

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E POLÊMICA DA RESTITUIÇÃO DO ICMS NA MODALIDADE PROGRESSIVA

Franciele Pereira da Silva¹

Gabriel Antonio Alessi²

José Baumann Junior³

Larissa Camila Valada⁴

Rebecca E. dos S. R. Almeida⁵

André Ricardo Gomes de Souza⁶

Resumo: A substituição tributária surgiu no ordenamento jurídico com um único propósito, evitar a sonegação fiscal e propiciar uma maior arrecadação tributária do órgão competente para arrecada-lo. Na década de 70 foi o início para a criação da substituição tributária com o intuito de se obter uma fiscalização mais eficiente e de uma maior arrecadação para o Estado. Todavia, um grande debate surgiu na verdade não com a substituição tributária, mais sim, com a retenção na fonte do ICMS que deveria ser recolhido aos cofres públicos. Vejamos então que sob está sistemática, o fabricante, ao vender seus produtos para o atacadista deveria reter antecipadamente na fonte, o ICMS de uma venda futura mesmo antes do fato gerador ter ocorrido. Neste diapasão fica a pergunta, pode-se restituir o valor pago de substituição tributária na modalidade progressiva? Isto é o que veremos neste artigo.

Palavras-chave: Substituição Tributária. Restituição do ICMS. Modalidade progressiva.

Sumário: Introdução I- Substituição Tributária 1.1 Espécie Tributária, Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria. 1.2 Impostos Diretos e Indiretos 1.3 Imposto Indireto Competência da União e do Estado 1.4. Do Conceito de Substituição Tributária. 1.5 Das modalidades de substituição Tributária. II- Do ICMS por Substituição Tributária. 2.1. Conceito e Elementos do fato Gerador. 2.2. Hipótese de incidência do ICMS. 2.3. Não cumulatividade e Plurifase. 2.4 Obrigação Tributária e Responsabilidade Tributária III- Da constitucionalidade da restituição tributária quando não ocorrer o fato gerador. 3.1. Conceito de Restituição Tributária quando não ocorrer o fato Gerador 3.2. Do posicionamento do STJ e STF e ADINS . 3.3 Conclusão. 3.4 Referências

INTRODUÇÃO

A substituição tributária para frente ou mais comumente conhecido como substituição retido na fonte, foi instituída no ordenamento jurídico também na década de 70, e apesar de ser uma ferramenta de melhoria fiscalizatória e de maior arrecadação e controle estatal, as decisões mesmo após longo período de idas e vindas da legislação, há divergências nas decisões judiciais ora favoráveis ao Fisco, ora contribuinte. Porém no

1 Graduando em Direito pela Universidade Braz Cubas.

2 Graduando em Direito pela Universidade Braz Cubas.

3 Graduando em Direito pela Universidade Braz Cubas.

4 Graduando em Direito pela Universidade Braz Cubas.

5 Graduando em Direito pela Universidade Braz Cubas.

6 Mestrado em POLÍTICAS PÚBLICAS pela Universidade de Mogi das Cruzes, Brasil(2016). Docente da Universidade Braz Cubas , Brasil

ano de 1994, o STJ por meio de sua uniformização jurisprudencial, pacificou o entendimento no sentido de legitimar a modalidade de substituição.

Fica evidente a latente discussão, no que se refere a substituição tributária ao longo dos tempos, uma vez que os juristas e contribuintes muito se confundiam em sua aplicação. Isto gerou questionamentos quanto sua constitucionalidade e aplicabilidade deste instituto. Como verificado acima a substituição tributária vem sendo alvo de grandes debates interessantes, uma vez que é possível sua restituição? Como fica a situação de competência tributária para o recolhimento deste imposto? E vamos muito além destas perguntas, ao nos referirmos a própria constitucionalidade da substituição tributária, e sua aplicabilidade, neste trabalho iremos abordar mais detalhadamente esta questão.

I SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 ESPÉCIE TRIBUTÁRIA, IMPOSTOS, TAXAS, CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

O CTN define imposto no artigo 16 conforme segue: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

O imposto é uma das espécies do gênero tributo. A cobrança é feita de maneira coercitiva e não há contraprestação direta e determinada ao valor arrecadado, ou seja, o pagamento desses tributos é obrigatório. O objetivo dos impostos é atender as despesas gerais do Estado. O que difere de outros tributos, como taxas e contribuição de melhoria, o imposto é um tributo não vinculado: é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado.

A Taxa diferencia-se do imposto, pois esta é um tributo imediatamente vinculado a ação estatal atrelando-se á atividade pública, e não a ação do particular. As taxas, nos termos da Constituição Federal, podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos á sua disposição. Acerca dessa espécie tributária, diz-se que a competência para a instituição de taxas é comum, cabendo á pessoa jurídica de direito público competente para a prestação de serviços públicos ou para o exercício do poder de polícia. Já a contribuição de melhoria está prevista no nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal artigo 145 e no CTN 81 e 82 manifestando-se no poder

impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública. Seu fato gerador é a obra pública, a valorização imobiliária é parte integrante da hipótese de incidência do tributo, sem o qual o fato gerador não se completa.

1.2 IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponível (exemplos IR, IPTU, IPVA, ITCMD etc.)

Por outro giro, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos ICMS e IPI)

1.3 IMPOSTO INDIRETO COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DO ESTADO

Os Impostos Indiretos, cuja carga financeira decorrente da obrigação tributária é transferida para terceiros e este devendo suportar o pagamento. Neste interim ocorre a chamada repercussão tributária, ou seja, os impostos indiretos incidentes sobre a produção e a circulação de bens e serviços, são embutidos no preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço, onde o consumidor final é quem arca com o ônus financeiro. Exemplo: IPI, ICMS, ISS. O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados é de Competência da União, conforme previsto no art. 153, IV da Constituição Federal. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é de Competência Estadual, conforme previsto no art.155, II da Constituição Federal e representa a principal receita de tal ente político.

O ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é de Competência Municipal e do Distrito Federal por força do artigo 32,§ 1º, e artigo 156, III da Constituição Federal e Lei Complementar 116/2003. Trata-se, da principal fonte de arrecadação municipal de que este dispõe para a realização de suas políticas públicas. O sujeito passivo do ISSQN, é o prestador de serviço, que pode ser uma sociedade empresária ou trabalhador autônomo, porém todos vendedores de bens imateriais, conforme a norma do artigo 5º. da LC/116.

1.4 DO CONCEITO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária assunto de grande polêmica, surge quando se elege um terceiro, por meio de lei, para ficar no lugar do contribuinte, se tornando o único sujeito passivo, e obrigado a pagar o tributo como dívida própria. Retira-se, portanto, o destinatário principal, que faz surgir o fato gerador, através de uma norma secundária que substitui por um outro indivíduo, ficando como responsável pelo pagamento da obrigação tributária, que decorre da materialização da hipótese de incidência do fato gerador.

Neste diapasão, no que tange a constitucionalidade da S. T. foi reiteradamente discutida, o que enseja, sobretudo, se presumir que do fato jurídico futuro sempre se observará sob a couraça dos princípios tributários da tipicidade tributária e da capacidade contributiva tributária e no que se observa do ICMS, sob a máxima do princípio da não cumulatividade. Vale destacar que a substituição tributária, no início muito discutido pela doutrina, foi declarada constitucional pelo STF, assim como pelo STJ.

Segundo Yoshiaki Ichihara:⁷

O imposto sobre Operações relativas á Circulação de Mercadorias, agora Imposto sobre Operações relativas á Circulação de Mercadorias e Serviços, na nova Constituição, apresentou substanciais alterações, com uma importante ampliação do limite material deste imposto .

Para Alexandre Mazza a substituição tributária diz que o responsável tributário funciona como espécie de coletor de tributos, arrecadando valores para o fisco. É o que se verifica abaixo :⁸.

Ainda segundo o doutrinador Alexandre Mazza:⁹

Denomina-se responsabilidade por substituição tributária quando a condição de substituto (responsável) existe antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Assim, no momento da ocorrência do fato gerador o substituto tributário já figura como devedor no polo passivo da obrigação. No caso de um tributo plurifásico como o ICMS, a técnica da substituição tributária para reduzir os riscos da sonegação na medida em que a lei atribui a um dos contribuintes a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido as etapas da cadeia circulatória.

Deste modo, o Estado, se fundamentando no fato gerador presumido, observa a obrigação tributária em serviços, mercadorias etc. Se colocando a base de cálculo de incidência de maneira adiantada, afim de que essa base de cálculo baseará no mercado

7 ICHIHARA, Yoshiaki, **Direito Tributário**, 10º ed. Atlas 2001 p. 240

8 MAZZA, Alexandre, **Manual de direito Tributário**. Saraiva 2015 p.413

9 MAZZA, Alexandre. **Manual de direito Tributário**. Saraiva 2015 p.413

empresarial ou seja, no valor do transporte das mercadorias e o valor referente à margem de valor agregado, etc.

Neste sentido, na substituição Tributária do ICMS, existe aplicação do princípio da não cumulatividade, ou seja, compete ao contribuinte, na hipótese de adimplir com a obrigação tributária, descontar a quantia devida de ICMS pagos na etapa anterior.

Segundo Isabela Bonfá de Jesus:¹⁰

A substituição tributária é a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, a terceiro que não praticou o fato gerador, mas que está indiretamente vinculado a ele.

Neste sentido, no alcance em que o Estado, se fundamentando em fato gerador presumido, determina responsabilidade em relação a mercadorias, bens ou serviços aos sujeitos da relação, se estipula a base de cálculo da incidência antecipada, sempre se pautando no valor da operação realizada pelo substituto, acrescida pelo valor do transporte das mercadorias e pela margem de lucro.

Segundo Eduardo Sabbag:¹¹

A própria Constituição Federal, em seu art. 150 §7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou para “ frente” – escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

1.5 DAS MODALIDADES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Este assunto, gera controvérsias na doutrina e jurisprudência desde seus elementos mais simplórios, a substituição regressiva se atribui a responsabilidade ou obrigação pelo pagamento/quitação do tributo de ICMS em relação às operações anteriores.

Para melhor compreensão, a substituição tributária “para trás”, é quando podemos imaginar a situação de um produtor rural que fornece seus produtos para uma empresa de laticínios de grande porte, esta última deverá arcar com a tributação. Neste quadro o escolhido para realizar a substituição, é a empresa de maior porte, ou seja a de laticínios. Observa-se que o fato gerador ocorreu neste caso para “trás”. Quem irá recolher o tributo neste caso é justamente o contribuinte do resultado final.

Porém, na substituição tributária para “frente” ou progressiva, como alguns a chamam, temos o inverso desta situação exposta. O substituto é escolhido para fazer o

10 JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito tributário** 2º ed. Revista dos Tribunais, 2015, p. 385

11 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito Tributário** 4º edição Saraiva 2012, p. 1060.

recolhimento do tributo de fato gerador que ainda não ocorreu. Evidentemente, que neste caso o fato gerador e a base de cálculo serão presumidos.

Foi realizado a inclusão da substituição tributária para frente após sua introdução no artigo 150 §7º na magna carta que acabou por instituir a substituição tributária “para frente”, o que chama atenção neste aspecto é que o STF entendeu, no Recurso Extraordinário 213.396-5, que tal regime não violaria a Constituição. Isto também já foi grande alvo de críticas e debates. Hodiernamente, as discussões mais envolventes passaram a se aglomerar na restituição do tributo. Neste caso exposto, temos a cobrança antecipada do imposto. Se procura tributar o fato gerador que ainda não ocorreu e, o mais impressionante é que ainda poderá não acontecer. Sendo assim, para se concretizar a cobrança do ICMS, teremos uma base de cálculo presumido, seguindo o parâmetro do valor da operação no mercado.

2 DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 CONCEITO E ELEMENTOS DO FATO GERADOR

O ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços), está previsto na Constituição Federal em seu artigo 155, II. É umas das maiores fontes de arrecadação do Estado, este tipo de imposto é essencialmente fiscal, ou seja arrecadatória. Importante destacarmos que este tipo de imposto será não cumulativo (art. 155 § 2º I da CF/88), ou seja, existe um creditamento do ICMS, na operação subsequente que deve corresponder ao montante recolhido na operação anterior. Este imposto também poderá ser seletivo em razão da essencialidade do produto, ou seja, é um imposto que incide somente sobre alguns produtos.

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

O ICMS tem como fato gerador três atividades bastante distintas entre si. A) as operações relativas á circulação de mercadorias B) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e; C) a prestação dos serviços de comunicação

2.3 NÃO CUMULATIVIDADE E PLURIFASE

Alexandre Mazza, explica com brilhantismo, o que é o princípio da não cumulatividade, nos dizeres deste grande mestre o princípio da não cumulatividade é:

Previsto nos artigos. 153, §3º, II e 155, §2º, I da Constituição Federal , o princípio da não cumulatividade tem o objetivo de impedir que determinados tributos plurifásicos “incidam em cascata”. Ou seja, sua finalidade é evitar que o recolhimento do tributo recaia sobre o valor dele mesmo, inserindo na base de cálculo devido a sua incidência na operação anterior.¹²

Estudando ainda o referido podemos compreender a magnitude deste impacto como referido abaixo:

Em termos práticos, quando determinado item ingressa no estabelecimento o valor do tributo recolhido gera um crédito (operação de creditamento), que será descontado do montante devido no valor do mesmo tributo incidente sobre a operação de saída do item. O texto constitucional explica as operações de creditamento e débito afirmando que tais tributos não cumulativos são pagos “ compensando-se o que for devido em cada operação com o montante nas anteriores”. Assim, por exemplo, se uma caixa de chocolates entra no estabelecimento atacadista X pelo valor de R\$10,00 com recolhimento de R\$1,00 de ICMS (suponha uma alíquota hipotética de 10%), esse valor (R\$ 1,00) gera um crédito em favor de X. Quando X revende a mercadoria por R\$ 15, 00 o R\$1,50 que seria devido de ICMS terá desconto do crédito de R\$ 1,00 na entrada, gerando um valor final de R\$ 0,50 a ser pago.

2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Importante destacarmos o que vem a ser obrigação tributária e responsabilidade tributária ainda que resumidamente, pois existe uma diferença no seu cerne que merece atenção pelos estudantes de direito. Ainda nas sabias aulas do mestre Mazza, é possível compreender o conceito de responsabilidade e obrigação tributária. Na obrigação tributária temos a figura do contribuinte que irá pagar o tributo, por sua vez, na responsabilidade tributária temos um terceiro que irá pagar este tributo. Nos dizeres do citado professor:

Nas hipóteses da denominada responsabilidade tributária a legislação redireciona o dever de recolhimento do tributo, transferindo-o do contribuinte que realizou o fato gerador, para terceira pessoa¹³

O mestre afirma que um conceito mais analítico seria o enquadramento do sujeito passivo da obrigação tributária, vinculado ao fato gerador, que, sem enquadrar-se na condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição legal.

Desde modo este tópico podemos afirmar que responsável tributário é aquele que o sujeito passivo não se enquadra na condição de contribuinte; deve ser obrigatoriamente ligado ao fato gerador e por fim tem sua previsão expressa de lei.

12 Mazza, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**, Página 233, Ed Saraiva, 2015.

13 Mazza, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**, Página 506, Ed Saraiva, 2015.

3 DA CONSTITUCIONALIDADE DA RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA QUANDO NÃO OCORRER O FATO GERADOR

3.1 CONCEITO DE RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA QUANDO NÃO OCORRER FATO GERADOR

O Artigo 10º da lei Complementar nº87/1996 que regulamenta :

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

Como vislumbrado acima na compensação, o sujeito passivo pode abater o imposto anteriormente cobrado, não havendo dúvida quanto a constitucionalidade da substituição tributária. Analisamos que a doutrina majoritária apregoa pela compensação do crédito. Contudo, há a possibilidade de receber tanto em dinheiro ou por compensação do crédito tributário sua restituição do valor pago quando não ocorrer o fato gerador o que se verifica a leitura do artigo 150 §7º da magna carta infra assinada:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 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.

3.2 DO POSICIONAMENTO DO STJ E STF E ADINS

O Estado de São Paulo se norteou pela lei constitucional, já que é claro, ao prescrever a obrigatoriedade da restituição sempre que o fato gerador ocorrer em extensão menor do que aquele presumido. Contudo, bom seria se o contribuinte apenas tivesse seu dinheiro restituído como determina mandamento constitucional, porém a fortes divergências dos tribunais superiores STJ e STF a cerca da restituição, o que levará tempo para harmonizar a delicada matéria jurisprudencial.

O texto constitucional que instituiu a substituição tributária (art. 150, § 7º, CF) garante o ressarcimento imediato e preferencial da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido. Desta maneira, a primeira hipótese não gera dúvidas quanto o ressarcimento,

já que a Constituição expressamente assegura a restituição do pagamento indevido. Também não há dúvidas sobre o segundo caso, em que o fato gerador ocorre presumido. Nessa situação não há porque cogitar repetição de indébito, já que o valor recolhido antecipadamente mostrou-se nos ditames concretos do fato gerador que sobreveio.

Nas outras duas hipóteses, quando o fato gerador é praticado em valor diferente do que fora presumido, faz-se necessário descobrir se é possível pleitear a restituição (caso o fato gerador ocorra em valor inferior ao estipulado) ou a complementação do tributo (caso o fato gerador seja praticado em valor superior). Diante do silêncio constitucional, normas passaram a expressamente determinar que não caberia repetição de indébito na substituição tributária para a frente senão quando não ocorresse o fato gerador, ou seja, se fosse caso de imposto presumido, seria visto como imposto definitivo.

Posteriormente da liminar na ADI 1.851/AL, o mesmo Ministro Galvão foi designado para relatoria do Recurso Extraordinário (RE) nº 213.396-5/SP, que também tratou sobre a repetição de indébito na substituição tributária progressiva, e, este foi julgado constitucional. O novo entendimento adotado no julgamento do RE em epígrafe pelo Ministro Relator fez-se refletir no derradeiro julgamento da ADI 1.851/AL, no qual, em sentido contrário ao adotado na decisão liminar, restaram declarados constitucionais o regime de substituição tributária progressiva e a impossibilidade da repetição do tributo indevido quando o fato gerador se der por valor inferior ao presumido

Com este julgado da ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal interpretou o dispositivo constitucional para rejeitar a possibilidade de restituição do tributo pago a maior na substituição tributária prevista no art. 150, §7º.

Por reconhecer que a substituição tributária perderia sua razão de existir caso a fiscalização não se tornasse menos onerosa ao Fisco, o STF deu caráter de presunção absoluta à base de cálculo presumida, tornando o fato gerador presumido definitivo. O julgamento terminativo de mérito da ADI mencionada encontra-se vazado com a seguinte ementa:

3.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A incidência das normas tributárias está vinculada, a hipótese de incidência e ao fato gerador. Por meio destes mecanismos a norma tributária irradia seus efeitos, ocasionando na relação jurídico-tributária, assim surge o vínculo jurídico que une os sujeitos ativo e

passivo da relação jurídica em torno de uma obrigação de pagar devidamente o tributo ou a multa (principal) ou de fazer ou não-fazer algo (acessória).

Este trabalho demonstrou que a substituição tributária pode ser classificada em regressiva, quando há diferimento do pagamento do tributo, ou progressiva, quando há sua antecipação. A substituição tributária é instrumento de viabilizar o princípio da praticidade ao facilitar a arrecadação e a fiscalização, motivo pelo qual é comumente utilizada em tributos indiretos como ICMS, IPI,ISS, que tendem à formação de complexas cadeias produtivas. O grande contexto da substituição progressiva, objeto do presente estudo, inserida no §7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 3 de 1993, é motivo pelo qual vem a ser rechaçada pela doutrina desde o início de sua implantação no Brasil, é que, nessa forma de substituição, há antecipação do recolhimento do tributo a um período anterior à própria ocorrência do fato gerador, vimos que este mecanismo na verdade, além de muito debatido foi centro de estudos e de enorme complexidade acarretando por fim em sua constitucionalidade. Mas surge uma nova problematização, que seria da restituição do valor pago a maior, ou complementação do valor pago a menor.

O Convênio foi objeto da Ação Direta de Constitucionalidade ADI nº 1.851/AL, em que se questionou a impossibilidade de repetição de indébito caso o fato gerador superveniente ocorra em valor inferior ao presumido. O Supremo Tribunal Federal (STF), entendendo pela literalidade do dispositivo constitucional, julgou constitucional a apropriação ilícita por parte do Estado de créditos tributários indevidos em virtude do recolhimento a maior na substituição tributária progressiva, entendimento lamentável que enfrenta forte rejeição doutrinária. Legitimou-se ao Fisco estipular a base de cálculo de um tributo cujo fato gerador não ocorreu, recolher o respectivo montante e, caso o valor estipulado demonstre-se desarrazoado futuramente, o direito que teria o substituto à repetição de indébito lhe fora estirpado.

3.4 REFERÊNCIAS

- CAPEZ, Fernando. **Direito Tributário**. 1º ed. Saraiva 2007
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. 2º ed. Saraiva. 1999
- CASSONE, Vittorio. **Processo Tributário**. 2º ed. Atlas 2000.
- CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. 9º ed. Saraiva 2009.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 9º ed. Saraiva. 2006

FABRETTI, Laúdio Camargo . **Prática Tributária da Micro e Pequena Empresa**. 4º ed. Atlas. 2000.

FEDERIGHI, José Wanderley. **Direito Tributário Parte Geral**. Atlas. 2000

FERNANDES, Francisco Luiz- **revista científica -comentários acerca do art. 150, § 7º da constituição da república** – o instituto da substituição tributária progressiva ou “para frente”- 2016

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário**. 2º ed. Atlas 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7º ed. São Paulo. Atlas. 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 10º ed. Atlas. 2001.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2º ed. Revista dos Tribunais. 2014

JUNIOR, Iaroslau Sessak. **Direito Tributário Concurso da Área Fiscal**. 13º ed. Central de Concursos 2007

JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 4º ed. Vol I Livraria Freitas Barbosa 1983.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 8º ed. São Paulo. Método 1999

LIPORONI, Antonio Sérgio. **Instrumentos para Gestão Tributária de Cidades**. Universitária de Direito. São Paulo. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II Atlas. 2004 .

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22º ed. Malheiros. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9º ed. Saraiva. 2006

MAZZA, Alexandre. **Tributário # na prática**. Saraiva 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. Saraiva. 2015

OLIVEIRA, Erival da Silva. **Direito Constitucional**. 4º ed. Premier Máxima. São Paulo 2005.

_____. **Regulamento do ICMS**. 2001 ed. Método São Paulo. 2001

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4º ed. Saraiva. 2012.

SILVA, José da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19º ed. Malheiros 2001.

SITES

ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Fato gerador presumido e repetição de indébito na substituição tributária progressiva**. 2014 Disponível em : <http://www.publicadireito.com.br> acessado em : 24/04/2016

Direito Tributário. Jurisprudência. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/busca?q=SUBSTITUI%C3%87%C3%83O+TRIBUT%C3%81RIA%2C+%28ICMS%29.+-%28RESSALVA+DE++ENTENDIMENTO+DO+RELATOR%29&c=> acessado em 06/12/15

Jus brasil art. 58 da mensagem 223/03 Disponível em:

<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/78354303/artigo-58-da-mensagem-n-223-de-28-de-maio-de-2003> acesso 09/02/2016

Planalto Constituição Federal Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm acesso em 09/02/2016

RIBEIRO, Antonio de Padua **Substituição Tributária para Frente**. Disponível em:

<http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm> Acesso em 06/12/15

RICMS/SC Disponível em:

http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_03.htm acessado em 13/04/2016

HARADA, Kiyoshi .ICMS **substituição tributária** .2009. Disponível em:

<https://jus.com.br/artigos/13246/icms-substituicao-tributaria> acessado em 11/05/2016

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Responsabilidade tributária e fato**

gerador presumido. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21942/responsabilidade-tributaria-e-fato-gerador-presumido> acessado em 11/05/2016