

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO**

**LETÍCIA NERY RUY**

**ESTUDO DA MODALIDADE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS E DOS  
INSTITUTOS RESSARCIMENTO E COMPLEMENTO DO ICMS-ST**

São Paulo  
2022

LETÍCIA NERY RUY

**ESTUDO DA MODALIDADE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS E DOS  
INSTITUTOS RESSARCIMENTO E COMPLEMENTO DO ICMS-ST**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à Banca Examinadora, para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

**Orientador: Prof. Dr Roque Antônio Carrazza**

São Paulo

2022

## FOLHA DE APROVAÇÃO

LETÍCIA NERY RUY

ESTUDO DA MODALIDADE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS E DOS  
INSTITUTOS RESSARCIMENTO E COMPLEMENTO DO ICMS-ST

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

### BANCA EXAMINADORA

---

Professor Doutor Roque Antônio Carrazza  
(Orientador - Presidente)

---

Prof.  
(Membro interno - PUC-SP)

---

Prof.  
(Membro interno - PUC-SP)

---

Prof.  
(Membro interno - PUC-SP)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por ter permitido que eu ingressasse e me dado forças para concluir a graduação, numa instituição como a PUC São Paulo que, financeiramente, sempre foi tão distante da minha realidade.

Agradeço, ainda a Deus, por ter colocado pessoas em meu caminho ao longo dos últimos anos que foram apoio e inspiração. Em especial, Neilma Guerra e Anny Mesquita, mulheres que foram, por vezes, o vento que soprou em minhas costas para continuar e, para quem dedico esse trabalho.

***“Entrega o teu caminho ao Senhor, confia nEle e o mais Ele fará.”***

**Salmo 37:5**

## RESUMO

Este trabalho visa, primordialmente, analisar o antagonismo que permeia a exigência da complementação do ICMS-ST, quando a operação destinada ao consumidor final totalizar montante superior à base de cálculo presumida no momento da retenção antecipada do imposto, bem como, o choque provocado entre os entes federativos em decorrência da utilização de benefícios fiscais para atração de investimentos, a fim de compreender a extensão da autonomia e a possibilidade de sua limitação para evitar as guerras fiscais.

Seguiu-se, ainda, demonstrando a relação entre o princípio federativo e as imunidades tributárias, destacando as limitações e possibilidades de modificação de competências tributárias, para o aperfeiçoamento do sistema tributário nacional. Para tanto, foram abordados os fundamentos do direito tributário, de maneira a observar a relação estabelecida entre Estado e contribuinte e os princípios constitucionais, em especial, o art. 150, § 7 da Constituição Federal.

A metodologia científica utilizada é a de pesquisa bibliográfica, mediante o estudo da legislação tributária, doutrina e decisões proferidas por órgãos jurisdicionais, para apresentar uma análise acerca da referida cobrança e os motivos de sua inconstitucionalidade, envolta da insegurança jurídica que instaura.

**Palavras-Chave:** Complementação; ICMS; ICMS ST; Inconstitucionalidade; Substituição tributária; Ressarcimento.

## **ABSTRACT**

This work aims, primarily, at analyzing the antagonism that permeates the requirement of complementing the ICMS-ST, when the total amount of the operation destined to the final consumer is greater than the presumed taxable amount at the time of the anticipated withholding of the tax, as well as the shock provoked between federal entities as a result of the use of tax benefits for attracting investments, in order to understand the extent of autonomy and the possibility of its limitation to avoid tax wars.

It then continues to the demonstration of the relationship between the federative principle and tax immunities, highlighting the limitations and possibilities of modifying tax powers, for the improvement of the national tax system. To this end, the fundamentals of tax law were addressed, in order to observe the relationship established between the State, the taxpayer, and the constitutional principles, in particular, the one established by article 150, § 7 of the Federal Constitution.

The methodology used was that of bibliographical research, through the study of tax legislation, doctrine and decisions issued by courts of law, to present an analysis about the aforementioned collection and the reasons for its unconstitutionality, surrounded by the legal uncertainty that it establishes.

**Keywords:** Complementation; ICMS; ICMS ST; Unconstitutionality; Tax replacement; Repayment

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

AC Apelação Cível

ADCT Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR Agravo Regimental

ALESP Assembleia Legislativa de São Paulo

ALEMG Assembleia Legislativa de Minas Gerais

AREsp Agravo em Recurso Especial

CAMEX Câmara de Comércio Exterior

CAT Coordenadoria da Administração Tributária

CF Constituição Federal

CONFAZ Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN Código Tributário Nacional

DIFAL Diferencial de alíquotas

DOE Diário Oficial do Estado

DOU Diário Oficial da União

EPP Empresa de Pequeno Porte

GARE Guia de Arrecadação de Receitas Estaduais

GNRE Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICM Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

LC Lei Complementar

ME Microempresa

MG Minas Gerais

MVA Margem de Valor Agregado

PGE Procuradoria Geral do Estado

PE Pernambuco

PR Paraná

REsp Recurso Especial

RFB Receita Federal do Brasil

RICMS Regulamento do ICMS

RJ Rio de Janeiro

ROT Regime Optativo de Tributação

RSF Resolução do Senado Federal

SEBRAE Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SEFAZ Secretaria da Fazenda Nacional

SP São Paulo

ST Substituição tributária

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

UF Unidade Federativa

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Hipóteses de incidência.....	19
Figura 2 - Sujeitos da Substituição Tributária.....	20
Figura 3 - Substituição Tributária – Subsequente.....	26
Figura 4 - Base de cálculo ST - MVA.....	31
Figura 5 - Tabela de Alíquotas Interestaduais de ICMS – Regra Geral.....	36

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 A linha do tempo do ICMS-ST.....	12
<b>2. O INSTITUTO FATO GERADOR .....</b>	<b>16</b>
2.1 A incidência do ICMS-ST.....	18
2.2 Responsabilidades no ICMS-ST .....	19
2.3 A não cumulatividade do ICMS-ST .....	21
<b>3. MODALIDADES DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST .....</b>	<b>23</b>
3.1 Substituição tributária antecedente (Diferimento) .....	23
3.2 Substituição tributária concomitante .....	24
3.3 Substituição tributária subsequente (Antecipação).....	25
3.3.1 Substituição tributária subsequente em operações internas e interestaduais .....	26
<b>4. BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST .....</b>	<b>29</b>
4.1 Pauta Fiscal / PMPF .....	30
4.2 Preço Sugerido .....	30
4.3 Preço final ao consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente .....	30
4.4 MVA / IVA.....	31
4.5 Difal-ST .....	32
<b>5. LOCAL DA OPERAÇÃO.....</b>	<b>34</b>
5.1 Alíquotas para operações internas e interestaduais.....	35
<b>6. RESSARCIMENTO E COMPLEMENTO DO ICMS-ST .....</b>	<b>39</b>
<b>7. ASPECTOS PRÁTICOS DA RESSARCIMENTO DO ICMS-ST .....</b>	<b>41</b>
7.1 Fato gerador presumido não realizado.....	41
7.2 Operação abrangida pela isenção ou não-incidência .....	42
7.3 Saída destinada a outra unidade federativa .....	42
<b>8. COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS-ST .....</b>	<b>43</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>48</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho, inicialmente, fará um breve histórico acerca da substituição tributária e elucidará os conceitos secundários deste tema, com o objetivo de fornecer uma sólida base e instrumentos suficientes para a compreensão da problemática explorada e, por fim propiciar a criticidade questionadora de interessados.

Os objetivos específicos consistem em: i. Elucidar os principais aspectos do ICMS dispostos na Constituição Federal e legislações ramificadas ao abordar sobre o instituto da substituição tributária; ii. Interpelar quanto a exigência de complementação de ICMS-ST, quando o valor da operação destinada ao consumidor final for maior que a base de cálculo presumida, no momento da apuração do imposto; iii. Discorrer sobre o art. 150, §7º da CF/88 e entendimentos do STF acerca do “fato gerador presumido” e seus efeitos em julgamentos já transitados em julgado.

É incontestável a relevância do tema e, por tratar-se de imposto com competência estadual, foi escolhido o estado de São Paulo, por sua relevância comercial, para exemplos de aplicabilidade do tema desta dissertação.

### 1.1 A linha do tempo do ICMS-ST

Visando completez histórica, cumpre assinalar que, a Constituição Federal trouxe, ao longo do tempo, expressivas alterações no campo de incidência do imposto exigido pela circulação de mercadorias, outrora denominado ICM, que, como seu próprio título esclarece, cingia-se apenas às operações que envolviam transferência de titularidade de mercadorias, sem incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, a teor do artigo 24, II, da CF/67<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>“Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.” (BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Presidência da República, [1985]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)).

Ocorre que, com a promulgação da CF/88, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como a prestação comercial de serviços de comunicação foram incluídas nas hipóteses de incidência do imposto, acrescentando ao fim de sua sigla a letra “S” e alterando seu título para “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação” (ICMS).

Sendo um imposto de competência estadual, cuja arrecadação também participam os Municípios, é necessário tributar todas as etapas da circulação de mercadorias, equacionando a distribuição da receita tributária pelos diversos entes políticos.

A modalidade de recolhimento substituição tributária então, nasce com fulcro no artigo 150, § 7º da Constituição Federal<sup>2</sup>, onde é definido que a lei poderia atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Em miúdos, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) de 1988 estabeleceu, pelo art. 34, §8o<sup>3</sup>, a necessidade de edição de Lei Complementar destinada a regulamentar normas gerais e específicas do ICMS em território nacional, no prazo máximo de sessenta dias a partir da promulgação da Constituição Federal.

---

<sup>2</sup> “§ 7º 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. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)).

<sup>3</sup> “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda no 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]”

§ 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. Constituição. ADCT de 1988. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>).

Não sendo possível promulgar a LC no prazo concedido pelo ADCT, o legislador autorizou a celebração do Convênio ICMS nº 66/1988, de vigência temporária para suprir a lacuna jurídica.

Nesse sentido, fora celebrado o Convênio nº 66/1988, que agiu como regra geral de caráter nacional para o ICMS aos Estados e o Congresso Nacional editassem Lei Complementar em relação ao ICMS. Pontua-se que, à época, especulava-se muito acerca da legalidade e constitucionalidade da modalidade ST.

Em 1996, finalmente, a principal norma que rege o ICMS até os dias de hoje, foi promulgada, a Lei Complementar nº 87/1996. Conhecida como Lei Kandir, estabeleceu em seu artigo 6º que, a Lei estadual poderia atribuir a eventual contribuinte do imposto ou a eventual depositário, a qualquer título, a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Ressalta-se que as definições sobre substituição tributária estão previstas na legislação interna de cada Estado, onde também constam dispositivos específicos relacionados ao cálculo do imposto, seja MVA, Preço Sugerido ou Pauta Fiscal.

Mais recente, apresenta-se o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que por meio do Convênio ICMS nº 142/2018, dispôs sobre as regras concernentes ao regime de substituição tributária com a finalidade de padronizar a nível nacional a aplicabilidade do regime. Em outras palavras, apenas as mercadorias relacionadas nos anexos do referido convênio poderão ser sujeitas à ST em território nacional, a teor de sua Cláusula 7a, §5o<sup>4</sup>.

Elucida-se que, o Convênio supracitado não determina a sujeição passiva por substituição tributária, mas sim possibilita aos Estados que instituem o regime para as

---

<sup>4</sup> Cláusula sétima Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST. § 5o Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI deste convênio. (BRASIL. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018. Diário Oficial da União, Brasília, 19 dez. 2018. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18)).

mercadorias arroladas em seus Anexos, cabendo à UF, caso queira, internalizar a norma em seu ordenamento jurídico estadual.

Nesse ínterim, em São Paulo, a substituição tributária está prevista nos artigos 260 a 426-C do Livro II do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000.

## 2. O INSTITUTO FATO GERADOR

O entendimento acerca do conceito “Fato Gerador” é elemento fundamental no Direito Tributário, pois configura o gatilho que gera a obrigação de pagar o imposto, neste caso o ICMS.

O termo “Fato Gerador”, curiosamente, advém da tradução de um texto do professor francês Gaston Jeze em uma revista de administração pública de 1945<sup>5</sup>, onde o autor designa dois ambientes distintos: O ambiente normativo, ou seja, o plano metafísico que trata dos acontecimentos normativos e o ambiente fático, chamado de fenômeno, pois trata-se do campo dos acontecimentos fáticos. E afirma que o termo se refere única e exclusivamente ao ambiente fático.

O saudoso professor Geraldo Ataliba ensinou que, “Fato Gerador” no campo normativo é chamado de “Hipótese de Incidências Tributária”. Com ênfase em tratar-se de hipótese, pois a norma sempre traz a previsão do que pode ou não ocorrer. Enquanto, no campo fático, esse “Fato Gerador” ganha o nome de Fato Imponível.

A partir daí, crivam-se na doutrina jurídica brasileira, duas principais vertentes, a teoria “Regra Matriz Tributária” batizada pelo professor Paulo de Barros Carvalho e, “Regra Matriz Constitucional Tributária”, pelo Professor, orientador da presente monografia, Roque Antônio Carraza.

Outrossim, é compartilhado entre ambos os elementos componentes, ou critérios, que as são partes em que os intérpretes identificam em todo o texto legal para disciplinar a criação de um tributo, logo, se o texto legal não apresentar 5 (cinco) componentes fundamentais o tributo torna-se incompleto e não pode ser recorrido. Sendo eles: Critério Material, Critério Pessoal, Critério Temporal, Critério Espacial e Critério Quantitativo.

---

<sup>5</sup> Gaston Paul Amedee Jeze FGV BMHS, Jeze, G. P. A. (1945). O fato gerador do imposto. Revista De Direito Administrativo

No que tange ao texto constitucional, extrai-se do art. 155, II, da CF/88<sup>6</sup>, as seguintes hipóteses de incidência previstas para o imposto:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

Cabendo mencionar também as alíneas “a” e “b”, do inciso IX, parágrafo 2º do referido dispositivo constitucional, que determinam como também impositivos pelo imposto a: i. Importação de bem por pessoa que não possua habitualidade em adquirir mercadorias do exterior, e ii. Atividade conjunta de fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou seja, não indicados no Anexo Único da Lei Complementar 116/03 e não tributados pelo ISS.

Por sua vez, o art. 12<sup>7</sup> da Lei Kandir é quem, atualmente, elucida as hipóteses que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS-ST, cabendo ressaltar: i. O

<sup>6</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

<sup>7</sup> “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; VI - do ato final do transporte iniciado no exterior; VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior; IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas; XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; XII - da entrada no

momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; ii. O início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii. A transmissão de propriedade da mercadoria ou título que a represente, quando esta não tiver transitado pelo estabelecimento do contribuinte; iv. O desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, bem como tantas outras mais nas treze previsões expressas no dispositivo.

## 2.1 A incidência do ICMS-ST

Como demonstrado, a substituição tributária aplica-se apenas às mercadorias previstas cumulativamente no Convênio ICMS nº 142/2018 e internalizado em Lei Estadual. Contudo, é essencial frisar que não são todas as operações que envolvem mercadorias sujeitas à ST que, efetivamente são sujeitas ao regime.

Explica-se: cabe à legislação estadual definir as exceções à modalidade de retenção antecipada. A título de exemplo, vale observar a legislação paulista que, em seu art. 264 do RICMS/SP<sup>8</sup>, determina as operações excluídas do regime, vide:

“Artigo 264 - Salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a:

I - Integração ou consumo em processo de industrialização;

II - Estabelecimento paulista, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência;

III - Outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;

IV - Outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição;

---

território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização; XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.”

<sup>8</sup> (SÃO PAULO. SEFAZ. RICMS/2000. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_temas.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx)).

V - Estabelecimento situado em outro Estado.

VI - Estabelecimento ao qual for atribuída, por regime especial, a condição de sujeito passivo por substituição tributária.”

Da leitura do dispositivo colacionado, ressalta-se que: i. Apenas operações com o produto acabado e destinadas à comercialização estarão sujeitas à substituição tributária; ii. Não haverá retenção antecipada sobre operações internas cuja operação subsequente possa valer-se e isenção ou não incidência; e iii. Não ocorrerá em saídas destinadas a filiais atacadistas da mesma empresa, mas somente às varejistas. Por consequência, não haverá substituição tributária quando a operação for destinada ao consumidor final.

Figura 1 - Hipóteses de incidência



Fonte: Elaboração própria

## 2.2 Responsabilidades no ICMS-ST

Imperioso ao presente estudo abordar a definição e distinção entre a figura do contribuinte e responsável tributário, à luz do CTN e da Lei Kandir.

Consoante ao CTN, em seu artigo 121<sup>9</sup>, o contribuinte é definido como o sujeito passivo que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto o

<sup>9</sup> “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;

responsável é aquele cuja responsabilidade decorre de disposição legal, sem que possua relação pessoal e direta com o ato de concreção da hipótese de incidência.

Portanto, o sujeito de direito (sujeito passivo) que responderá pela obrigação tributária não necessariamente coincidirá com a pessoa titular de uma riqueza, nem mesmo com a prática do fato a ela atrelado. Por este motivo, é fundamental a correta identificação dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária para a precisa construção do critério pessoal do conseqüente da norma de incidência tributária.

No âmbito específico do ICMS-ST, a Lei Kandir trouxe, pelo *caput* do artigo 4º<sup>10</sup>, a qualidade de circular mercadorias ou prestar os serviços sujeitos ao imposto com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial para atribuir-se, via de regra, a característica de contribuinte do imposto à pessoa jurídica ou até mesmo física.

Não obstante, o dispositivo trouxe quatro exceções à regra acima, quais sejam: i. A importação de mercadorias ou bens do exterior, por pessoas físicas e jurídicas, para quaisquer finalidades; ii. A tomada de serviços prestados no exterior ou iniciados no exterior; iii. A compra de mercadorias apreendidas ou abandonadas por licitações; e iv. A aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

---

II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm))

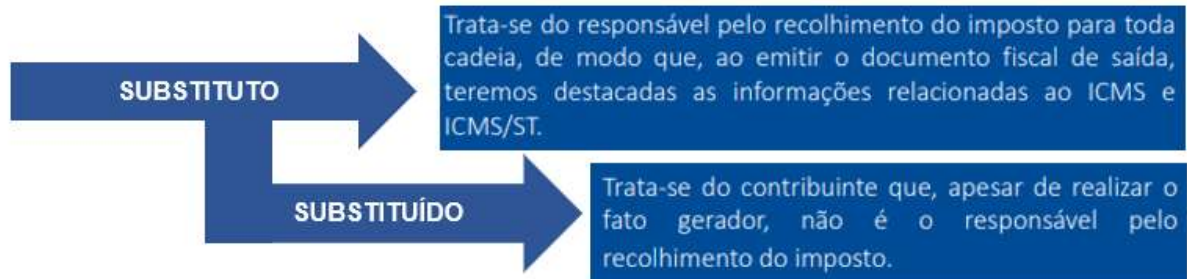
<sup>10</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – Adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização." (BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm).)

Figura 2: Sujeitos da Substituição Tributária



Fonte: Elaboração própria

### 2.3 A não cumulatividade do ICMS-ST

Faz-se de suma importância elucidar que, a incidência do ICMS se dá de maneira plurifásica, ou seja, via de regra, a cada fase da cadeia produtiva – desde o importador ou industrial de base, passando pelas indústrias que transformam a matéria-prima em produtos intermediários e/ou finais, centros de distribuição, filiais comerciais atacadistas e sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, varejistas, até a operação destinada ao consumidor final – haverá a incidência do ICMS.

A não-cumulatividade atribuída ao ICMS, encontra respaldo no inciso I, parágrafo 2º, do art. 155 da CF/88<sup>11</sup> e, pode ser definida como um mecanismo de tributação cuja finalidade reside em inibir a tributação em cascata nas sucessivas operações relacionadas à mesma cadeia econômica, permitindo ao contribuinte deduzir-se do montante recolhido de ICMS em fases anteriores da cadeia produtiva,

<sup>11</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2o O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores por ele ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)).

apropriando-o, de forma justa, como um crédito que reduzirá o saldo a pagar de imposto.

Imperioso mencionar o entendimento do professor, orientador da presente dissertação, Roque Antonio Carrazza<sup>12</sup>, citado no julgamento do RE 574.706/PR:

“A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável.

[...]

O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática.

[...]

Não passa, pois, de uma técnica de tributação, peculiar ao ICMS (que, em absoluto, não interfere em sua base de cálculo), a apuração do saldo devedor (ou credor) – por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços –, que apenas assegura ao contribuinte a fruição do direito constitucional de abater, do quantum do imposto a seu cargo, o ‘montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I, da CF).”

Resta claro que a não cumulatividade garante ao realizador da operação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores, desde que esta não configure uma hipótese de incidência do ICMS, seja por não se enquadrar nas hipóteses previstas no art. 155, II da CF/88, ou por previsão legal do Estado do contribuinte. Isto é, quando a operação subsequente da cadeia econômica não for alvo de tributação pelo imposto, seja pela isenção ou pela não-incidência.

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 364-367.

### **3. MODALIDADES DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST**

Havendo substituição tributária, o sujeito passivo não será o contribuinte – aquele que, como preceituado nos termos do art. 121, I, do CTN, possui relação direta e pessoal com a constituição do fato gerador – mas, sim, o responsável – aquele cuja obrigação advém da lei, não dando causa direta ao fato gerador, a teor do inciso II do referido dispositivo legal.

E com objetivo de aumentar o controle das Administrações Tributárias, os Estados membros da Federação, a figura de contribuinte “substituto” - responsável pela apuração e recolhimento do ICMS relativo à sua operação de saída e operação diversa pertencente à mesma cadeia econômica - e “substituído” - aquele que não terá de recolher o ICMS ao erário, pois ele já fora recolhido ou será recolhido pelo substituto, pode estar em diferentes momentos da cadeia de consumo.

Isto pois, a atribuição de responsabilidade passiva por substituição tributária possui quatro modalidades: i. Antecedente; ii. Concomitante; iii. Subsequente e iv. Diferencial de Alíquotas, como preceitua o §1º do art. 6º da Lei Kandir.

#### **3.1 Substituição tributária antecedente (Diferimento)**

A substituição tributária relativa à operação antecedente, também chamada de “diferimento” ou “substituição para trás”, refere-se à responsabilidade tributária atribuída ao sujeito passivo de recolher o tributo relativo à sua operação e àquelas que lhe antecederam.

É uma espécie de substituição tributária onde há a postergação ou adiamento do pagamento do imposto, realizado por outro contribuinte. O imposto a ser recolhido decorre de uma operação que já ocorreu.

Para fins exemplificativos, pensemos na Indústria 1, produtora de cana de açúcar alcoólicas e estabelecida em São Paulo/SP, que possui como uma de suas clientes a Indústria 2, fabricante de bebidas alcoólicas e que utiliza como insumo a

mercadoria final da primeira fabril.

Com base no artigo 345 do RICMS/SP<sup>13</sup>, redação dada através do Decreto nº 61.104/2015, que concede o diferimento de ICMS para saídas de cana de açúcar destinadas à industrialização de açúcar, o lançamento do ICMS relativo à venda da indústria 1 para a indústria 2 restará diferido para o momento da saída do produto resultante da última industrialização, isto é, a Indústria 2, substituta tributária, recolherá o imposto incidente sobre a sua operação de saída e anterior.

### **3.2 Substituição tributária concomitante**

Por sua vez, a modalidade concomitante ocorre quando há substituição do sujeito passivo, de maneira que a responsabilidade pelo recolhimento da obrigação principal passa a ser de outro contribuinte que não aquele que efetivamente praticou o fato gerador quando ele ocorreu.

Por exemplo, uma prestação de serviço de transporte iniciada por autônomo não paulista para uma empresa no estado de São Paulo, que não possui Inscrição Estadual no Cadastro de Contribuintes da SEFAZ-SP.

Neste caso, ainda que usualmente, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre serviços de transporte é da própria transportadora, pois é ela quem pratica o fato gerador, deverá ser observado o Convênio ICMS 25/90<sup>14</sup>,

---

<sup>13</sup> Artigo 345 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas internas das matérias-primas de produção paulista e subprodutos relacionados no § 4º, destinados à fabricação de açúcar, álcool ou melão, fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento que os receba para fabricação dos referidos produtos em seu próprio estabelecimento.

§ 4º - O diferimento previsto neste artigo aplica-se: 1 – às seguintes matérias-primas de origem agrícola ou florestal: cana-de-açúcar, sorgo sacarino, milho, eucalipto, bem como palha, cavaco e outros resíduos de sua colheita. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art345.aspx>).

<sup>14</sup> “Cláusula segunda. Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural;  
II - ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;

conjugado com o art. 316 do RICMS/SP<sup>15</sup>, e em razão da ausência de Cadastro de Contribuinte de ICMS em território paulista, verifica-se a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo à tomadora de serviços, qual seja, a empresa paulista que contratou os serviços da transportadora não paulista.

### **3.3 Substituição tributária subsequente (Antecipação)**

Essa é a principal modalidade, denominada “subsequente”, ou substituição tributária “para frente”, ou por “antecipação”, onde sujeito da cadeia econômica deverá recolher o ICMS relativo à sua operação, o ICMS próprio, e o imposto relativo aos fatos geradores futuros da referida cadeia, até que a mercadoria seja repassada ao consumidor final, via de regra.

Trata-se da atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto para determinado contribuinte, correspondente às operações subsequentes, em que o tributo está vinculado a fatos geradores futuros, devendo a arrecadação acontecer de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida.

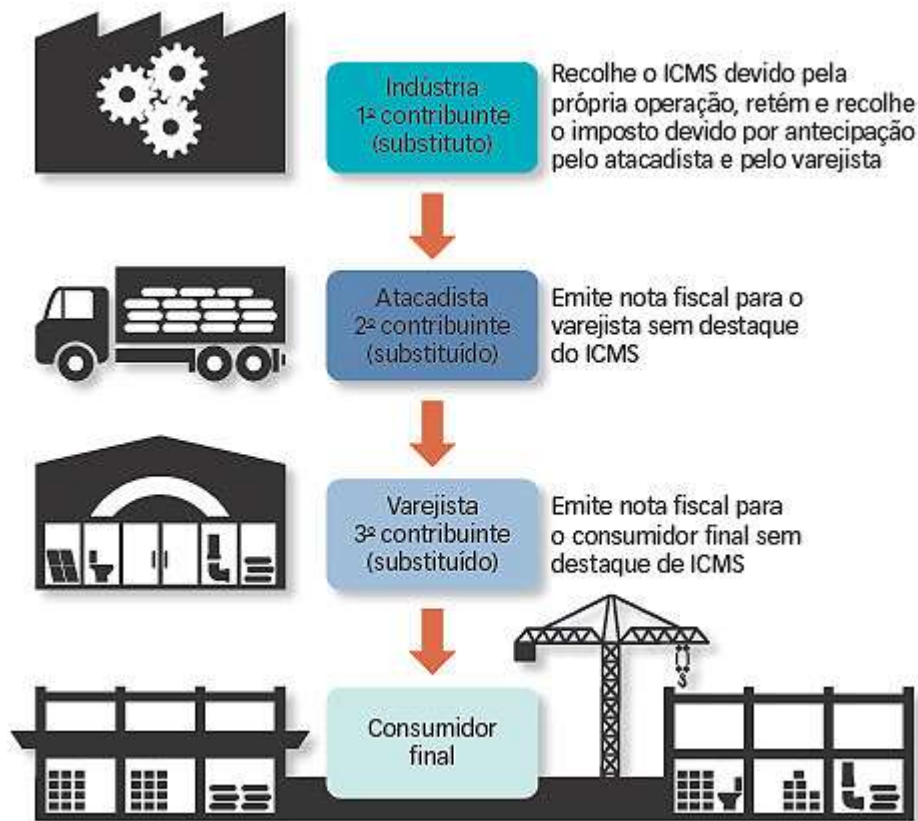
Tal base de cálculo presumida, está prevista no §7º do artigo 150 da CF/88 e, em miúdos, é a presunção da circulação da mercadoria, logo, a ocorrência de posteriores fatos geradores, até que o item chegue ao consumidor final. O sujeito passivo substituto tributário deverá pagar o imposto relativo a todas as etapas subsequentes quando recolher o ICMS relativo à sua operação própria.

---

III - ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna.” (BRASIL. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 25/90. Diário Oficial da União, Brasília, 18 set. 1990. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/CV025\\_90](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/CV025_90)).

<sup>15</sup> “Artigo 316 - Na prestação de serviço de transporte de carga, com início em território paulista, realizada por transportador autônomo, qualquer que seja o seu domicílio, ou por empresa transportadora estabelecida fora do território paulista, inclusive a optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional e não inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço, quando contribuinte do imposto neste Estado, ressalvado o disposto no § 6º (Lei 6.374/89, art. 8º, XXI, Convênio ICMS-25/90, cláusula segunda, com alteração do Convênio ICMS-132/10, e Lei Complementar Federal 123/06, art. 13, § 1º, XIII, “a).” (SÃO PAULO. SEFAZ. RICMS/2000. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_temas.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx)).

Figura 3: Substituição Tributária – Subsequente



Fonte: [supertributacao.blogspot.com](http://supertributacao.blogspot.com)

No entanto, considerando que o fato gerador presumido é uma hipótese, logo, pode vir a não se concretizar por diversos motivos, a modalidade de substituição tributária subsequente é a única que permite o ressarcimento do tributo, como será visto adiante.

### 3.3.1 Substituição tributária subsequente em operações internas e interestaduais

É preciso elucidar, que a sujeição passiva à substituição tributária não decorre de qualidade pessoal do contribuinte, mas da classificação NCM<sup>16</sup>, Nomenclatura

<sup>16</sup> A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é uma Nomenclatura regional para categorização de mercadorias adotada pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai desde 1995, sendo utilizada em todas as operações de comércio exterior dos países do Mercosul. A NCM toma por base o Sistema Harmonizado (SH), que é uma expressão condensada de "Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), que foi criado para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico. Cf. BRASIL. Receita Federal

Comum do Mercosul, da mercadoria circulada ou característica do serviço prestado – ou seja, não importará o regime de tributação ou porte da companhia, mas o tipo de mercadoria que circula.

O Conselho Nacional da Política Fazendária (CONFAZ), com respaldo na Lei Complementar 24/75 e art. 100, IV do CTN, celebra Convênios ICMS, classificados como normas complementares e firmados entre as Unidades Federativas – sendo o mais recente o Convênio 142/18 – para dispor acerca das formas específicas do ICMS-ST em sua modalidade progressiva no território nacional, bem como elencar em seus anexos todos os itens que poderão ser sujeitos à ST.

Assim, apenas as mercadorias relacionadas nos anexos do referido Convênio poderão ser sujeitas à ST em território nacional, a teor de sua Cláusula 7ª, §5º<sup>17</sup>, possibilitando que os Estados que instituíam o regime para as mercadorias arroladas em seus Anexos, cabendo à UF, caso queira, internalizar a norma em seu ordenamento jurídico estadual para que sejam produzidos efeitos, assim também está consoante ao art. 6º da Lei Kandir<sup>18</sup>.

Ressalta-se o pacificado posicionamento do STJ no bojo do AREsp 1.516.171/SP, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que determinou a anulação de Auto de Infração que pretendeu cobrar ICMS-ST incidente sobre operações com combustíveis e lubrificantes, respaldado somente pelo Convênio

---

do Brasil. NCM. [2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>).

<sup>17</sup> Cláusula sétima Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

§ 5º Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI deste convênio.

<sup>18</sup> “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

ICMS 110/07<sup>19</sup>, sem qualquer previsão para tanto em lei estadual.

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97 DO CTN. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA ESTADUAL DE SÃO PAULO INTERNALIZANDO O CONVÊNIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. AGRAVO DA EMPRESA CONHECIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.”<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> BRASIL. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007. Diário Oficial da União, Brasília, 3 out. 2007. Disponível em: [confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](http://confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07).

<sup>20</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AREsp 1.516.171/SP. Relator(a): Napoleão Nunes Maia Filho. Data de Julgamento: 23/06/2020. Data de Publicação: 01/07/2020.

#### 4. BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST

As normas para a determinação da base de cálculo do ICMS, ou em outras palavras foram definidas em âmbito nacional pelo artigo 13 da Lei Complementar 87/96<sup>21</sup>, sendo, via de regra, o valor da operação para as circulações de mercadorias e atividades conjuntas de circulação com prestação de serviços, e o preço do serviço de comunicação ou transporte interestadual ou intermunicipal, ressalvadas as hipóteses discriminadas nos incisos do dispositivo legal.

A composição da base de cálculo do ICMS relativo à operação própria compreende o valor da mercadoria, frete, seguro e demais despesas acessórias, já contabilizado o desconto condicional eventualmente oferecido. Nesse sentido, visto que, o ICMS-ST em modalidade progressiva deve equivaler à soma do imposto que seria recolhido por cada contribuinte e fase da cadeia econômica, a base de cálculo correta deve representar uma estimativa do preço da última operação, destinada ao consumidor final

Para tal, a legislação brasileira prevê quatro modalidades para a formação da base de cálculo: i. Pauta Fiscal; ii. Preço Sugerido pelo Fabricante ou Importador; iii. Preço Final ao Consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente; ou iv. Margem de Valor Agregado (MVA).

---

<sup>21</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem." (BRASIL. Lei Complementar nº 87/1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87)).

#### **4.1 Pauta Fiscal / PMPF**

A Pauta Fiscal ou chamado PMPF, Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final, consiste em uma “média ponderada dos preços ao consumidor final usualmente praticados no mercado considerado.

Nessa modalidade, a própria Administração Pública fixa, para fins tributários, com base em critérios econômicos e em levantamentos de mercado, o preço único ou máximo final daquele produto. Sendo que, os preços fixados são publicados por Portaria, devendo ser aplicados para todas as operações sujeitas à substituição tributária, a teor do art. 8º, §6º, da Lei Kandir<sup>22</sup>.

#### **4.2 Preço Sugerido**

O preço sugerido ocorre, quando as fabricantes ou importadoras sugerem ao Fisco o preço da operação destinada ao consumidor final, condicionado para que produza efeitos o pedido formal elaborado pela entidade, com a juntada de documentos que atestem o preço sugerido, e a internalização da norma na legislação estadual, consoante ao art. 8º, §3º, da Lei Kandir<sup>23</sup>.

A base de cálculo é apurada da mesma maneira feita na Pauta Fiscal, multiplicando-se a quantidade circulada pelo valor unitário sugerido e internalizado em legislação interna.

#### **4.3 Preço final ao consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente**

O Preço Final ao Consumidor, único ou máximo, fixado ou autorizado por

---

<sup>22</sup> § 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.

<sup>23</sup> § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

autoridade competente foi um tabelamento de preços realizado pelo Governo Federal até o final do século XX, para venda ao consumidor.

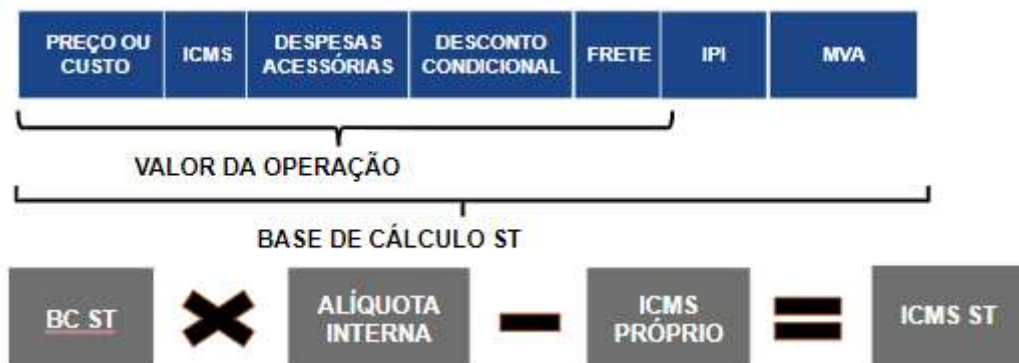
Nessa metodologia, o valor do imposto a pagar era apurado mediante a aplicação da alíquota sobre o resultado da multiplicação do preço fixado pela quantidade circulada.

#### 4.4 MVA / IVA

A Margem de Valor Agregado (MVA) ou o IVA (Índice de Valor Agregado) consiste em um percentual que deve ser acrescido à base de cálculo da operação própria, para que resulte em uma estimativa do preço de venda ao consumidor final.

Esse percentual é determinado a partir da variação do preço de venda do início ao fim da cadeia de um determinado produto sujeito a este regime e são divulgados no Diário Oficial de cada UF. Em São Paulo, por exemplo, os percentuais são publicados por Portarias CAT e devem ser aplicados em todas as operações internas sujeitas à substituição tributária, consoante ao art. 8º, II, “c”, §4º da Lei Kandir<sup>24</sup>.

Figura 4: Base de cálculo ST - MVA



Fonte: Elaboração própria

<sup>24</sup> Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: [...] II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: [...] c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

Menciona-se ainda que, nas operações interestaduais, nas quais a alíquota interna é maior que a interestadual, é utilizada a MVA Ajustada para equalizar os preços no mercado. Ou seja, ocorre a majoração do MVA aplicável às operações interestaduais, em que a alíquota interna seja maior ou igual que a adotada na operação interestadual, com a finalidade de eliminar as distorções decorrentes do impacto da carga tributária inferior na formação da base de cálculo por dentro.

Destarte, uma vez composta a base de cálculo do ICMS-ST por MVA, Pauta Fiscal ou Preço Médio Sugerido pelo Fabricante ou Importador, o imposto deverá ser apurado mediante a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para operações internas sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação própria do substituto, consoante ao art. 8º, §5º, da Lei Kandir<sup>25</sup>.

#### 4.5 Difal-ST

Por derradeiro, fala-se numa quinta modalidade, que seria o diferencial de alíquotas (DIFAL-ST). Que consiste na exigência do recolhimento, ao Estado de destino, do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna da UF destinatária e a alíquota interestadual. Via de regra, o sujeito passivo deve recolher o diferencial de alíquotas apenas nos casos em que o comprador da mercadoria seja consumidor final não contribuinte, a teor da cláusula primeira do Convênio ICMS 93/2015<sup>26</sup>, contudo, o §1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 142/2018<sup>27</sup> também determina a retenção

---

<sup>25</sup> “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: § 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

<sup>26</sup> “Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.” (BRASIL. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. Diário Oficial da União, Brasília, 21 set. 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15))

<sup>27</sup> “Cláusula primeira Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio. § 1º O disposto no caput desta

do ICMS-ST -na modalidade de diferencial de alíquotas - em operações interestaduais que destinem mercadorias sujeitas à substituição tributária por previsão em Convênio ICMS ou Protocolo, destinadas a contribuinte, quando a finalidade do item seja de uso e consumo ou incorporação ao ativo imobilizado.

Nessa senda, a responsabilidade de recolhimento do DIFAL caberá ao remetente, ainda que o destinatário seja contribuinte do ICMS, como se depreende do parágrafo único, cláusula oitava do Convênio ICMS 142/2018. O referido Convênio não dispôs sobre a fórmula correta para cálculo do diferencial de alíquotas, de maneira que se verifica parcela das UFs exigindo a apuração pela “base única” e o restante pela “base dupla” de cálculo. Explica-se: os Estados que determinam a apuração do DIFAL pela “base única” determinam apenas que se aplique a diferença percentual entre as alíquotas internas da UF destinatária e interestadual à base de cálculo de ICMS da operação própria.

Já os Estados que optaram pela “base dupla” estabelecem que a base de cálculo do DIFAL deve ser calculada pela aplicação da fórmula prevista no inciso II, cláusula 14 do Convênio ICMS 52/2017 (revogado pelo 142/2018), vide:

$$\text{ICMS ST DIFAL} = [ (\text{Valor da operação} - \text{ICMS próprio}) / (1 - \text{alíquota interna}) ] \times \text{alíquota interna} - (\text{Valor da operação} \times \text{alíquota interestadual}).$$

---

cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto.” (BRASIL. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018. Diário Oficial da União, Brasília, 19 dez. 2018. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18)).

## 5. LOCAL DA OPERAÇÃO

Faz-se de suma importância elencar a essencialidade do entendimento do local da operação, visto que, o tal local define qual a UF que se apropriará do montante de imposto arrecadado, o local da operação para fins de recolhimento de ICMS fora definido pelo artigo 11 da Lei Kandir<sup>28</sup>, que estabelece, via de regra, o local do estabelecimento cujo fato gerador ocorreu para as operações de circulação de bens, o local de início da prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, o local da prestação de serviços de radiodifusão sonora e de som

---

<sup>28</sup> “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - Tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos; II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12; c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite.

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - Tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

e imagem relativamente aos serviços onerosos de comunicação, e o estabelecimento ou domicílio do destinatário de serviços prestados ou iniciados no exterior.

### 5.1 Alíquotas para operações internas e interestaduais

As alíquotas de ICMS são definidas para cada produto e serviço a que se sujeita, permitindo ao Estado ou Distrito Federal que adote a seletividade do imposto, pois os Estados e o Distrito Federal possuem competência para fixar as alíquotas devidas por operações internas, de acordo com o art. 1º da Lei Kandir<sup>29</sup>. Em São Paulo, por exemplo, a alíquota geral interna é de 18%, com fulcro no art. 34, I, da Lei 6.374/89.

Nas operações internas, em consonância com o art. 6º da Lei Kandir<sup>30</sup>, cabe à lei estadual atribuir para o contribuinte a condição de substituto tributário, relativamente às mercadorias, bens ou serviços circulados em seu próprio território, ou seja, além da previsão da mercadoria nos anexos do Convênio ICMS 142/18, haverá substituição tributária em operações internas somente se houver ratificação de tanto em lei estadual, como já abordado.

Enquanto nas operações interestaduais, diversamente à operação interna sujeita à substituição tributária, cuja regulamentação é disposta em lei estadual, as

---

<sup>29</sup> “Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

<sup>30</sup> “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.” (BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

operações interestaduais possuem suas normas estabelecidas por: i. Convênios ICMS – que, como já visto, são atos firmados pelos Estados e Distrito Federal com o escopo de celebrar normas relativas ao ICMS-ST para aplicação nacional, conforme leitura do art. 100, IV do CTN – e ii. Protocolos - atos assinados por dois ou mais Estados, firmando apenas entre eles normas inerentes à substituição tributária, consoante ao art. 38 do Convênio 133/97.

Figura 5: Tabela de Alíquotas Interestaduais de ICMS – Regra Geral

DESTINO																												
O R I G E M	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12		7	7	12	12	7	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7		12	7	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	12	12	7	7	12		7	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12

Fonte: Editora Econet

Em tempo, no que tange às operações interestaduais, o inciso IV, §2º do art. 155 da CF<sup>31</sup>, atribuiu ao Senado Federal a competência para fixar as alíquotas por intermédio de resoluções de iniciativa do Presidente da República ou um terço dos senadores.

<sup>31</sup> IV - Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;" (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)).

Comenta-se então que, com base nesse dispositivo constitucional, foi publicada a Resolução do Senado Federal 22/1989<sup>32</sup>, a qual determinou a aplicação de duas alíquotas díspares, a depender da UF remetente e UF destinatária, quais sejam: i. 7% - em operações ou prestações realizadas nos Estados da Região Sul e Sudeste (com exceção do Espírito Santo), para as demais UFs, a teor do inciso II, § único, art. 1º; e ii. 12% - às demais operações, consoante ao *caput* do art. 1º.

Contudo, a Resolução SF nº 22/19 não previa distinção de alíquotas para produtos nacionais ou importados, de maneira que cumulou para uma chamada “Guerra Fiscal”, pois juntamente com outras medidas, foi se desenhando um conjunto de benefícios fiscais comerciais no país para as empresas importadoras, em que alguns Estados sem a aprovação prévia do Confaz, ofereciam benefícios fiscais que combinam um diferimento ou suspensão de ICMS no momento do desembaraço aduaneiro, com posterior concessão de créditos fiscais (créditos presumidos/outorgados) sobre o valor das operações de saída, inclusive em relação a operações interestaduais.

Foi então publicada a Resolução SF nº 13/2012, a qual atribui a alíquota de 4% para operações interestaduais que envolvessem mercadorias importadas, conforme *caput* do art. 1º<sup>33</sup>, valendo também para mercadorias industrializadas, cujos

---

<sup>32</sup> “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.” (BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 22, de 1989. Diário Oficial da União, Brasília, 22 maio 1989. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm)).

<sup>33</sup> “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro: I - Não tenham sido submetidos a processo de industrialização; II - Ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

insumos representam um conteúdo de importação superior a 40%, isto é, a parcela importada do produto final equivale ao mínimo de 40% de participação, consoante ao §1º, II, do referido dispositivo.

---

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).” (BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13, de 2012. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 abr. 2012. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm).)

## 6. RESSARCIMENTO E COMPLEMENTO DO ICMS-ST

Uma vez constitucionalizada a substituição tributária pela EC 03/1993, a qual introduziu o §7º do art. 150 da CF/88, muitas discussões surgiram sobre os limites do fato gerador presumido e o que significaria a sua não ocorrência no campo real.

Com vistas a coadunar os procedimentos adotados pelas UFs sobre essa questão, foi celebrado o Convênio ICMS 133/1997, o qual determinou que não caberia a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido conforme o art. 8º da Lei Kandir. Ou seja, o ressarcimento somente se aplicaria caso a operação destinada ao consumidor final de fato não ocorresse, a despeito do seu preço.

Inconformada, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) ajuizou no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4-AL, sob relatoria do Min. Ilmar Galvão, tendo por objeto a referida cláusula, fundamentando que a norma ofendia o §7º do art. 150 da CF/88<sup>34</sup>.

Para a requerente, a figura do “fato gerador presumido” não realizado, previsto no §7º do art. 150 da CF/88, incluía as operações destinadas ao consumidor final ocorridas no campo real, mas cujo preço foi inferior ao presumido, sob pena de recolhimento de tributo maior que o devido.

Por sua vez, o requerido, o Ministro do Estado da Fazenda, afirmava não haver que se falar em direito ao ressarcimento ou complementação por operação com valor inferior ou superior ao presumido, porquanto o instituto da substituição tributária surgiu com o desiderato de tornar a tributação e fiscalização mais práticas, de maneira que revisar a base de cálculo tornaria o sistema infrutífero.

---

<sup>34</sup> 150, § 7º: 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.

O Ministro Relator, ao proferir seu voto vencedor, desenhou a linha temporal da regulamentação da substituição tributária após a promulgação da Constituição Federal em 1988, sustentando que a EC 03/93, em que pese constitucionalizou o regime de retenção antecipada, não o regulamentou, o que somente ocorreu com a Lei Kandir, três anos após.

Esta sim, regulamentou a restituição da substituição tributária em seu artigo 1.096, determinando o ressarcimento do imposto relativo ao fato gerador não realizado. Ademais, assevera que a Lei Kandir também estabeleceu o aspecto temporal do fato gerador presumido, de maneira que o concretizou no momento da saída do item do estabelecimento do contribuinte substituto.

Em razão de tais premissas, afirmou que a regulamentação da substituição tributária através da lei complementar é suficiente, porquanto foi observado o rito previsto na Constituição Federal, bem como somente é aplicada quando ocorrem em campo real os requisitos de adequação, de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito.

Declarada constitucional a norma, o contribuinte passou a se ressarcir do ICMS-ST apenas nas hipóteses em que o fato gerador presumido de fato não ocorreu, previstas pela legislação interna de sua UF.

O Estado de São Paulo, por exemplo, previa a restituição para as hipóteses de: i. Imposto pago a maior, em razão da base de cálculo presumida pela metodologia de Preço Final ao Consumidor, fixado ou aprovado por autoridade competente – findo no final do século XX, como visto; ii. Fato gerador presumido não realizado; iii. Operação que promover ou subsequente abrangida pela isenção ou não-incidência; e iv. Saída destinada a outra Unidade Federativa.

## **7. ASPECTOS PRÁTICOS DA RESSARCIMENTO DO ICMS-ST**

Com a declaração de constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, os Estados de São Paulo e Pernambuco, que previam em sua legislação interna o ressarcimento do ICMS-ST em razão de valor de operação inferior ao presumido, apresentaram as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.675 e 2.777, respectivamente, visando a declaração de inconstitucionalidade das normas internas que permitiam essa modalidade de ressarcimento de ICMS-ST.

Após anos de curso das mencionadas ADIs, houve empate entre a procedência e improcedência das ações, de maneira que os julgamentos foram suspensos, para que fossem realizados de maneira conjunta com o Recurso Extraordinário 593.849, cujo escopo residia em deliberar novamente sobre o conceito de “fato gerador presumido” e o que significava a sua não realização, com reconhecimento de repercussão geral.

Em que pese escopo do RE 593.849 ter sido apenas relativamente à restituição do ICMS-ST, o Ministro Dias Toffoli aplicou o entendimento da provisoriedade do fato gerador e vedação ao enriquecimento ilícito no julgamento do Agravo Regimental no R.E 1.097.998/MG113, que objetivava a complementação do imposto em razão de valor de operação final superior ao presumido.

Portanto, faz-se importante entender quais as hipóteses do direito de Ressarcimento, conforme será feito abaixo. Pondera-se que, considerando que a base de cálculo apurada por Preço Final ao Consumidor caiu em desuso há mais de duas décadas, seus impactos não serão aprofundados neste trabalho.

### **7.1 Fato gerador presumido não realizado**

A não realização do fato gerador presumido consiste na não ocorrência, em campo real, da saída da mercadoria ao consumidor final, isto é, por alguma ocasião, a operação destinada ao consumidor final não ocorreu. Seja por perda, roubo, quebra, extravio, consumo da mercadoria.

## 7.2 Operação abrangida pela isenção ou não-incidência

Adicionalmente, caso a operação promovida pelo substituído ou operação subsequente da cadeia econômica possa valer-se da isenção ou não incidência do ICMS, poderá o contribuinte substituído requerer restituição da parcela retida anteriormente a que se refere. Em São Paulo, tal previsão encontra embasamento no art. 269, III, RICMS/SP<sup>35</sup>.

Para fins de exemplo, pode o contribuinte substituído adquirir mercadorias destinadas à revenda, mas conceder parcela destas a terceiro a título de amostra grátis, operação isenta de ICMS em São Paulo a teor do art. 3º, Anexo I, RICMS/SP<sup>36</sup>. Em razão da referida isenção, é devido o ressarcimento da respectiva parcela de ICMS-ST.

## 7.3 Saída destinada a outra unidade federativa

Como já comentado, via de regra, em operação de saída de mercadoria sujeita à substituição tributária para outra Unidade Federativa, será exigido o ICMS-ST ainda que ele já tenha sido recolhido na UF remetente.

Para que o contribuinte não recolha o tributo relativo ao restante da cadeia em dobro, é permitido que busque o ressarcimento da respectiva parcela junto à Secretaria da Fazenda de seu Estado. Em São Paulo, a previsão encontra-se no art. 269, IV, RICMS/SP<sup>37</sup> e o procedimento de restituição é atualmente regido pela Portaria CAT 42/2018, que instituiu o “Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado”.

<sup>35</sup> “III - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido relativo ao valor acrescido, referente à saída que promover ou à saída subsequente amparada por isenção ou não-incidência;” (SÃO PAULO. SEFAZ. RICMS/2000. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_temas.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx)).

<sup>36</sup> “Artigo 3º (AMOSTRA GRÁTIS) - Saída interna ou interestadual, a título de distribuição gratuita, de amostras de diminuto ou nenhum valor comercial, desde que em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer a natureza, espécie e qualidade da mercadoria (Convênio ICMS-29/90).” (SÃO PAULO. SEFAZ. RICMS/2000. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_temas.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx)).

<sup>37</sup> “IV - do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido em favor deste Estado, referente a operação subsequente, quando promover saída destinada a outro Estado.” (BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)).

## 8. COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS-ST

No bojo do RE 593.849/MG e precedente do Ag. Reg. RE 1.097.998/MG, supramencionados, os Estados editaram a sua legislação interna para exigir o complemento do imposto nos casos em que o preço da operação destinada ao usuário final seja superior ao presumido.

A Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (PGE-SP) publicou o Parecer PAT nº 23/2018, a fim de esclarecer a interpretação da decisão proferida no bojo do RE 593.849 em sua legislação interna, sustentando firmemente, dentre outros pontos, da obrigação do contribuinte substituído de recolher a diferença do imposto, e, caso não observada, incorreria “inadmissível inversão da primazia do interesse público sobre o particular”

A PGE-SP atribuiu ainda à fiscalização que, averigüe para cada contribuinte que requerer restituição de ICMS-ST, praticou-se saídas ao consumidor final com valor superior ao presumido. Nesse sentido, o Estado de São Paulo editou a Lei 17.293/2020 (Pacote de Ajuste Fiscal), que inseriu o artigo 66-H na Lei 6.374/89, e publicou o Decreto 65.471/21, que alterou a redação do artigo 265<sup>38</sup> do RICMS/SP, regulamentando de maneira inicial a complementação do ICMS-ST em território paulista.

Em seguida, editou a Portaria CAT 25/2021, que disciplinou acerca do Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT-SP), o qual estabelece a dispensa da exigência de complementação do ICMS caso o contribuinte varejista também desista de ser ressarcido do ICMS pago a maior.

O Estado de Minas Gerais, no que lhe concerne, promulgou a Lei nº 22.549/17, que inseriu os §§10- A e 10-B no artigo 22 da Lei nº 6.763/75 e RICMS/MG,

---

<sup>38</sup> Artigo 265 - O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda e Planejamento, quando (Lei 6.374/89, art. 66-H, acrescentado pela Lei 17.293/20, art. 24): 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. Decreto nº 65.471, de 14/01/2021. DOE: Executivo: São Paulo, 15 jan. 2021. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/196763>).

introduzindo o dever de complementação do imposto para as hipóteses em que o preço final de venda seja superior ao presumido.

Também publicou o Decreto nº 47.311/17, que inseriu o artigo 21-A<sup>39</sup> no RICMS/MG, para prever a concessão de regimes especiais de metodologia parecida ao do ROT-SP, visando a declaração da definitividade da base de cálculo presumida, ou seja, oportunizando ao contribuinte substituído que não tenha que recolher a complementação do imposto, desde que dispense o direito à restituição.

Nessa linha, o Distrito Federal também aprovou a Lei 6.331/19, que alterou a redação do artigo 26 e inseriu o artigo 26-A<sup>40</sup> na Lei 1.254/96, internalizando em sua legislação o direito ao ressarcimento do imposto e dever de complementação, sendo este último aplicado “exclusivamente ao contribuinte que reivindique a restituição.”

Nesse sentido, diversas Unidades Federativas promoveram alterações em sua legislação interna de modo a objetivar o complemento do ICMS-ST, supostamente respaldadas pelas discussões acerca da complementação que surgiram no acórdão.

<sup>39</sup> “Art. 21-A. Avaliada a conveniência e oportunidade, poderá ser concedido regime especial pelo Superintendente de Tributação, mediante expressa anuência dos contribuintes signatários e aderentes, para estabelecer metodologia de apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, inclusive para prever a sua definitividade, ainda que a base de cálculo da operação a consumidor final se efetive em montante diverso da base de cálculo presumida, hipótese em que não caberá restituição nem complementação do ICMS devido por substituição tributária. Parágrafo único. O regime especial de que trata o caput envolverá, conforme o caso: I - o contribuinte substituído tributário, na condição de signatário, e os demais contribuintes substituídos integrantes da cadeia de circulação das mercadorias, na condição de aderentes; II - o contribuinte substituído exclusivamente varejista, na condição de signatário; III - o contribuinte substituído atacadista e varejista, na condição de signatário, em relação às operações em que atuar como varejista.” (MINAS GERAIS. SEFAZ. RICMS 2002 - SUMÁRIO. DOE, Belo Horizonte, [2022]. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/sumario2002.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.html).)

<sup>40</sup> “Art. 26. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição integral ou parcial do valor do imposto pago no regime de substituição tributária, quando: I - não haja a ocorrência do fato gerador presumido, hipótese em que a restituição é integral; II - se verifique que, na operação realizada com o consumidor ou usuário final, ficou configurada obrigação principal de valor inferior à presumida, hipótese em que a restituição é parcial. II - fica acrescido o art. 26-A, com a seguinte redação:

Art. 26-A. No regime de substituição tributária, quando se verifique que a base de cálculo presumida é inferior à da operação realizada com o consumidor ou usuário final, é devido ao Distrito Federal o imposto decorrente desta diferença.

§ 1º A responsabilidade pela apuração e recolhimento do imposto de que trata o caput é do contribuinte substituído.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente ao contribuinte que reivindique a restituição de que trata o art. 26.” (DISTRITO FEDERAL. Lei nº 6.331, de 16 de julho de 2019. Brasília, DF: DODF, n. 133, 17 jul. 2019. Disponível em: [www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=6331&xtAno=2019&txtTipo=5&txtParte=#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%201.254,ICMS%20e%20dá%20outras%20providências](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=6331&xtAno=2019&txtTipo=5&txtParte=#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%201.254,ICMS%20e%20dá%20outras%20providências)

Contudo, não há qualquer decisão no referido Recurso Extraordinário que autorize tal conduta. Inclusive, a esse respeito, o Estado de Minas Gerais opôs Embargos de Declaração visando um posicionamento do Supremo Tribunal Federal especificamente sobre o dever de complemento do imposto, sendo prontamente rejeitados pelo Ministro Edson Fachin, consoante à ementa:

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. [...] 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.

Considerando que a tese firmada pelo Tema 201 não menciona o dever de compensação, bem como há confirmação pelos Embargos de Declaração acima referidos que a referida matéria é alheia ao RE 593.894, é certo afirmar que não há evidência alguma que tal conduta foi permitida pelo STF, em que pese os trechos do acórdão que a mencionam.

Não bastasse isso, o artigo 150, §7º da Constituição Federal é categórico ao assegurar a restituição do imposto caso o fato gerador presumido não se realize, de maneira que não menciona em momento algum o dever de complementação deste, sendo tal premissa aplicável também ao artigo 10 da Lei Kandir.

Não se pode afirmar, como quer PGE-SP, que haveria uma inversão da primazia do interesse público sobre o particular ao se impedir a exigência da complementação do imposto, mas sim a esmerada observância aos preceitos constitucionais;

Como previamente explicitado, a Unidade Federativa possui a responsabilidade de fixar os parâmetros para a composição da base de cálculo da operação sujeita à substituição tributária progressiva, de modo que analisa o valor das operações finais e fixa a presunção aplicável a cada mercadoria, além de possuir tecnologias suficientes para fiscalizar os efetivos valores de saída de cada item para adaptar sua legislação.

O Estado fixa como bem entender a metodologia de composição de base de cálculo, cabendo ao substituído varejista apenas aceitá-la. Quando este praticar operação sujeita à substituição tributária em preço inferior ao presumido, é direito constitucionalmente garantido o ressarcimento do quantum pago a maior, contudo, não há direito que assista a Unidade Federativa para exigir a complementação.

O Estado de São Paulo, por exemplo, deseja cobrar retroativamente a complementação do ICMS aos contribuintes que optarem por não aderir ao ROT, consoante ao art. 7º-A, §2º da Portaria CAT 25/2021, em combinação com o art. 5º das Disposições Transitórias da Portaria CAT 42/2018 e o art. 265 do RICMS/SP129.

Portanto, é possível verificar uma manobra dos Estados para evitar que os contribuintes solicitem o ressarcimento do ICMS-ST – um direito constitucionalmente garantido, por vinculá-lo ao dever de uma complementação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por escopo analisar com completude a sistemática da substituição tributária, abordando, em especial, as possibilidades de Ressarcimento e, inclusive, apontando a inconstitucionalidade na exigência de seu complemento, caso a operação destinada ao consumidor final seja superior à base de cálculo presumida, a partir de uma pesquisa bibliográfica respaldada por texto legal e decisões de tribunais superiores.

Conclui-se que a Constituição Federal é precisa ao dispor, em seu art. 150, §7º, da possibilidade única de ressarcimento caso o fato gerador presumido não se conclua, visando resguardar o direito do contribuinte de não recolher tributo a maior, cumprido o objetivo geral deste estudo.

Os objetivos específicos foram atingidos pelo estudo do §7º do art. 150 da CF/88, das decisões do Supremo Tribunal Federal e a conceituação da figura do fato gerador presumido atribuída pelos Ministros. À época do julgamento da ADI 1.851- 4/AL, foi decidido pela definitividade da presunção do fato gerador, de maneira que pouco importava o valor da última operação de venda da cadeia. Todavia, esse entendimento foi alterado pelo julgamento do RE 593.849/MG, o qual estabeleceu o fim da definitividade outrora definida.

Destarte, pressupor o dever de complementação, por uma interpretação extensiva do dispositivo constitucional, inviabiliza o desiderato inicial da normativa, porquanto os Estados estão usufruindo do suposto direito à complementação para refrear os pedidos de ressarcimento por parte dos contribuintes substituídos, necessariamente vinculando às duas medidas e até mesmo prevendo a instauração de fiscalizações para as entidades que buscam efetivar seu direito constitucional à restituição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Presidência da República, [1985]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 28 out. 2022. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Constituição. *ADCT de 1988*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct\\_1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct_1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 3, de 1993*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, Seção 1, p. 3209, 18 mar. 1993. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1993/emendaconstitucional-3-17-marco-1993-354966-norma-pl.html>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Brasília, DF: Presidência da República, 9 jan. 1975. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 25/90. *Diário Oficial da União*, Brasília, 18 set. 1990. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/CV025\\_90](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/CV025_90). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. PROTOCOLO ICMS 28, DE 5 DE JUNHO DE 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1 jul. 2009. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt028\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt028_09). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICMS 52, DE 7 DE ABRIL DE 2017. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 abr. 2017. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICM 66/88. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. *Diário Oficial da União*, Brasília, 21 set. 2015. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007. *Diário Oficial da União*, Brasília, 3 out. 2007. Disponível em: [confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110\\_07](http://confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110_07). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICMS 133/97. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2 jan. 1998. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97). Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 dez. 2018. Disponível

em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142\\_18](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. IBGE. Brasil em síntese. Comércio. Disponível em: <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/comercio.html>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Lista de Bens sem Similar Nacional (Lessin). 28 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/estrategia-comercial/lista-de-bens-sem-similar-nacional-para-efeitos-da-resolucao-13-2012-do-senado-federal>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. NCM. [2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 13, de 2012. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26 abr. 2012. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Resolução nº 22, de 1989. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 maio 1989. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AREsp 1.516.171/SP*. Relator(a): Napoleão Nunes Maia Filho. Data de Julgamento: 23/06/2020. Data de Publicação: 01/07/2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*. Relatora: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 15/03/2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *RE 1097998 AgR*, Relator(a): DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 07/08/2018. Data de Publicação: 05/09/2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *ADI 1.851-4/AL*. Relator(a): Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 08/02/2002. Data de Publicação: 22/11/2002.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *RE 593.849/MG*. Relator(a): Edson Fachin. Data de Julgamento: 19/10/2016. Data de Publicação: 21/10/2016. p. 53.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Seg. Emb. Decl. RE 593.849/MG*. Relator(a): Edson Fachin. Data de Julgamento: 08/11/2017. Data de Publicação: 13/11/2017.

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 6.331, de 16 de julho de 2019*. Brasília, DF: DODF, n. 133, 17 jul. 2019. Disponível



PERNAMBUCO. SEFAZ. Fórmula da MVA Ajustada. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/Substituicao-Tributaria/Paginas/Formulada-MVA-Ajustada.aspx>. Acesso em: 28 out. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Optantes por CNAE UF e município – Simei. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.app/EstatisticasOptantesPorCNAE.aspx?tipoConsulta=1&anoConsulta=>. Acesso em: 28 out. 2022.

RIO DE JANEIRO. Secretaria da Fazenda. *Manual ST: versão 6.0*. Rio de Janeiro: Governo do Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: [www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/informacao/icms/substituicao\\_trib/Manual%20ST%20v3-27-03-2016%20editado.pdf?lve](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/informacao/icms/substituicao_trib/Manual%20ST%20v3-27-03-2016%20editado.pdf?lve). Acesso em: 29 out. 2022.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo, 2020.

SÃO PAULO. Decreto nº 65.471, de 14/01/2022. DOE: Executivo: São Paulo, 15 jan. 2022. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/196763>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.374, de 01-03-1989*. São Paulo, SP: ALESP, 2 mar. 1989. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_6374.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_6374.aspx). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020*. São Paulo, SP: ALESP, 16 out. 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Procuradoria de Assuntos Tributários. *Parecer PAT nº 23/2018*. Disponível em: [www.pge.sp.gov.br/TEMP/05f97202-a951-4f57-812a-2910c6630ec6.pdf](http://www.pge.sp.gov.br/TEMP/05f97202-a951-4f57-812a-2910c6630ec6.pdf). Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria CAT Nº 126 DE 16/09/2011. DOE, São Paulo, 17 set. 2011. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=170723>. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria CAT 42, de 21-05-2018. DOE, São Paulo, 22 maio 2018. Disponível em:

<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat422018.aspx>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. PORTARIA CAT 68, DE 13-12-2019. *DOE*, São Paulo, 17 dez. 2019. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-CAT-68-de-2019.aspx>. Acesso em: 29 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria CAT Nº 25 DE 30/04/2022. *DOE*, São Paulo, 1 maio 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=413645>. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria CAT Nº 48 DE 29/07/2022. *DOE*, São Paulo, 30 jul. 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=417958>. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. Portaria CAT Nº 10 DE 12/02/2007. *DOE*, São Paulo, 13 fevereiro 2007. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=168523>. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Resposta à Consulta Nº 17739 DE 11/10/2018*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=380742>. Acesso em: 28 out. 2022.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. RICMS/2000. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind\\_temas.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx). Acesso em: 29 out. 2022.