

FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS ESUDA

**NÚCLEO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Autora: Bárbara Jacintho Freire.**

**Orientadora: Profª. Drº. Patrícia Barbosa Leão**

**Recife**

**Outubro/ 2014**

**BÁRBARA JACINTHO FREIRE**



**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando como parte das atividades e requisito parcial da obtenção de titulo de Pós Graduação no curso de MBA em Gestão Tributária pela Faculdade de Ciências Humanas ESUDA.

**Orientadora: Profª Drª Patrícia Barbosa Leão.**

**Recife**

**Outubro/ 2014**

FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS ESUDA

**NÚCLEO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**Bárbara Jacintho Freire**

**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentando como parte das atividades e requisito parcial da obtenção de titulo de Pós Graduação no curso de MBA em Gestão Tributária pela Faculdade de Ciências Humanas ESUDA.

Aprovada em:­\_\_\_/\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nome do Professor Orientador

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nome do Professor

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nome do Professor

**Recife**

**Outubro/ 2014**

**RESUMO**

Neste presente trabalho trata-se de uma pesquisa teórica da substituição tributária dos seus aspectos e de suas constitucionalidades. Com a finalidade de pesquisar e analisar as normas e/ou leis, na qual, regulamentam arrecadações dos tributos (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial), e seus aspectos históricos com intuito de mostrar as normas reguladoras da matéria envolvida. A metodologia utilizada foi à pesquisa bibliográfica para obter um embasamento teórico, de forma legal, sendo baseado pelas normas jurídicas, como principio mostrar os disciplinamentos na Constituição Federal, enfatizando assim a legislação infraconstitucional, citada em boa parte do disciplinamento, a sujeição passiva da substituição tributária, sempre primando sobre a cobrança do ICMS. Faz-se um detalhamento necessário sobre as obrigações tributárias, assim considerando o sujeito passivo direto, o fato gerador e a base de calculo presumido. São aplicados vários fatos legais, na interpretação legal. Sendo ela, a antecipação do pagamento do crédito do ICMS a titulo da substituição tributária, nos casos incorridos, em que, o imposto apurado esta sujeita a operação e a restituição da previsão legal, casso não tenha o fato gerador presumido.

**Palavra-Chave: Substituição Tributária, Aspectos Constitucionais e Legais, Fato Gerador.**

**ABSTRACT**

In this work it is about a theoretical study of the tax substitution of its aspects and its constitucionalidades. With a view to investigate and analyze the rules and / or laws, in which, regulate collections of taxes (tax, fee, benefit charges, compulsory loans and special contribution), and its historical aspects with the aim of showing the regulatory standards of matter involved. The methodology used was the literature to obtain a theoretical foundation, legally search being based down in law, as a principle show disciplinamentos the Federal Constitution, thus emphasizing the constitutional legislation, mentioned in much of the disciplining, passive subjection of replacement tax, always focusing on the ICMS. It is a necessary detail about the tax obligations, thus considering the direct taxpayer, the taxable event and the basis of presumed calculation. Various legal facts are applied in legal interpretation. Being her, the anticipation of the payment of the credit of ICMS tax substitution title, incurred in cases where the tax calculated is subject to the operation and the return of cool weather, casso not have the presumed taxable.

**Keyword: Tax Substitution, Constitutional and Legal Aspects, Fact Generator**

**SUMÁRIO**

1. **INTRODUÇÃO** 7
2. **REFERÊNCIAS TEÓRICAS** 8
   1. **CAPITULO – I PRINCIPAIS ELEMENTOS DAS OBRIGAÇÕES NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**
      1. O ESTADO E OS TRIBUTOS 8
      2. TRIBUTOS 9
      3. ESPÉCIES DOS TRIBUTOS 10
      4. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS 13
   2. **CAPITULO – II SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**
      1. CONCEITOS 14
      2. ASPECTOS DOUTRINÁRIOS 16
      3. CONSTITUCIONALIDADE 17
      4. MODALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 18
      5. SUJEITO DAS OBRIGAÇÕES
         1. SUJEIÇÃO ATIVA 21
         2. SUJEIÇÃO PASSIVA 22
         3. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 22
         4. SUJEITO PASSIVA DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA 22
      6. FATO GERADOR
         1. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 23
         2. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA 23
      7. BASE DE CÁLCULO
         1. BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 24
         2. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA 25
      8. ALÍQUOTA 26
3. **CONSIDERAÇÕES FINAIS** 27
4. **REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS** 28
5. **INTRODUÇÃO**

Neste presente estudo, visa identificar os seus principais aspectos jurídicos de suas responsabilidades na substituição tributária na área do ICMS. Que teve a necessidade de analisar as normas em seus aspectos históricos até que fosse almejada, de forma que, a lógica executada por vários diplomas legais que fala sobre a matéria.

Através da Secretaria da Fazenda, os Estados buscam métodos que garanta as cobranças dos tributos com êxito e que a fiscalização facilite de forma efetiva as obrigações fiscais executadas pelos contribuintes.

Para Santana (2003, p.80) relata: “Ao exercer função tributária, a administração pública interfere no patrimônio das pessoas” e também,” [...] os tributos sejam eles quais forem, refletem na vida das empresas como limitador ao desenvolvimento [...]”.

A substituição tributária, é um fenômeno pela qual recolhe o imposto devido, sem ser o contribuinte, uma terceira pessoa, e por lei, é aplicada pelo sujeito passivo da obrigação principal.

Pelo nosso ordenamento jurídico, a substituição tributária tem-se as seguintes formas: a progressiva e a regressiva.

Na substituição tributária progressiva acontece a antecipação do evento tributário, em seus critérios temporal e/ou material, ou seja, é a antecipação do pagamento do tributo.

E a substituição tributária regressiva, ocorre quando um determinado contribuinte adquire um produto do outro contribuinte, ficando assim, responsável no pagamento do tributo devido pelo substituído, neste caso ocorreu um adiantamento do pagamento do imposto para a seguinte etapa que é o fato gerador.

Este artigo cientifico, tem como propósito abordar mais o assunto de forma transparente e objetiva, bem como restringir mais os aspectos principais da sujeição passiva: os aspectos constitucionais, histórico, forma e base de cálculo, seu ressarcimento e sua aplicabilidade, visto que, possa esclarecer as dúvidas sobre a substituição tributária.

1. **REFERÊNCIAS TEÓRICAS**
   1. **CAPITULO I – PRINCIPAIS ELEMENTOS DAS OBIRGAÇÕES NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**
      1. O ESTADO E OS TRIBUTOS

Para a sociedade, a evolução humana se deu de forma agrupada para atingir seus interesses. Há séculos atrás a.c. o homem entendeu a necessidade da sobrevivência nas comunidades.

A vida do homem na sociedade necessitou de instituir uma entidade, devendo sempre estar suficiente suprir a necessidade da comunidade. Com isso surge o Estado, que tem por finalidade realizar bens comuns, desenvolvendo várias atividades para suprir a necessidades publicas.

Essas atividades tem por obtenção recursos financeiros, convertidos em obras e serviços em benefício a sociedade. Vale salientar que essas atividades econômicas não faz parte da atividade financeira, pois não é própria do Estado.

Basicamente, o Estado exerce uma atividade financeira em três momentos: 1- a arrecadação de dinheiro; 2- na administração; e o 3- a aplicação da arrecadação na realização nas obras ou servidos na sociedade.

Machado (2010, p. 56), “Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins”.

Sendo assim, estes recursos transforma-os em atividades de benefícios a sociedade, surgindo assim à tributação. O Modo mais eficaz de arrecadação financeira para o Estado é através dos instrumentos de sustentação a sociedade capitalista. Sendo essa e outras, o estudo da tributação, antes vinculada ao Direito Financeiro, constitui hoje um dos ramos da ciência jurídica.

Na Constituição Federal de 1988, no artigo 18 relata que: ”a organização politico-administrativa da Republica Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Para manter sua autonomia, o Estado tenta exercer suas atividades econômicas e politicas. Pois a necessidade de recursos financeiros, nas quais é repassada a população as prestações de contas destes serviços. As áreas que mais necessita desses recursos são: saúde, educação e segurança.

Meirelles (2006, p. 90), relata que:

Autonomia é prerrogativa política outorgada pela Constituição a entidades estatais internas (Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para compor seu governo e prover sua Administração segundo o ordenamento jurídico. É a administração própria daquilo que lhe é próprio.

Em sua atividade financeira, o Estado não poderá ser uma atividade final, pois sua função é atividade meio, e na função de arrecadar também não é uma função principal, pois existe uma correta responsabilidade nos recursos na administração. Portanto essas atividades serão classificados como: receita, gestão e despesa. Entretanto, o Sistema Tributário Nacional está vinculado a atividade financeira ao Estado, no objetivo de vincular na receita pública.

Ao longo dos anos o assunto Tributação começou a ser tratado por todas as novas constituições. Como por exemplo, a Lei 5.172/66, que trata-se das normas da CTN (Código Tributário Nacional), que rege o Sistema Tributário Nacional.

No Artigo 3° da Lei 5.172/66 do Código Tributário Nacional, afirma que, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme a Citação feita, o pagamento dos tributos independe daquela que está pagando, pois quem paga faz parte da imposição legal.

Para entendermos melhor, fazemos uma pequena análise dessas obrigações tributárias.

* + 1. OS TRIBUTOS

Mediante ao Código Tributário Nacional, em seu artigo 3°, define-se como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para entendermos melhor este conceito, poderemos dizer que o tributo, em regra geral, é todo o pagamento compulsório, em moeda, cuja obrigação é extinção das obrigações tributárias; sua natureza não constitui a sansão do ato ilícito. Portanto o pagamento do tributo não se aplica para punir, mas está instituída em lei que só existe a obrigação do pagar o tributo se a norma jurídica estabelecer uma obrigação.

No art. 150, da Constituição Federal de 1988, inciso I, relata que o tributo só pode ser exigido pela lei que a estabeleça, obedecendo o principio do legalidade.

O Código Tributário Nacional, em seu art.4 relata que:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O artigo citado estabelece que é o fato gerador que determina o tributo, sendo este de não muita importância em classificar a denominação adotada pela Lei ou os produtos destinados ao contribuinte não pode decidir a arrecadação em quanto a distribuição dos produtos, o ICMS é de competência do Estado. Quando existir a ocorrência do fato gerador, ocorrerá a obrigação de recolher os tributos.

Para melhor entendimento, faremos uma análise das espécies dos tributos.

* + 1. ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O Estado precisa de recursos para garantir o bom funcionamento das suas atividades. E os recursos são proveniente da arrecadação dos tributos, tanto como pessoas físicas como jurídicas, pela qual são chamadas de contribuintes.

Na Constituição Federal de 1988, no art. 145, I a III, classificam-se as espécies de tributos em três tipos: impostos, taxas contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 a 195).

1. *Imposto:*

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 16°, define-se Impostos como: “O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Nesta definição poderemos dizer que é uma obrigação a pagar não precisa que o Estado tenha prestado serviço ao contribuinte ou a oferecido. Para Chieregato (2003, p 22), “os impostos decorrem de situação independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”. Neste caso o Estado não precisaria justificar a cobrança dos impostos, pois os mesmos independe do pagamento do imposto ainda que realizem algo para o contribuinte.

Segundo Fabretti (2007, p. 11) “trata-se de um tributo não-vinculado a nenhuma atividade dos entes federativos em relação direta ao contribuinte. Este paga compulsoriamente o imposto, mesmo que não utilize nenhum serviço público”

A característica principal do imposto é ser um tributo não-vinculado, na qual, os produtos de sua arrecadação, independente de sua especifica situação a ser cobrado, é utilizado para manter as despesas estatais gerais.

Conforme a Constituição Federal de 1988, no artigo 145 trata-se dos Impostos que poderão ser instituídos pela União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, e no § 1 comenta que esses impostos são cobrados conforme a economia do contribuinte.

Pode-se exemplificar como imposto os seguintes tributos:

1. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
2. Imposto sobre a Exportação (IE)
3. Imposto sobre a Importação (II)
4. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
5. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
7. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
8. Imposto sobre
9. Operações de Crédito (IOF)
10. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
11. Imposto sobre Transmissão de Bens Inter-Vivos (ITBI)
12. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
13. INSS Autônomos e Empresários
14. INSS Empregados
15. INSS Patronal
16. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

Nos exemplos citados, o imposto é cobrado de acordo com cada especificação.

1. *Taxa:*

No artigo 77, do Código Tributário Nacional, conceitua taxas, como:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Conforme a definição, a taxa é uma espécie de tributos que regulamenta o poder de policia (segurança, tranquilidade na comunidade, etc.), ou a utilização de serviços públicos especifico e divisível.

Então, o Estado pode cobrar taxas, no momento que prestam ou colocam serviços para a população, isso caso, a taxa for instituída por lei.

São exemplos de taxa os seguintes tributos:

1. Taxas de recolhimento de lixo urbano;
2. Pedágios em rodovias estatais;
3. Taxa de esgoto.

Entende-se que, as taxas de serviços têm vinculo com o tributo, pois a sua cobrança depende de alguns serviços públicos.

Amaro (2010, p. 53), relata que: “O fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.”

1. *Contribuição de Melhoria:*

No Código Tributário Nacional, em seu artigo 81, diz que:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

No texto acima, trata-se de cobranças ao custo das obras públicas, que valoriza os imóveis dos proprietários, tem como limite total a soma a ser cobrado na despesa com o individuo.

Citemos como exemplo, a cobrança do município uma construção de uma praça que traria valorização do imóvel. Para que a contribuição seja cobrada é preciso que obedeça alguns requisitos instruídas em Lei**.**

1. *Empréstimo Compulsório:*

Na Constituição Federal de 1988, no artigo 148, I e II, define-se Empréstimo Compulsório:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Para este tipo de modalidade, conclui que este tipo de natureza pode-se instituir em caráter extraordinário, por meio de uma lei que dar-se-á instituição.

1. *Contribuições Especiais:*

Define-se Contribuições Especiais, artigo 149 da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Essas contribuições sociais são destinadas ao financiamento do setor da ordem social. Com a atuação desta modalidade, o Estado destina-se para as seguintes áreas: meio ambiente; ciência e tecnologia; seguridade social; família, crianças, adolescentes e idosos; proteção ás terras e bens dos índios;e educação, cultura e desporto.

* + 1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação Tributária é um vinculo jurídico pela qual o Estado, com base nas legislações tributárias pode-se exigir uma prestação positiva ou negativa.

Para Machado (2010, p. 150) define que a obrigação tributária é:

A relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer ou de tolerar algo no interesse a arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

No artigo 113 da CTN podemos classificar as obrigações tributárias como: Principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A Obrigação Principal tem como objeto pagar tributos e as Obrigações Acessórias tem como obrigação de fazer: emissão de notas fiscais, de não receber mercadoria sem a documentação exigida, emeplo: admitir e fiscalizar livro e documentos.

* 1. **CAPITULO II – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**
     1. CONCEITO

A Substituição Tributária é um instituto pelo qual o Estado transfere a responsabilidade de recolher impostos a terceiros, que não participa do fato gerador. E é também uma das formas de arrecadação de aplicação à legislação do ICMS (Imposto Estadual sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), que é estabelecida pelo legislador a antecipação do imposto em relação a operação sucessiva, elegida pelo sujeito passivo do substituto tributário.

Para o autor SANTOS (2008, p.23), afirma que:

Contribuinte substituto é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto e contribuinte substituído é aquele que dá a causa pelo fato gerador, mas a legislação o dispensa do recolhimento, pois, atribui ao substituto essa obrigação.

No entanto, a substituição tributária, no ponto de vista do Estado, diminuir a sonegação, facilitaria a arrecadação, com o intuito que no Direto Nacional tenha a finalidade de praticar a arrecadação, sendo um dos motivos de instrumento revolucionário na tributação para o contribuinte.

Para facilitar, a substituição tributária, é uma atividade fiscalizadora que traz consigo alguns casos contrários, tais como: o fato gerador que nem sempre se realiza, por diversos motivos, como a perda da mercadoria vencida no seu prazo, em consequência de furtos ou por motivos diversos.

De Acordo com CARDOSO (2004, p. 39):

Da mesma forma como foi instituída a substituição tributária no direito comparado, deu-se a sua implantação no direito pátrio. Devido ao interesse na arrecadação e mediante a utilização de formas cada vez mais práticas e ao mesmo tempo eficazes, o direito tributário brasileiro adotou a figura antes instituída em outros países e, conforme veremos adiante, com os mesmos requisitos. Atribui-se, portanto, a um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária embora

não de forma pessoal e direta, por meio de lei, a obrigação de recolher tributos e, cada vez mais, antes mesmo da ocorrência do fato imponível. [...]

Considerando o principio da constitucionalidade, descrita no artigo 145, quando antecipa a carga dos tributos momentos antes da ocorrência do fato gerador, considera-se que o fenômeno foi repercutido, pois a ideia é determinar a responsabilidade anterior ao recolhimento dos terceiros, que não impedirá estes possam ter a relação com o substituído, de tal maneira que esses encargos fossem repassados de tal forma pelo custo do produto vendido.

Na Constituição Federal, pelo artigo 150, § 7°, relata que:

Art. 150 [...]

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

Então, a Substituição Tributária é um dispositivo Ca Constituição Federal que determina que as responsabilidades que as empresas deverão assumir no recolhimento do imposto em substituição a outro sujeito passivo.

A expressão citada ST e CF, ganha uma validade maior com a Lei Complementar n° 87/96, pois se observa que com a publicação desta Lei houve uma anuência maior com a ST, que vem para ajudar o fisco, para sim diminuir a evasão fiscal e assim facilitando o poder de fiscalizar as empresas.

* + 1. ASPECTOS DOUTRINARIOS

A responsabilidade tributária, por força da lei, se constitui de forma total ou parcial a pagar suas obrigações tributárias do sujeito passivo (não contribuinte) de garantir ao fisco o recolhimento do tributo que poderá se tornar um pouco mais difícil quando um individuo é considerada sujeito passivo.

A respeito da constitucionalidade do regime da substituição tributária explica Mattos (2006 *apud* GAIA, 2008, p. 4):

Mesmo após o advento da Emenda Constitucional 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, permitindo à lei instituir regime de substituição tributária „para frente‟ (progressiva), continua entendendo a maioria da doutrina (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Mello, entre outros), que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária „para trás‟ (regressiva), que sempre teve conhecida sua constitucionalidade (CTN, arts. 121 e 128).

Sustenta, porém, a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros), que, ao ser assegurada a „imediata e preferencial restituição‟ do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram definitivamente superadas as inconstitucionalidades então argüidas. Com efeito, assim dispôs aquele preceptivo (art. 150, parágrafo 7º da CF/88):

“A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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.‟

De acordo com as normas tributárias em relação á regra matriz de incidência, é de transferir a obrigação fiscal do sujeito ao fato gerador para outra pessoa. Tão qual que este fenômeno que se encontra no Código Tributário Nacional em seu artigo 128, que nos diz: ”[...] a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter subjetivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

* + 1. CONSTITUCIONALIDADE

Para melhor compreensão da substituição tributária, nos processos e fenômenos, verifica-se que em que área do direito tributário, trata-se de fatos jurídicos e dos tributos da matéria em questão.

Conforme for estabelecida e implantada pelas unidades Federativas, a substituição tributária deverá ser instituída pela Constituição federal por meio da legislação infraconstitucional, isto é, através de convênios e protocolos vibrados entre os secretários da Fazenda Estadual.

O regime da substituição tributária para frente, em sua função doutrinária, instituída pela Emenda Constitucional 03/93, a evasão fiscal fez diminuir a aplicação facilitando a fiscalização, conforme diz a Constituição Federal, artigo 150, parágrafo 7°:

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.

Tendo em vista desses problemas, a substituição tributária aponta algumas controvérsias como jurídicas e estudioso, muitos defende a inconstitucionalidade, porque não será possível a cobrar impostos antes de ocorrer o fato previsto em lei o denominado fato gerador, chamando-o assim por causa da ocorrência que geraria uma obrigação, do sujeito passivo (contribuinte) e do sujeito ativo (Estado).

Neste sentido AMARO (2010, p.295):

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária *traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar [...].

Portanto, a tributação é um dos instrumentos de técnica permitida pelos contribuintes, facilitando a arrecadação.

No entanto, essa não pode ser livremente utilizada, pois desvincularia por completo a relação do responsável para com o contribuinte originário da obrigação principal e, em última análise daquele com o próprio núcleo material de incidência prevista no texto constitucional. Nesta hipótese, ocorreria uma extrapolação da competência outorgada ao ente político para tributar, na medida em que a lei de imposição, através de um artifício legal, transmudaria não apenas a sujeição passiva, mas também a própria materialidade do tributo.

Por fim, a lei complementar da Constituição Federal, que regulamenta a substituição tributária, de acordo com o artigo 155, parágrafo 2°, XII, b, comenta que:

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

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

* + 1. MODALIDADES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo co a Lei Complementar 87/96, há três tipo de substituição Tributária, pela qual também conhecida como Lei Kandir, informa que o legislador atribui ao contribuinte a responsabilidade do pagamento dos impostos devidos sejam elas:

1. Antecedentes – Também conhecida como para trás ou regressiva, esta lei é atribuída ao adquirente pelo pagamento do imposto de serviço ou mercadoria imposta na operação anterior. Conforme Ávila (2007, pag. 253):

na substituição tributária para trás, como o fato gerador ocorreu no passado, há um adiamento do tributo. O crédito é exigido em um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador. Há um diferimento do pagamento do tributo. O fato ocorreu, mas o pagamento é adiado. Neste caso, para facilitar a arrecadação e a fiscalização do tributo, a lei atribui ao substituto legal o dever de pagar o tributo cujo fato gerador – praticado por outra pessoa - ocorreu no passado.

Então poderemos dizer que, o imposto devido adquirido anteriormente deverá ser recolhido pelo destinatário no momento da saída na mercadoria.

A figura a seguir mostrará o seguimento da operação:

Produtor A Varejista Consumidor Final

C:\Users\Leandro\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\H4964UYH\MC900089298[1].wmfC:\Users\Leandro\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\9T7GB3AZ\MC900231363[1].wmfC:\Users\Leandro\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\9T7GB3AZ\MC900155036[1].wmf

Diferimento Tributada

(venda sem ICMS) (venda com ICMS)

Fonte: Elaborada pela autora

Figura 1: Venda da mercadoria com substituição tributária antecedente.

De acordo com o RICMS-SC em seu art. 1º do Anexo 3 encontra-se a definição da substituição tributária antecedentes:

Art. 1° Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.

§ 1° O imposto devido por substituição tributária subsumir-se-á na operação tributada subseqüente promovida pelo substituto.

§ 2° O contribuinte substituto deverá recolher o imposto diferido:

I - quando não promover nova operação tributada ou a promover sob regime de isenção ou não-incidência, salvo quanto às operações que destinem mercadorias diretamente para o exterior do país;

II - proporcionalmente à parcela não-tributada, no caso de operação subseqüente beneficiada por redução da base de cálculo do imposto;

III - por ocasião da entrada ou recebimento da mercadoria, nas hipóteses expressamente previstas neste Regulamento;

IV - se ocorrer qualquer evento que impossibilite a ocorrência do fato gerador do imposto.

§ 3° A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é o valor da operação praticada pelo substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento.

§ 4° É vedado o destaque do imposto em documento fiscal correspondente à operação abrangida por diferimento.

§ 5° Nas operações praticadas pelo substituto, beneficiadas por isenção ou redução de base de cálculo, com expressa manutenção de créditos, fica dispensado o recolhimento do imposto diferido.

Art. 2° O diferimento, salvo disposição em contrário, somente se aplica às operações internas quando o remetente e o destinatário forem inscritos no CCICMS ou no RSP, conforme o caso.

1. Concominantes – Este tipo de modalidade caracteriza-se em atribuir responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e que não realize a operação ou prestação de serviço, simultâneos a da ocorrência do fato gerador.

De Acordo com Lima Neto (2000, p.56), a substituição tributária concomitante “é aquela em que o contribuinte faz o recolhimento antecipado do imposto de sua própria operação, assim como das demais operações subsequentes à sua, a serem realizadas por outros ou outros contribuintes até o consumidor final.”

Podemos dizer que nesta modalidade, deverá ser recolhido o ICMS no momento do fato gerador.

Conforme Mariano (2008, p.56) poderemos afirmar que:

atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie, se encontra a substituição tributária dos serviços de transporte.

1. Subsequentes – Também conhecida como progressiva ou para frente, é a mais utilizada e conhecida entre as modalidades. Ela caracteriza-se pelo determinado contribuinte do pagamento do valor do ICMS da mercadoria, até ao consumidor final. No caso do ICMS, é pago pela empresa, que fica responsável em recolher todos os impostos realizados na operação pelas distribuidoras até chegar ao consumidor final.

No artigo 11, Anexo 3 do RICMS-SC relata que nesta modalidade:

Art.11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista [...]

Indústria Varejista Consumidor Final

C:\Users\Barbaraa\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\JQQSSD9H\MC900237772[1].wmfC:\Users\Barbaraa\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\60MSJUS6\MC900088950[1].wmfC:\Users\Barbaraa\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.IE5\911S7UMN\MC900252881[1].wmf

ICMS próprio e ST ICMS pago anteriormente por ST

Fonte: Elaborada pela autora.

Então, nesta figura entende-se que, a Indústria ( contribuinte substituído) é a que arrecada o ICMS devido na própria operação, e o ICMS-ST é do momento da venda para o comerciante varejista. Percebe-se então que, ao realizar uma nova operação de venda, já não é mais preciso realizar um outro recolhimento do ICMS, pois o imposto já foi pago pela industria e calculado até o consumidor final.

* + 1. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO
       1. SUJEIÇÃO ATIVA

Conforme o Código Tributário Nacional, artigo 119, comenta que: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Neste caso, o sujeito ativo desta obrigação será o Estado, pois através da competência tributária, o Estado institui e arrecada tributos, através da delegação em cobrança de imposto e fiscalização.

Ressalva-se que o próprio legislador utiliza indevidamente a expressão competência, podendo ter agido melhor se usasse outra expressão como “capacidade” isto porque o termo expresso competência é indelegável, como diz no artigo 7° do CTN. A Competência diz que desempenha certos encargos ao poder de instituir e arrecadar tributos e, por sua vez, a Capacidade se restringe somente em receber e lançar tributos. Assim poderemos afirmar que a capacidade é delegável tanto para entes públicos, que consta no artigo 7°,§1º da CTN: “A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir”, e também para os entes privado que relata no §3º: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”. Portanto o sujeito ativo da obrigação tributaria não será apenas uma pessoa jurídica de Direito Público, mas também uma pessoa jurídica de Direito Privado que poderá ter uma capacidade jurídica ativa por meio da parafiscalidade.

Para Coêlho (2002, p.590/591) leciona que:

Não há, necessariamente, identidade entre a competência legislativa que institui o tributo e a capacidade para figurar no pólo ativo da relação (ou obrigação) tributária. Em segundo lugar muita vez, pessoas jurídicas de Direito Privado (SESI, SESC, SENAI etc.) e até mesmo pessoas naturais (os titulares de tabelionatos) se apresentam como sujeitos ativos de obrigações tributárias (...). Ao que tudo indica, o fator do CTN utilizou a expressão “competência” em sentido lato, significando competência legislativa e, também, competência enquanto capacidade ativa. Mas, ao fechar a capacidade tributária ativa exclusivamente nas pessoas jurídicas de Direito Público, sem dúvida apequenou o universo dos sujeitos ativos das obrigações que estamos acostumados a ver todos os dias. A realidade briga com a norma, em desfavor dessa última. (grifos do autor)

* + - 1. SUJEIÇÃO PASSIVA

Para a substituição tributária, o sujeito passivo é a responsabilidade de cumprir pagamentos e as obrigações acessórias que não é do contribuinte, mas sim da terceira pessoa não tem relação com o fato gerador, que não ocorre em futuros eventos, mas sim a cada primeira da cadeia econômica, Conforme o Código Tributário Nacional, artigo 121, inciso I e II, que relata:

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

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

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

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

Como já estudamos que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. O sujeito passivo também recebe essa divisão, tanto poderá ser sujeito passivo da obrigação principal e sujeito passivo da obrigação acessória.

* + - 1. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

No artigo 121 da CTN diz que:

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

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

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

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

No sujeito passivo da obrigação principal, sempre resultará no pagamento para o Estado sobre um determinado valor, que será sempre uma pessoa física ou jurídica com responsabilidade de pagar.

* + - 1. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

No artigo 122 da CTN relata que: “é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Assim podemos dizer que tanto o contribuinte e tanto terceiros sejam atribuídos a tais obrigações.

Em poucas palavras, é o contribuinte que emite notas ficais, entrega declarações, ou tolerar o que a lei determina que esteja facilitando o reconhecimento do fato gerador dos tributos.

* + 1. FATO GERADOR

O fato gerador do ICMS definido pela Constituição Federal compreende a circulação de mercadoria, abrange também as prestações de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, ainda que as operações e as prestações iniciem no exterior.

É importante salientar que o fato gerador não gera por si só a obrigação tributaria, sendo esta criada por lei.

* + - 1. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Artigo 114, da CTN, define que: “Fato gerador de obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.Neste caso, o Fato Gerador da Obrigação Principal, se configura no momento da hipótese de se praticar a incidência prevista em lei.

* + - 1. FATO GERADOR DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

No artigo 115, da CTN, define que: “Fato gerador de obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Neste caso, este tipo de fato gerador será a prática do ato que a lei imponha no pagamento do tributo. Sendo portanto, nas obrigações de emitir notas fiscais, declaração de bens e rendas, entregar declarações nos prazos determinados, por fim, qualquer atividade que tenha grandes fiscalizações e arrecadações no pagamento desses tributos.

Para Coêlho, (2002. p.583) diz que o fato gerador da obrigação acessória: “decorrem de prescrições legislativas imperativas”. Podemos confirmar que este tipo de obrigação propriamente não possui fato gerador, mas na não observância será configurada como fato gerador de uma obrigação principal.

* + 1. BASE DE CÁLCULO

É um dos elementos pela qual é aplicada a alíquota para que se calcule do tributo a pagar. Confirme o artigo 13, anexo 3 do RICMS/SC, há duas maneiras de se chegar a base de calculo:

Art. 13. Ressalvado o disposto no Capítulo IV, a base de cálculo do imposto retido por substituição tributária será a soma das seguintes parcelas:

I - o valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;

II - o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes;

III - margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.

§ 1° A parcela correspondente ao frete não poderá ser inferior ao valor constante da tabela editada pela Associação Nacional das Empresas de Transportes Rodoviários de Carga - NTC, homologada pelo Conselho Interministerial de Preços - CIP.

§ 2° Em substituição ao disposto no “caput”, a base de cálculo poderá ser:

I - o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente;

II - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

III - 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 [art. 15](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_03.htm#A3_art015).

§ 3° Ocorrendo reajuste de preço após a remessa da mercadoria, a diferença, quando auferida a qualquer título pelo substituto, fica sujeita à retenção complementar do imposto.

Então a base de cálculo é um valor atribuído a um determinado produto que se aplica as alíquotas de determinados estados.

* + - 1. BASE DE CALCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Com base a Lei Complementar n° 87/1996, o art. 8°, II, antecipa-se a efetuação do imposto:

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

I – omissis

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo as operações ou prestações subseqüentes.

* + - 1. BASE DE CALCULO PRESUMIDA

Para este assunto preparamos o seguinte questionamento, existem dois tipos de fatos: a primeira é sobre as operações próprias e a segunda é sobre o imposto antecipado, pela qual é calculada de forma presumida.

Com base a Lei Complementar 87/1996, no artigo 8° trata-se de:

Art. 8°:

(...)

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

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

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

§ 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.

Acrescido o § 6º ao art. 8º pela LC 114/02, efeitos a partir de 17.12.02.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes 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 § 4ºdeste artigo.

Pelo próprio artigo, a base de calculo do ICMS, no inciso II, refere-se a quantificação de antecipação do recolhimento para fins tributários, que a antecipação da cobrança deste imposto e não a base do fato gerador do ICMS em sua obrigação, que encontra-se também em seu art. 13,I, transcrito abaixo:

“Art.13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadorias prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da

operação;”

Continuando na mesma lei, no art. 12, I, nos relata a ocorrência do fato gerador deste imposto:

“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;”

* + 1. ALÍQUOTA

Alíquota é um valor fixo que é aplicado sobre a base de calculo para que possa chegar a um valor do tributo a ser recolhido. A alíquota será o percentual quando for calculado pelo valor econômico.

Podem-se classificar as alíquotas em: fixa e variável. A fixa é aquela que é determinada para todos os contribuintes, e a variável é estipulado com a proporcionalidade da base de cálculo.

De acordo com o principio da progressividade, a alíquota do Direito Tributário Brasileiro, quanto maior for a base de calculo, maior será a alíquota, pois implicará nos tributos cai nos seguintes casos:

1. A progressividade do valor tributário da alíquota variável:
2. A progressividade extra-fiscal-tributário que tem maiores alíquotas com penalidades sobre a base de calculo com maiores valores, e/ou menores alíquotas com incentivos sobre a base de calculo de menores valores.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo teve um propósito de pesquisar e analisar a substituição tributária do ICMS sobre um ponto de vista crítico. Devida a grande intensidade na utilização do agente arrecadador antes da Lei 87/96, houve divergência entre eles, onde uns não tinha o conhecimento do assunto, e outros sentiam a devida falta da segurança judicial, onde o direito não resguardava o cidadão.

A escolha deste tema se deu como destaque o assunto jurídico atual nacional, que teve a busca muito intensa pelo Fisco, onde arrecadação seja eficiente, e também os cumprimentos das obrigações tributárias sejam um meio facilitador para a fiscalização, pois a camada de arrecadação está sendo pouco eficiente e de forma antecipada, o crescimento do compromisso das receitas, tendo como figura responsável pela substituição para que seja recolhido e apurado o ICMS devido pelos outros contribuintes.

Desta maneira, outro problema surge, o ressarcimento em excesso da antecipação do tributo, que às vezes não ocorre de maneira imediata, causando assim ao confisco o excesso de cobrança fiscal.

A substituição Tributária tem como objetivo o recebimento antecipado, facilitando assim a fiscalização pois normalmente as mercadorias têm um pequeno número de fabricantes e grande número de varejista e atacadista. Então se pode concluir que o Sujeito Ativo é um instrumento eficiente de arrecadação e fiscalização. A semelhança da constituição da substituição tributária vem aplicando ao tributo as suas doutrinas e aspectos históricos, que veio proporcionar aos contribuinte substituído em igualdade dos tributos.

1. **REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário 3**. ed. rev. e ampliada. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 456 p.

CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CHIAREGATO, Renato. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas 2003.

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL,** Lei n° 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> >. Acessado em 30 de Junho de 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro:** (Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 2002.

**CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> >, Acessado em: 30 de Junho de 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples nacional:** Estatuto Nacional das Microempresas - ME e das Empresas de Pequeno Porte - EPP, Regime Tributário Simplificado, Lei Complementar n. 123, de 14 de dez. de 2006. São Paulo: Atlas, 2007.

**LEI COMPLEMENTAR N° 87 de 1996.** Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> >,, Acessado em: 26 de Agosto de 2014.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de**. Substituição tributária:** uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba, PR: Juruá, 2000. 193 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZZERRA,Santa Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS:** aspectos jurídicos e práticos. 2 ed. São Paulo: IOB, 2008. 264 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2006.

RICMS/SC-01, **Regulamento do ICMS.** Decreto Lei2.870/01. Disponível em: < <http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm> >. Acessado em: 18 de Setembro de 2014.

SANTANA. Eduardo Ramos de. **Controle de Gestão:** relacionalização entre fisco e contribuinte. 2003.219 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2003.

SANTOS, Nilson Manoel dos. **Substituição Tributária**: o efeito do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2008.