, tendo como cortina a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Este artigo tem como objetivo geral analisar se o estado da Bahia segue os ditames constitucionais, quais sejam, eficiência e prioridade, para concretização da restituição do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva na Bahia.

Para alcance do objetivo geral tivemos como objetivos específicos as análises do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593849, da legislação estadual atinente à matéria, da Lei Complementar (LC) n. 87, de 13 de setembro de 1996, das normas de outros estados e da doutrina. Nessa análise discutimos a constitucionalidade das normas legais, aprofundando nos requisitos exigidos pelo estado tais como; complemento ICMS, comprovação do não repasse, conforme o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966). Relata-se, também, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A pesquisa foi produzida de forma qualitativa, do tipo descritiva-documental, usando como fontes, a doutrina, a legislação e documentos administrativos, usou-se do método analítico, de cada fonte a ser pesquisada e, comparando-as, com finalidade de demonstrar se os procedimentos aplicados na Bahia para a restituição do ICMS são equivalentes aos de outras unidades da federação, bem como, se há obediência ao espírito da norma constitucional.

Foram consultadas fontes como as jurisprudências, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996, que institui o ICMS no Estado da Bahia, a LC 87/96, leis do ICMS de outros estados e obras de autores especialistas na matéria.

O presente artigo foi desenvolvido da seguinte forma, no primeiro título abordamos noções introdutórias sobre a substituição tributária, trazendo o conceito e críticas sobre a técnica de tributação. No segundo título, apresentamos o entendimento da suprema corte, antes e depois do RE 593849. No terceiro título, abordamos a LC 87/96 quanto aos parâmetros gerais sobre o direito à restituição, bem como a legislação estadual da Bahia antes e depois da decisão do STF, comparando com normas de outros estados. Por fim, no quarto título, apresentamos as formalidades para o pedido administrativo no estado da Bahia, quais as exigências para comprovação do direito, e se essas exigências são constitucionais, relatamos entendimento do STJ acerca do tema.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é uma técnica de arrecadação que visa dar mais eficiência e segurança às administrações dos entes competentes, e consiste na atribuição a outrem que esteja vinculado ao fato gerador, da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, como exemplo, o pagamento de salário onde a empresa é obrigada a recolher o imposto de renda devido pelo empregado, cabendo a ela o respectivo desconto.

Essa eficiência e segurança se dá pela redução do número de sujeitos passivos, pois o tributo é exigido de quem tenha mais recursos e cuja fiscalização seria mais facilitada. O CTN dispõe sobre o assunto nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Essa técnica de cobrança tributária é dividida em três modalidades, quais sejam; i) a substituição tributária progressiva ou para a frente, na qual o imposto é exigido com base em um fato gerador presumido; ii) por diferimento, em que o imposto devido é postergado para a próxima operação; iii) a concomitante, na qual é alterada a responsabilidade pelo pagamento no mesmo fato gerador.

Nesse texto, será abrangida a modalidade progressiva, pois apenas esta é diretamente relacionada ao objeto da pesquisa. Abraham (2018, p. 223) discorre sobre ela da seguinte forma:

Já a substituição para frente ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial (substituto), responsabiliza-se pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista (substituído), que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso da indústria de cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final, antecipando, assim, o recolhimento do tributo (fato gerador presumido).

A modalidade é muito questionada pela doutrina, principalmente quanto a segurança jurídica da relação, visto que está sendo tributado um fato que não é concreto e sim uma expectativa, trata-se de intromissão no patrimônio sujeito passivo por um sinal de riqueza inexistente, é uma exação sobre o que ainda não aconteceu.

A falta do sinal de riqueza real de certa forma mitiga o princípio da capacidade contributiva, tal princípio traz a necessidade da verificação pelo sujeito ativo, dos sinais de riqueza dos contribuintes para que lhe seja proporcionalmente aplicada a carga tributária, é princípio diretamente ligado a igualdade material, ou seja, tratar os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades.

Na mesma linha de pensamento, discorre sobre o assunto Carvalho (2018, p. 163):

Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

O autor ainda traz uma crítica direta à técnica de tributação:

Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar atividade impositiva e proteger os direitos e

garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percução tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos eventos futuros? Se é sabidamente difícil e problemático exercitar o controle sobre os fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo manter a segurança das relações jurídicas? (CARVALHO, 2011, p. 657-359).

Mesmo com questionamentos doutrinários a mesma foi considerada constitucional através da EC 03/93 que incluiu na carta maior o § 7º do art. 150, nos seguintes termos:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1988).

Para tal, o poder constituinte derivado considerou a praticidade e segurança na cobrança dos tributos, sobrepondo-os à capacidade contributiva e equidade, como contrapeso deu direito ao contribuinte à restituição imediata e preferencial quando o fato gerador presumido não se realizar.

Eis que se alcança um ponto essencial da pesquisa, o que a Constituição quer dizer com “caso não se realize o fato gerador presumido”, no próximo título apreciamos o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre essa norma.

3 ENTENDIMENTO DO STF ACERCA DA RESTITUIÇÃO

Antes da fixação da tese jurídica ao Tema 201, deve-se apresentar o julgamento do RE 593849/MG:

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 se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. (BRASIL, 2017).

O entendimento era de que só caberia a restituição do imposto quando o fato gerador real não acontecer, que este sendo realizado ainda que com valor inferior, não caberia o ressarcimento.

Esse entendimento foi determinado no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 1.851/AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, foi determinado que o fato gerador presumido da sistemática de arrecadação é definitivo, não cabendo restituição ou complemento do imposto, do contrário estaria prejudicada a eficiência na arrecadação.

Observa-se aqui que na ponderação entre a segurança jurídica e a eficiência na arrecadação, prevaleceram os interesses do Estado. Vale destacar parte da ementa da ADI 1851/AL, comprovando tal afirmativa:

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. (BRASIL, 2002).

A ADI em questão foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, questionando a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, este que tinha como propósito a regulamentação do § 7º do artigo. 150 da CRFB/88 bem como o artigo 10º da Lei Complementar 87/96¹. Cabe destacar o teor do convênio:

Cláusula primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União). (BRASIL, 1997, grifo nosso).

Como se pode observar acima, a cláusula segunda restringe o direito tanto à restituição quanto ao complemento do imposto. No julgamento da ADI em apreço, o Ministro Ilmar Galvão, seguido pela maioria, julgou improcedente o pedido de inconstitucionalidade, argumentando que permitir o reembolso ou complemento do tributo calculado pela sistemática em estudo inviabilizaria a sua aplicação, seria como retornar ao regime plurifásico, salientou ainda, que como a base de cálculo presumida é determinada por lei, seria ela definitiva. Nesses termos segue trecho do voto do eminente relator:

Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas. (BRASIL, 2002).

Divergiram dessa tese os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o presidente da casa Marco Aurélio, liderados pelo Min. Carlos Velloso com argumento de que o direito ao ressarcimento previsto no §7º do artigo 150 da CRFB/88 é uma limitação do poder de tributar e para sua eficácia máxima deveria ser restituído o excesso, do contrário estaria o Estado tendo enriquecimento sem causa.

Diante dessa definição, os estados de Pernambuco e São Paulo, ajuizaram respectivamente as ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, ambas com relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, com pretensão de tornar inconstitucionais os dispositivos na legislação estadual que permitia restituição quando fato gerador real acontecia com valor menor.

O julgamento de ambas iniciou em 2003 e, devido à complexidade da matéria, e o empate na decisão, o presidente à época Min. Ayres Britto suscitou questão de ordem e o pleno do STF decidiu sobrestar as ações para que a matéria fosse julgada juntamente com o RE 593.849/MG, que já tinha sido reconhecida a repercussão geral.

Observou-se agora, os motivos que levaram a suprema corte à alteração da aplicação da norma constitucional.

¹ “Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. § 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. § 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.

No julgamento do RE 593.849/MG, concluído em 19 de outubro de 2016, venceu a tese do relator Ministro Edson Fachin e, como já visto no início desse título foi firmado o Tema 201, como se pode observar na ementa da decisão;

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 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. (BRASIL, 2016, grifo nosso).

O Recurso Extraordinário foi interposto por uma empresa estabelecida no estado de Minas Gerais, contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, com a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR DE VENDA DO PRODUTO – COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS – POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR. Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final. (BRASIL, 2016).

Como razões do recurso foi apresentada que a decisão do tribunal “a quo” afronta o §7º do artigo 150 da CRFB/88, sustentando que o termo “[...] caso não se realize o fato gerador presumido” abarca também a situação quando a venda se der por valor inferior àquele que serviu de base para cobrança do imposto (BRASIL, 1988).

Na argumentação, o relator citando o parecer do Ministério Público nos seguintes termos:

A praticidade constitui a ratio essendi da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta). (BRASIL, 2016, grifo nosso).

Firmou que o princípio da praticidade tributária não pode superar os princípios da igualdade, capacidade contributiva e da vedação ao não confisco, que a norma em estudo, justamente para amenizar o ônus dos contribuintes pela antecipação do tributo, garante que seja restituído quando da não concretização do fato gerador.

Ainda, salientou, que o fato do dispositivo constitucional está localizado justamente na seção das “Limitações do Poder de Tributar” deve ter interpretação sistêmica e teleológica, que dará ao texto “*status*” de garantia aos excessos do Estado. Aludiu ainda, em citação ao professor Marco Aurélio Greco que “a coerência e validade da substituição tributária progressiva remanesce na cláusula de restituição”.

Concluiu por fim, que a aplicação restritiva para legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça inaceitável em um Estado Democrático de Direito, que a restituição quando da não ocorrência da materialidade presumida, atende ao princípio da vedação ao enriquecimento sem causa.

Como podemos observar, na ponderação entre a praticidade tributária e os princípios da igualdade, capacidade contributiva, vedação ao enriquecimento sem causa, foram priorizados estes últimos.

4 DISPOSIÇÕES LEGAIS QUANTO À RESTITUIÇÃO E A CRIAÇÃO DO COMPLEMENTO ICMS ST

A Lei Complementar tem papel de suma importância no sistema tributário, visto que a constituição quando trata de matéria delicada, atribui a essa espécie normativa a complementação de norma constitucional de eficácia não plena. Nesse sentido são os ensinamentos de Coelho (2020, p. 139, grifo nosso):

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer do legislador máximo, como bem observado por José Afonso da Silva, entre nós o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, com os matizes que vimos de ver, embora sem excluir aqui e acolá outros instrumentos integrativos. **Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, material e formalmente, só pode ser lei complementar.**

Como dispõe a Carta Magna, as normas gerais sobre aplicação da substituição tributária são de atribuição de LC nos seguintes termos: “art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] b) dispor sobre substituição tributária.” (BRASIL, 1988).

O objetivo da exigência desse tipo de lei, que sabemos possuir processo de criação mais exigente, é dentre outros, “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”²

A LC que trata das disposições gerais do ICMS é a LC 87/96, também conhecida como Lei Kandir, editada em respeito à competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, como determina o Art. 24, I, e § 1º da CRFB.³

Em particular, sobre o assunto tema, a lei determina, assim como a constituição, que é assegurado o direito de ressarcimento ao contribuinte quando da não concretização do fato gerador presumido e, como já vimos anteriormente, o novo entendimento é que se tenha o direito a restituição até mesmo quando o fato aconteça com valor inferior ao idealizado.

Como podemos ver em seguida, a lei não determina que o contribuinte deva complementar o imposto quando a base de cálculo do fato presumido for maior que aquela presumida. Assim temos que “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.” (BRASIL, 1996).

Enquanto às normas estaduais, estas na maioria dos estados, atualizaram suas redações acerca do nosso tema, após firmação do Tema 201 pelo STF, inovando no entanto, com a possibilidade de complementação do imposto.

Na Bahia, a Lei 7.014/96 que institui o ICMS tendo como parâmetros gerais a Lei Kandir, determinava em seu art. 12 que: “é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33.” (BAHIA, 1996).

Observa-se, até então, que apenas se trata do ressarcimento quando da não realização total do fato gerador presumido. Com a Lei n. 14.183, de 13 de dezembro de 2019, que acrescentou o art. 9º-A ao texto da Lei 7.014/96, o estado da Bahia positivou o entendimento atualizado, tendo a redação desse artigo os seguintes termos “Art. 9º-A. - O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição.” (BAHIA, 2019).

Foi acrescentado ainda, parágrafo primeiro ao artigo em questão, prevendo que na hipótese de pedido de restituição, deixaria de ser encerrada a fase de tributação, e o estado poderia realizar procedimentos fiscais nas operações do contribuinte, a fim de exigir complementação do imposto quando da saída à preço superior, nesses termos:

§ 1º O pedido de restituição de que trata o *caput* deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária. (BAHIA, 2019).

² “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]”

³ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”

Observa-se nesse ponto, que a criação do instituto do complemento caso o contribuinte requeira a restituição, demonstra uma ameaça à exigência de um direito, que não há sentido, pois nem as normas gerais da Lei Complementar nem o Tema 201 traz possibilidade ao complemento.

O estado de São Paulo, como já vimos em capítulo anterior, já trazia na Lei estadual desde 1995 a possibilidade de restituição conforme entendimento atual, norma que foi motivo de pedido de declaração de inconstitucionalidade pelo próprio estado.

A norma em questão é a Lei n. 9.176, de 2 de outubro de 1995, que alterou a Lei 6374/89, declarada constitucional em decorrência do julgamento do RE 593849, traz a seguinte redação:

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada **obrigação tributária de valor inferior à presumida**. (SÃO PAULO, 1995, grifo nosso).

Com a constitucionalidade definida pelo STF, São Paulo assim como a Bahia, em 2020 passou a exigir a cobrança de complemento do imposto pela Lei n. 17.293, de 15 de outubro de 2020, que acrescentou à Lei do ICMS estadual os seguintes termos:

Artigo 66-H - O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a sua regulamentação pelo Poder Executivo, quando:

I - **o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção**;

II - da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço. (SÃO PAULO, 2020, grifo nosso).

No mesmo passo, o Rio Grande do Sul ao expandir o direito à restituição criou também o complemento, já em 2017 através da Lei n. 15.056, de 27 de dezembro de 2017, que alterou a Lei n. 8.820, de 27 de janeiro de 1989, estabelece que:

Art. 33. Na condição de substitutos tributários, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido: [...]

§ 1.º **O disposto neste artigo exclui a responsabilidade dos contribuintes substituídos em relação ao pagamento do imposto devido nas operações internas subsequentes por eles promovidas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, exceto:** [...]

h) na hipótese em que o preço praticado na operação a consumidor final seja superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária. [...]

Art. 36-A. Para fins da complementação do imposto decorrente da hipótese prevista na alínea 'h' do § 1.º do art. 33 ou da restituição do imposto prevista no § 5.º do art. 37, o regulamento definirá a forma, o prazo e as condições para o cálculo do imposto decorrente da diferença entre o preço praticado na operação a consumidor final e a base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária. [...]

Art. 37. 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. [...]

§ 5.º Na hipótese em que o preço praticado na operação a consumidor final seja inferior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito de responsabilidade por substituição tributária, o Poder Executivo poderá,

em substituição ao disposto nos §§ 1.º, 2.º e 4.º deste artigo, definir forma diversa de restituição do valor apurado conforme disposto no art. 36-A. (RIO GRANDE DO SUL, 2017, grifo nosso).

Diferente da Bahia que apenas cobraria o adicional caso o contribuinte requeresse restituição, estabeleceu que a fase de tributação não estaria encerrada caso as vendas ao consumidor final seja com valor maior que da base usada para a retenção ou antecipação do ICMS, independentemente de qualquer ação do contribuinte.

Contudo, possibilitou ao Poder Executivo procedimento diverso do apresentado na Lei para apuração dos valores restituíveis e ou complementáveis, com a intenção de facilitar a apuração dos valores foram criadas regras para a demonstração juntamente com o envio das escriturações fiscais eletrônicas, conforme Decreto n. 55.600, de 27 de novembro 2020:

Art. 1º Com fundamento no § 3º do art. 37, da Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989, fica introduzida a seguinte alteração no Livro III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/97:

ALTERAÇÃO Nº 5368 - No § 1º do art. 22, a nota passa a ser nota 01 e fica acrescentada a nota 02 com a seguinte redação:

‘NOTA 02 - Poderá ser dispensado, conforme previsto em instruções baixadas pela Receita Estadual, o pedido de restituição nas hipóteses em que o valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, for objeto de registro específico diretamente na Escrituração Fiscal Digital - EFD.’ (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

O Estado criou, no entanto, já que todos os contribuintes estavam obrigados a complementação, o Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT) ST, que dispensa do complemento, mas também restringe o direito à restituição, se vê aqui novamente uma ameaça do ente ao direito do particular com a criação de institutos que não atendem ao entendimento constitucional atual.

O ROT ST originalmente foi instituído pelo Convênio ICMS n. 67/2019 com a falsa imagem de ser um benefício aos contribuintes, já que optando não seria possível a cobrança de mais imposto, no entanto abrindo mão do direito à restituição, assim vejamos:

Cláusula terceira Ficam os Estados do Amazonas, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e Santa Catarina 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.

§ 2º Exercida a opção pelo regime o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro.

§ 3º Legislação estadual poderá estabelecer um percentual mínimo de adesão de empresas ao Regime. (BRASIL, 2019, grifo nosso).

O que se vê acima é uma distorção do sistema, visto que, em nenhuma parte do dispositivo do acórdão do RE 593849, ou mesmo do Tema fixado, se tem a exigência de complemento, não há fundamento constitucional para tal cobrança, a matéria discutida foi o direito de restituição, cuja dispositivo constitucional encontra-se dentro do capítulo das limitações do poder de tributar.

A respeito do assunto, os professores Pitman e Takano (2021) tecem o seguinte comentário:

Portanto, uma vez demonstrado que os argumentos que fundamentam a exigência de imposto a título de complementação do ICMS devido por substituição tributária não são procedentes, parece-nos falaciosa a retórica dos estados signatários do Convênio ICMS nº 67/2019, inclusive do estado de São Paulo, ao instituir o Regime Optativo de Tributação do ICMS-ST. Afinal, nesse regime, o contribuinte renunciaria a um direito reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, ao passo que o Fisco renunciaria um direito que, verdadeiramente, não existe.

Os estados apegaram-se em trechos de votos de alguns ministros quando do julgamento da matéria, sendo esses apenas referências não vinculantes que não eram a *ratio decidendi*, ou seja, não eram fundamentos centrais da decisão.

Por fim, não é possível a exigência do complemento, mesmo tendo previsão nas leis estaduais, pois como vimos, a Substituição Tributária deve ser conforme disciplina de Lei Complementar, e nela não tem expressamente nem implicitamente a criação do instituto, tão pouco na decisão do STF.

Ainda, segundo o § 1º do art. 108 do CTN não é possível exigir imposto por analogia, como segue:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (BRASIL, 1966).

Nesse passo as leis estaduais que criaram esse instituto são passíveis de declaração de inconstitucionalidade, sendo o real objetivo do ROT ST, ser um mecanismo para evitar demandas judiciais, posto que é opção do contribuinte a não exigência da restituição.

5 EXIGÊNCIAS DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

Como apontado no título anterior, o complemento do ICMS na Bahia tem natureza de exigência ao pedido de restituição, sendo que, caso faça tal requerimento o contribuinte daria permissão ao estado para cobrança do imposto quando suas vendas tiverem valor maior que o da base de cálculo presumida.

A lei estadual quando institui tal exação está extrapolando competências, visto que no próprio texto constitucional não há alusão ao complemento, da mesma forma que se observa na lei complementar e, tão pouco foi determinado pelo julgamento do RE 593.849/MG.

Os estados se respaldam para a edição de tais normas, apenas no princípio da igualdade e vedação ao enriquecimento ilícito, ora, não há respaldo à alegação ao princípio da igualdade, visto que em se tratando de Substituição Tributária o contribuinte jamais estará em igualdade com o Estado, não esqueçamos que em nome da praticidade e eficiência houve mitigação desses princípios em prejuízo dos particulares.

Contudo, a segunda turma do STF julgou ser devido o complemento do ICMS em julgamento de Agravo Regimental ao RE 1097998 em 7 de agosto de 2018, mas

sem o reconhecimento de repercussão geral, tendo também como fundamento principal a vedação ao enriquecimento ilícito do contribuinte, como dispões a ementa:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS/ST. 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. (BRASIL, 2018).

Ainda, o estado da Bahia exige a comprovação do não repasse do ônus tributário ao consumidor, ou a autorização expressa deste para o pedido da restituição, assim vejamos o parágrafo segundo do artigo 9º da Lei 7.014/96:

§ 2º Nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, a restituição 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. (BAHIA, 2019).

O que se vê aqui é mais um requisito que atenta para não realização de um direito, ao falar da restituição preferencial, a constituição nada diz sobre a comprovação do não repasse do encargo. Tão pouco foi discutido no *leading case* do RE 593849/MG a aplicação do art. 166 do CTN, bem como não é requisito estabelecido pela lei Kandir.

Até porque, quando o contribuinte substituído revende a mercadoria a preço menor do que lhe foi cobrado o imposto, é evidente que este assume o ônus, pois teve que reduzir a sua margem agregada.

Pode-se evidenciar o não repasse do imposto ao consumidor com seguinte exemplo, um posto de combustíveis adquire a gasolina ao preço de R\$5.50 já incluído o ICMS ST, a base de cálculo para substituição tributária foi de R\$6.00, à alíquota do ICMS sendo 28% foi recolhido ao estado R\$ 1.68. Acontece que esse posto vende a gasolina à R\$5.80, assim seu agregado no fato gerador real foi reduzido em R\$0.20.

Não há ônus suportado pelo consumidor justamente porque este adquiriu a mercadoria por valor menor, e quanto ao posto, ele já havia suportado a exação tributária de R\$1.68 na aquisição da mercadoria. No mesmo sentido é o entendimento atual do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA. DIREITO À DEVOLUÇÃO. REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. DIREITO DE O SUBSTITUÍDO PLEITEAR A REPETIÇÃO DE CRÉDITO ANTERIOR À LC N. 87/1996. QUESTÃO DECIDIDA À LUZ DE FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. PRESCRIÇÃO. DEMANDA AJUIZADA ANTES DA LC N.118/2005. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". APLICAÇÃO.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).
2. **"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 se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (RE 593.849/MG, julgado pelo rito da Repercussão Geral), fazendo-se necessária a realização do juízo de retratação, para adequar o julgamento do recurso especial à orientação da Suprema Corte (art. 1.040, II, do CPC).**
3. **O direito de o substituído pleitear a restituição do ICMS em período anterior à LC n. 87/1996 foi decidido pelo acórdão recorrido mediante emprego de fundamentação eminentemente constitucional, cuja revisão é incabível pela via do recurso especial.**
4. **Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN. [...]. (BRASIL, 2018, grifo nosso).**

Ainda é exigido no pedido um demonstrativo das notas fiscais de entradas com suas respectivas bases de cálculo presumida, vinculando-as às saídas das mesmas mercadorias e suas bases de cálculo reais, conforme o art. 9-A da Lei 7.014/96:

§ 3º O requerimento de que trata o caput deste artigo deve vir, também, acompanhado de demonstrativo com vinculação da nota fiscal de entrada à nota fiscal de saída, identificação das bases de cálculo adotadas e valores do imposto devido e cobrado. (BAHIA, 2019).

O mesmo artigo ainda traz nos parágrafos 4§ e 5§ a forma de pagamento e o prazo para análise do pleito, sendo para pagamento em parcelas mensais em número igual ao de meses que se pagou além do devido e, que o prazo para análise deve ser de até 180 dias contados do pedido, *in verbis*:

§ 4º Deferido o pedido, a restituição do valor do indébito será realizada em parcelas mensais e sucessivas em número igual ao de meses em que ocorreram os pagamentos indevidos.

§ 5º A análise e deliberação do pedido de restituição pela Secretaria da Fazenda deverá ocorrer no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados do protocolo do requerimento. (BAHIA, 2019).

Como se constata acima, a Lei traz o prazo para deliberação do pleito, não trazendo, contudo, a possibilidade de o contribuinte fazer registro do crédito fiscal na escrita em se passados 90 dias, conforme determina a Lei Kandir, mais uma manobra para dificultar a efetividade do direito, assim vejamos o disposto na lei complementar:

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

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

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva

notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (BRASIL, 1996).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo possibilitou observar a importância da arrecadação por meio da substituição tributária para a administração pública, visto que com a permissão constitucional prevista no Art. 150, §7º, houve visível mitigação ao princípio da isonomia em face dos contribuintes, tudo isso em busca de maior eficiência na arrecadação.

Em contrapeso a essa permissão deu-se o direito a restituição preferencial quando da não realização do fato gerador presumido, aprendemos que o termo “ caso não se realize o fato gerador presumido” abrange também aos fatos geradores ocorridos com valor inferior.

Por meio de pesquisas principalmente com uso da internet foram analisadas as normas legais produzidas pela união e pelos estados, bem como das jurisprudências, verificou-se a mudança de paradigma do STF acerca do tema, onde antes a substituição tributária era tida como sistemática definitiva, da qual só haveria direito a restituição quando o fato gerador presumido não se realizasse por inteiro, e após julgamento do RE 593.849/MG o direito foi ampliado aos fatos geradores reais com valores inferiores aos do presumido.

Foi entendido que essa mutação na aplicação do texto constitucional veio para tornar mais igual a relação fisco e contribuinte dentro dessa sistemática de arrecadação, evitando o enriquecimento ilícito do Estado, haja vista que a permissão da cobrança antecipada já é uma desigualdade.

Das análises, notou-se ainda, que os requisitos exigidos pelo estado da Bahia para o pedido de restituição como, complemento ICMS ST (art. 9º-A, §1º da Lei 7014/96) e da comprovação do não repasse (art. 166 do CTN), são inconstitucionais, embora no caso do complemento já tenha decisão segunda turma do STF a favor.

No caso do complemento, apesar de se ter essa decisão favorável mais de eficácia *inter parts*, não há previsão expressa no próprio art. 150, §7º da CRFB/88 e nem na Lei Kandir. Quanto à comprovação do não repasse, a inaplicabilidade é o entendimento atual do STJ, e ainda, nem a constituição nem a lei complementar versa sobre o assunto.

Por fim, concluiu-se que o estado da Bahia, assim como outros, não prioriza como prevê a Constituição, a concretização do direito à restituição do ICMS pago a maior por substituição tributária, ao contrário, o estado cria mecanismos de dificuldade, como se constatou ao longo do trabalho.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

BAHIA. **Lei n. 14.183 de 12 de dezembro de 2019**. Altera a Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996 e dá outras providências. Salvador, 2019. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/legest_2019_14183.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

BAHIA. Lei n. 7.014, de 4 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. **Diário Oficial**, Salvador, 5 dez. 1996. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmscom notas.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Convênio ICMS 13/97. 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. **Diário Oficial da União**, [Brasília, DF], 25 mar. 1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv013_97. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Convênio ICMS 67/19, 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 específica. **Diário Oficial da União**, [Brasília, DF], 9 jul. 2019. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV067_19. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n. 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). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Lei n. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). Agravo Regimental no Recurso Especial n. 630.966/RS. Agravante: Sonae Distribuição Brasil S/A. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gurgel de Faria. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 maio 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400029118 &dt_publicacao=22/05/2018. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4 Alagoas. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requeridos: Governador do Estado de Alagoas e outros. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 22 nov. 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Agravo regimental no recurso extraordinário n. 1.097.998/MG. Agravante: Ezzo Brasileira de Pretróleo Limitada. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 163, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748138218>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais. Reclamante: Parati Petróleo Ltda. Reclamado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. 19 out. 2016. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 5 abr. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 28 jun. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

PITMAN, Artur Leite da Cruz; TAKANO, Caiu Augusto. A falsa gentileza do Regime Optativo de Tributação. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-30/opiniao-falsa-gentileza-regime-optativo-tributacao>. Acesso em: 28 jun. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n. 55.492, de 18 de setembro de 2020. 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). **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 21 set. 2020. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1600862558_Decreto%2055492_20%20-%20Diferimento%20Milho.pdf. Acesso em: 28 jun. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 15.056, de 27 de dezembro de 2017. Altera a Lei n. 8.820, de 27 de janeiro de 1989, que 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. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 28 dez. 2017. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=259435&inpCodDipositive=&inpDsKeywords=15056>. Acesso em: 28 jun. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 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. **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 27 jan. 1989. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360>. Acesso em: 28 jun. 2021.

SÃO PAULO. Lei n. 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, 15 out. 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 28 jun. 2021.

SÃO PAULO. Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, 1º mar. 1989. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_6374.aspx. Acesso em: 28 jun. 2021.

SÃO PAULO. Lei n. 9.176, de 2 de outubro de 1995. Altera a Lei 6.374, de 1º de março de 1989, relativamente a sujeição passiva por substituição. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, 3 out. 1995. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei9176.aspx>. Acesso em: 28 jun. 2021.