

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTARIO

ELEMAR ILDEMAR WACHHOLZ

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VISÃO GERAL E SIMPLIFICADA  
DESTE TRIBUTO**

Chapecó  
2014

ELEMAR ILDEMAR WACHHOLZ

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VISÃO GERAL E SIMPLIFICADA  
DESTE TRIBUTO**

Monografia de Conclusão de Curso submetida à  
Universidade do Oeste de Santa Catarina para  
obtenção do título de Especialista em Direito  
Tributário.

Orientador: Professor Ms. Narciso Leandro Xavier Baez

Chapecó  
2014

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA

UNOESC CAMPUS DE XANXERÊ

PRÓ-REITORIA ACADÊMICA

AVALIAÇÃO DE MONOGRAFIA

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**TÍTULO DA MONOGRAFIA:** ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VISÃO GERAL E SIMPLIFICADA DESTE TRIBUTO

**AUTOR:** ELEMAR ILDEMAR WACHHOLZ

**ORIENTADOR:** NARCISO LEANDRO XAVIER BAEZ

**TITULAÇÃO:** DOUTOR

**CONCEITO:** " A "

**PARECER DO ORIENTADOR:**

APROVADO

NARCISO LEANDRO XAVIER BAEZ  
ORIENTADOR

*"Há homens que lutam um dia e são bons.  
Há outros que lutam um ano e são melhores.  
Há os que lutam muitos anos e são muito bons.  
Porém, há os que lutam toda a vida.  
Esses são os imprescindíveis."*

*Bertolt Brecht.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

Ao Centro de Excelência em Direito, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram por ter me proporcionado todos os ensinamentos, pela confiança e ética aqui presentes.

Ao meu orientador Narciso Leandro Xavier Baez pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Aos meus amigos e colegas de trabalho pela paciência e compreensão.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

Tenho muito a agradecer, a Deus, esse ser superior, que permitiu a existência minha e de todos os outros seres mesmo aqui não mencionados.

## RESUMO

Ao delimitar o tema como ICMS e ICMS Substituição Tributária, propõe-se expor aos leitores uma visão geral e crítica sobre a complexidade imposta pelos fiscos estaduais relacionados a esses tributos, não tratando de um Estado específico, mas como regra geral. A escolha desse tema se deu em função de expor as dificuldades que os contribuintes enfrentam para interpretação e compreensão da legislação publicada pelos Estados, que, objetivam aumentar a arrecadação de forma que, com menor esforço possível, buscam alternativas e instrumentos fiscalisatórios mais eficientes e que facilitem a fiscalização objetivando diminuir a sonegação de impostos pelos contribuintes. Devido a intensa publicação de normas pelos Estados, os contribuintes deparam-se com um complexo sistema de tributação que, devido a operar em vários Estados, é indispensável o acompanhamento diário das atualizações na legislação estadual de cada Estado que possua operação com as mercadorias por ele comercializadas, ou, caso não o faça, poderá incorrer em erro por falta de aplicação de determinada norma publicada pelo Estado. A enorme voracidade dos Estados em arrecadar, torna a cada dia mais complexo o entendimento e aplicação das normas tributárias. A antecipação do recolhimento do imposto pelo contribuinte substituto tributário gera garantias aos entes arrecadadores e também gera caixa antecipado a ele, porém, precisa que eles ofereçam aos contribuintes regras e normas mais objetivas e que facilitem ao contribuintes fácil compreensão e aplicação. A interpretação e aplicação equivocada de determinada norma pelo contribuinte, lhe causará inúmeros transtornos e ônus tributários indesejados, causando um desembolso maior devido a multas e juros cobrados pelos entes arrecadadores.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS, ICMS Substituição Tributária.

## **ABSTRACT**

Delimiting the subject as ICMS and ICMS Tax Substitution, it proposes to expose for the readers an overview and critique about the complexity imposed by public revenue related to these taxes, not treating a specific State, but as a general rule. The choice of this subject is due to expose the difficulties that taxpayers face to interpret and understanding the legislation out by the States, which objectify to increase the collection of taxes with less effort possible seeks alternatives and efficient instruments to control and that facilitate the follow-up inspection in order to reduce the unlawful concealment of taxes by contributors. Due to intense out regulation by the States, the taxpayers encounter with a complex system of taxation that due to operate in several States, it is indispensable daily monitoring of the updating in each State rule having operation with the goods for it commercialized, or if it does not do it, it will incur in error of not application of certain standard established by the State. The sheer voracity of the States to collect duties or taxes makes increasingly complex understanding and application of the tax legislation. The anticipation of the payment of the substitute tax by the taxpayer generates guarantees to the collectors and it also generates early value, however, they need to offer to the taxpayers more objectify rules and standards and that facilitate to the taxpayers easily understanding and application. The interpretation and misapplication of some standard by the taxpayer will cause them trouble and unwanted tributaries onus, causing a greater spending due to financial penalties and charged interest by the collecting entities.

**KEYWORDS:** ICMS, ICMS Tax Substitution.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>ESTRUTURA JURÍDICA DO ICMS</b> .....	12
2.1	HIERARQUIA DAS NORMAS .....	12
2.2	ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E LEI COMPLEMENTAR 87/96 .....	14
2.2.1	<b>Competência tributária</b> .....	14
2.2.2	<b>Fato gerador do ICMS</b> .....	16
2.2.3	<b>Base de cálculo do ICMS</b> .....	16
2.2.4	<b>Da não-cumulatividade do ICMS</b> .....	19
2.2.5	<b>Da seletividade do ICMS</b> .....	20
2.2.6	<b>Das imunidades do ICMS</b> .....	22
2.2.7	<b>Benefícios Fiscais pelos Estados em relação ao ICMS</b> .....	22
<b>3</b>	<b>ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	24
3.1	CONVÊNIOS O PROTOCOLOS .....	25
3.2	MVA ORIGINAL E MVA AJUSTADA .....	26
3.3	SUBSTITUÍDO ENQUADRADO NO SIMPLES NACIONAL .....	27
3.4	AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO OU MATERIAL PARA USO OU CONSUMO .....	29
3.4.1	<b>Operações de aquisição de ativo imobilizado e material para uso ou consumo com contribuintes Optantes pelo Simples Nacional</b> .....	30
3.5	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SERVIÇO DE TRANSPORTES .....	32
<b>4</b>	<b>SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS, UMA VISÃO CRÍTICA SOBRE O TRIBUTO</b> .....	34
4.1	COMPLEXIDADE DO EXTENSO NORMATIVO LEGAL E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST .....	34
4.1.1	<b>Complexidade do normativo legal relacionado ao ICMS por substituição tributaria e as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes</b> .....	34
4.1.2	<b>Recolhimento do ICMS-ST</b> .....	38

<b>5</b>	<b>CONCLUSAO .....</b>	<b>40</b>
	<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviço de transportes e comunicação. Trata-se de um imposto não-cumulativo compensando-se o valor do débito pelas saídas com o crédito adjudicado conforme normativas previstas no Regulamento do ICMS.

O ICMS por substituição tributária trata-se da antecipação tributária exigida pelo fisco por toda a cadeia, desde a indústria até o consumo da mercadoria, ou seja, o contribuinte denominado “substituto tributário”, responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, faz a apuração do imposto e recolhe ao fisco aplicando sobre o valor das mercadorias o percentual denominado de MVA que, é o valor presumido de lucro que será apurado por toda cadeia de operações.

Com o intuito de reduzir a sonegação dos impostos, foi instituído a cobrança do ICMS-ST e recolhimento pelo substituto tributário por toda cadeia de circulação da mercadoria, porém, há algumas questões que precisam ser analisadas pelos contribuintes antes de proceder o cálculo e recolhimento do ICMS-ST. Embora a Lei Complementar 87/96 em seus Art. 7º e 8º regulamente a forma de cálculo e a base de cálculo aplicada sobre o valor das mercadorias e demais disposições constantes no Art. 8º da LC 87/96, é indispensável que o contribuinte, quando promover operações com mercadorias sujeitas a cobrança do ICMS por substituição tributária, observar a tributação interna e interestadual de cada mercadoria em relação as alíquotas e também possíveis benefícios fiscais.

O objetivo deste trabalho, é apontar aos contribuintes visão simples e objetiva sobre o ICMS e sobre ICMS-ST, suas particularidades e principais pontos a serem observados pelos contribuintes antes de promover a circulação das mercadorias e evitar possíveis notificações do fisco por possíveis erros na apuração dos valores dos impostos a recolher.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica realizada nos regulamentos do ICMS estaduais, através de acesso ao site das secretarias de Fazenda e, de forma simples e objetiva, está sendo exposto conceito sobre ICMS e ICMS-ST.

No primeiro momento, faz-se necessário tratar sobre ICMS e seus aspectos como constitucional, sobre a hierarquia das normas e as regras gerais sobre o tributo.

Após o enfoque geral sobre o ICMS, faz-se abordagem sobre o ICMS substituição tributaria, suas particularidades, como devem ser efetuados os cálculos, apuração da base de calculo e do valor do ICMS-ST a recolher, como dever ser analisados os Protocolos de ICMS que exigem o recolhimento do ICMS por substituição tributaria, também, relatado sobre as dificuldades dos contribuintes em interpretar a legislação, aspectos relacionados as empresas optantes pelo Simples Nacional e a análise da Legislação Estadual do Estado de destino quando o substituto tributário promover operação com mercadorias sujeitas a cobrança do ICMS por substituição tributaria.

Este trabalho esta estruturado em quatro partes, partindo-se da introdução, depois trata-se da estrutura jurídica do ICMS e hierarquia das Leis, após, expõe-se sobre ICMS substituição tributaria e por final, trata-se das principais duvidas e questões a serem levadas em consideração durante o calculo e aplicação do ICMS-ST sobre as mercadorias sujeitas a essa tributação e ao final, a conclusão.

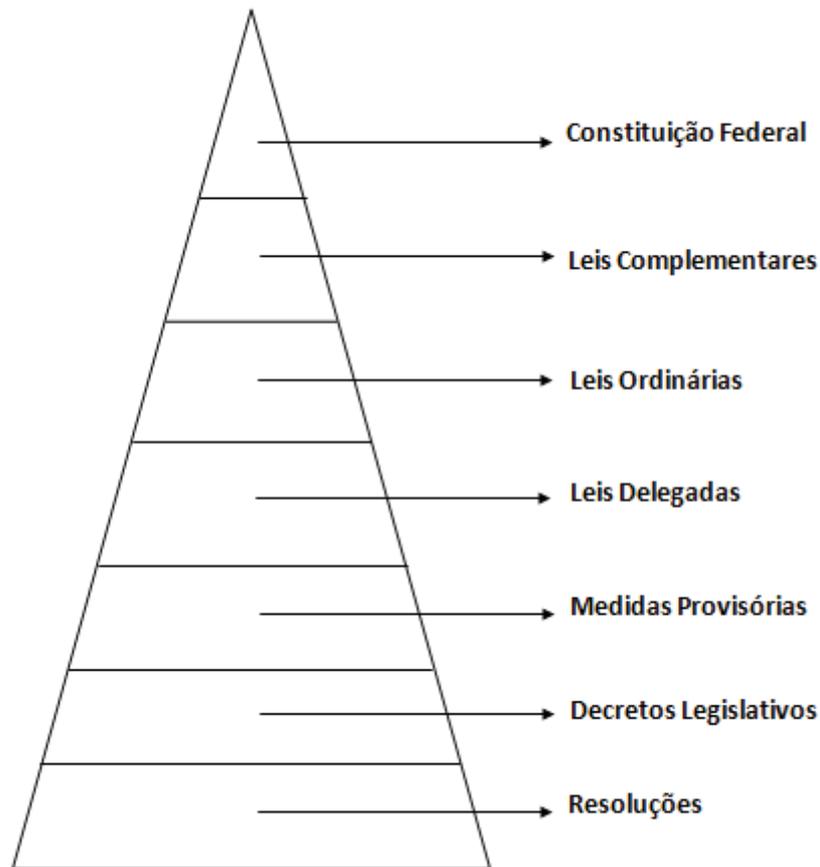
## 2 ESTRUTURA JURÍDICA DO ICMS

Neste capítulo trata-se de uma abordagem geral acerca da estrutura jurídica do ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, buscando compreender a sua inserção dentro do sistema tributário nacional e apresentando a hierarquia das normas em relação aos aspectos constitucionais.

### 2.1 HIERARQUIA DAS NORMAS

O ordenamento jurídico brasileiro, que contempla o sistema tributário, é formado por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, delineando, assim, uma ordem legal de validade entre as normas que deve ser respeitada pelos operadores do direito.

No Brasil, a estrutura hierárquica em que o ordenamento jurídico se apresenta, deve ser interpretada de forma verticalizada, devendo as normas inferiores ou normas não constitucionais estarem em consonância com as disposições das normas superiores, ou normas constitucionais. Nesse sentido é a lição de Ichihara (2002, p. 35) “toda norma que contrariar ou não se fundamentar em uma norma hierarquicamente superior, a norma inferior é sempre inválida”. Ou seja, as normas inferiores buscam validade nas normas imediatamente superiores, sendo a Constituição Federal a norma máxima.



Conforme Art. 59 da CF/88, o processo Legislativo está disposto de forma que, ocorra sobreposição da norma maior sobre as normas que possuem poder menor, ou seja, a hierarquia deve ser seguida e não pode ser modificada sob pena de tornar-se inconstitucional ou ilegal e ser revogada pelo abuso do poder.

Para Carrazza (2005, p. 33), essa estrutura é o que se convencionou chamar de pirâmide jurídica, pela qual “as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico”. Não havendo consonância das normas inferiores com as normas que lhe são superiores, estas serão consideradas inválidas, não podendo produzir efeitos jurídicos, e devendo prevalecer às disposições contidas nas normas superiores.<sup>1</sup>

Como explica o autor, as normas somente serão válidas se obedecerem a hierarquia e estiverem compatíveis com as normas superiores, sendo a Constituição Federal que devem ser incondicionalmente observadas por todos.

<sup>1</sup> A Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas [...] a Constituição, num Estado de Direito, é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais (CARRAZZA, 2005, p. 34).

Carrazza (2005, p. 35) explica que a norma inconstitucional poderá ser material ou formal<sup>2</sup>, ou seja, material, diz respeito a matéria a ser tratada e formal, à forma pela qual se aplica o direito material.

Conclui-se então que existe hierarquia entre os grupos, sendo que as normas constitucionais são hierarquicamente superiores às normas infraconstitucionais que são hierarquicamente superiores às normas infralegais.

## 2.2 ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E LEI COMPLEMENTAR 87/96

Vencido o a hierarquia das normas, cabe estudar as disposições constitucionais pertinentes ao sistema tributário nacional, em especial as disposições relativas ao ICMS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Considerando que a Constituição Federal de 1988 reservou um título exclusivo para tratar de matéria tributária, compreendendo os artigos 145 a 162, mas sem esgotar o assunto, pois, tem outros dispositivos distribuídos ao longo do texto constitucional tratando da matéria, faz-se necessário tratar do histórico desse imposto.

### 2.2.1 Competência tributária

Competência tributária é a limitação ao poder de tributar ou poder que os entes políticos possuem para instituir e cobrar tributos, de acordo e nos limites previstos na Constituição, cuja competência poderá ser privativa, residual ou concorrente.

Competência privativa consiste na atribuição da competência tributária com exclusividade a alguns entes políticos para a cobrança de determinados tributos, é o caso do ICMS, por exemplo, em que somente os Estados e o Distrito Federal podem instituir e cobrar; será concorrente a competência nos casos em que todos os entes

---

<sup>2</sup> Carrazza (2005, p. 35) [...] material quando o conteúdo da norma inferior é incompatível com regra ou princípio constitucional. E formal, quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados.

políticos podem cobrar o mesmo tributo, é o caso, por exemplo, das taxas e das contribuições de melhoria; por fim, a competência residual é atribuída à União para instituir outros impostos além dos expressamente previstos na Constituição Federal.

Machado (2006, p. 54) explica que o termo poder tributário é inadequado, por albergar ideia de mando ilimitado, sendo que o direito existe para impor limites ao poder de tributar. Assim, o termo competência tributária representa a melhor definição, traduzindo a ideia de poder limitado, já que os entes políticos sujeitam-se ao ordenamento jurídico constitucional. O mesmo destaca que “só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através de lei”.

No artigo 145<sup>3</sup> a Constituição Federal concedeu competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para instituir tributos, gênero do qual decorrem às espécies impostos, taxas e contribuições de melhoria. No exercício desta competência, os Estados e o Distrito Federal sujeitam-se ao princípio da competência, conforme explica Machado (2006, p. 63) “é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada”, não podendo invadir a competência tributária de outros entes políticos.

Quanto ao tributo em estudo, o ICMS, trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, II<sup>4</sup>, da Constituição Federal de 1988. No caso de existência de Território Federal, o imposto também é de competência da União, nos termos no artigo 147 da Constituição.

Segundo Sabbag (2006, p. 341) o ICMS representa 80% da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, o que dá uma compreensão exata sobre a importância que o imposto representa a estes entes políticos.

---

<sup>3</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, 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 a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>4</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 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;

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

### 2.2.2 Fato gerador do ICMS

O fator gerador do imposto ocorre a partir do momento da saída das operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize 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(Lei Complementar 87/96 c/c art. 155, § 2º, XII, “a”, da CF).

### 2.2.3 Base de cálculo do ICMS

A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor. Conforme Lei Complementar, em seu 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 despesas aduaneiras;*

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.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

§ 1o Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor

*depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.*

É comum identificar notas fiscais preenchidas erroneamente por contribuintes que desconhecem a Legislação do ICMS de seus Estados ou até mesmo os princípios estabelecidos pela Lei Complementar 87/96 e até mesmo de princípios Constitucionais.

Um dos erros mais comuns, é no caso de o IPI integrar ou não na base de cálculo do ICMS. Aplicam quando não tem que ser aplicado ou quando aplicam somente somam o IPI na base do ICMS sem levar em consideração que estamos falando de um tributo que deve ser calculado sobre ele mesmo, isto é, o seu valor está integrado a sua própria base de cálculo, ou seja, “calculado por dentro”.

A própria Constituição Federal em seu Art. 155<sup>5</sup>, parágrafo 2º, inciso XI em conjunto com o Art. 13, § 2º da Lei Complementar 87/1996<sup>6</sup>, deixa claro que, quando a operação for realizada entre contribuintes do ICMS com produtos destinados a industrialização ou comercialização, o imposto sobre produtos industrializados não integra na base de cálculo do ICMS.

Sendo a mercadoria destinado a uso e consumo ou ingressar ao ativo imobilizado da empresa adquirente, independente de o destinatário ser ou não ser contribuinte do ICMS, obviamente deverá o IPI estar compondo a base de calculo do ICMS. Nesse caso, o valor da base de calculo do ICMS será o valor total dos produtos somando o valor do IPI.

---

<sup>5</sup>BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

<sup>6</sup> Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Art. 13, § 2º § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

#### 2.2.4 Da não-cumulatividade do ICMS

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação e é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria no estabelecimento e é assegurado ao sujeito passivo, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado.

Não geram direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento e adquiridas para uso ou consumo no estabelecimento.

O parágrafo segundo do artigo 155, II<sup>7</sup>, da Constituição Federal de 1988 traz as condições em que o ICMS se submete, sendo não cumulativo nos termos do inciso I. O fato de o imposto ser não cumulativo é de importância substancial, pois garante que a cobrança não será feita em cascata, compensando-se o imposto devido em cada etapa de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço, com o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Trata-se do princípio da não-cumulatividade tributária, representando uma garantia ao contribuinte no sentido de limitar o poder de tributar que o Estado possui.

Para Emygdio (2006, p. 813) o princípio da não-cumulatividade refere-se a uma espécie de “compensação financeira, através de um sistema escritural de crédito e débito, pela qual o valor do ICMS suportado na entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte deve ser deduzido no valor a ser pago, quando da saída da mercadoria, para que não haja incidência em cascata”. Assim, pelo princípio da não-cumulatividade, subtrai-se do imposto devido na operação subsequente o que foi exigido na anterior, evitando o pagamento total do imposto incidente em cada operação ou prestação sujeita ao ICMS.

---

<sup>7</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 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; § 2.º 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 serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Já o inciso II do parágrafo segundo do artigo 155 da Constituição, determina que a isenção ou não incidência do imposto implica na anulação do crédito tributário relativo as operações anteriores, não podendo ser utilizado para compensação do montante do imposto devido nas operações ou prestações posteriores, salvo disposição de lei em contrário. Importante salientar que a restrição ao crédito do imposto somente pode ocorrer nos casos de isenção ou de não incidência, nos estritos termos constitucionais, sendo inconstitucionais outras vedações ou restrições que estejam em desacordo com a Constituição.

Nas operações e prestações que se detinem a bens e serviços e material para uso ou consumo destinados a consumidor final, será devido ao destinatário o recolhimento da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado. O recolhimento do diferencial de alíquota está previsto no Art. 155, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal<sup>8</sup> e, objetiva equalizar a tributação entre os Estados, pois, senão seria muito mais vantajoso adquirir mercadorias de fora do Estado quando a alíquota interestadual é menor que a alíquota interna do Estado sede do contribuinte.

A base de calculo para o diferencial de alíquota é o valor dos produtos somado ao frete e IPI quando da aquisição de ativo fixo e material para uso ou consumo. O calculo é efetuado considerando-se diferença entre a alíquota interestadual aplicada na operação e a alíquota interna do Estado de destino da mercadoria ou bens adquiridos.

### **2.2.5 Da seletividade do ICMS**

O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme previsto no artigo 155, § 2º, III<sup>9</sup> da Constituição. Trata-se do

---

<sup>8</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 155 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

<sup>9</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços

princípio da seletividade, e que a Constituição não deu comando imperativo, prevendo apenas a possibilidade do imposto ser seletivo. A esse respeito Velloso (2007, p. 270) defende o caráter cogente da seletividade do ICMS, principalmente por considerar que se trata de imposto indireto, suportado pelo contribuinte final, devendo ser levado em consideração os princípios da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva.

As alíquotas do ICMS podem variar de acordo com a essencialidade dos produtos. Partindo de uma alíquota de 4%, de acordo com a Resolução do Senado Federal 13/2012 que estabeleceu a alíquota de 4% aplicada em operações interestaduais as mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%, chegando a uma alíquota máxima de 37% para os produtos com menor grau de essencialidade.

A seletividade há de considerar a essencialidade ou o caráter supérfluo das mercadorias e dos serviços. Obviamente, a tributação deverá ser inversamente proporcional à essencialidade, afastando-se ou estabelecendo-se uma carga tributária menos onerosa para os produtos e serviços essenciais e mais gravosa para os supérfluos. Com a adoção desse critério, concretiza-se a isonomia tributária, por meio do respeito ao seu critério basilar, a capacidade contributiva (VELLOSO, 2007, p. 270).

Para o autor, a seletividade das mercadorias para definição da tributação relativa ao ICMS deve ser aplicada, recebendo maior tributação do imposto as mercadorias de caráter supérfluo, e menor tributação às mercadorias essenciais, como os componentes da cesta básica de alimentos, por exemplo.

---

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

### 2.2.6 Das imunidades do ICMS

A imunidade é uma vedação constitucional de incidência do tributo. A alínea a do inciso X do parágrafo segundo do artigo 155 CF/88<sup>10</sup> determina que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias e serviços para o exterior do país, assegurada a manutenção do crédito cobrado nas operações anteriores.

Merece destaque a circunstância em que o texto constitucional não se preocupou apenas em assegurar a não incidência do imposto sobre as operações que destinem mercadorias ao exterior, foi muito além, assegurando, também, a manutenção do crédito do imposto cobrado nas operações anteriores.

A Constituição também prevê a imunidade do ICMS sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, conforme se depreende do artigo 150, VI, d<sup>11</sup>. Esta imunidade, de acordo com Velloso (2007, p. 187), tem por finalidade facilitar o exercício da liberdade de expressão, a comunicação, a cultura, bem como a promoção do acesso da sociedade à informação e a educação.

### 2.2.7 Benefícios Fiscais pelos Estados em relação ao ICMS

Poderão os Estados conceder bem como excluir benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação aos contribuintes estabelecidos em seu espaço territorial mediante Lei.

Não poderão os Estados oferecer ou excluir qualquer benefício através de decretos, Portarias, Instruções Normativas ou qualquer outra norma que não seja através de Lei Complementar, tornando-se esta norma ilegal.

---

<sup>10</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

<sup>11</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

A Constituição Federal no Art. 155, § 2º, XII, g<sup>12</sup>, define a regulação da forma de como, não só as isenções, mas também os incentivos e benefícios fiscais outros poderão ser concedidos, modificados e revogados a qualquer momento, defendendo dessa forma os princípios da Legalidade e também a hierarquia das Leis.

A Lei Complementar 24 de 07 de janeiro de 1975 em seu Art. 1º<sup>13</sup>, estabelece ainda que qualquer espécie de benefício fiscal como redução de base de cálculo, isenções, concessão de créditos presumidos, que resultem em benefícios ou diminuição de ônus tributário, somente poderá ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O que ocorre, é os Estados conceder ou revogar benefícios fiscais e financeiros relacionados ao ICMS, mediante apenas a publicação de Lei Complementar, desconsiderando o que consta na LC 24/75 e ocasionando a chamada guerra tributária entre os Estados. Estados oferecem as empresas benefícios que torna as empresas estabelecidas em seu território ou àqueles que desejam estabelecer sede nesse Estado, que, tornam-se um diferencial importantíssimo no mercado competitivo.

Tal prática, prejudica os Estados menores que possuem menos poder de persuasão e beneficiam aos Estados mais poderosos e que possuem condições de suportar o ônus da renúncia da receita e mesmo assim conseguem assegurar condições de cumprir com suas obrigações financeiras e legais.

---

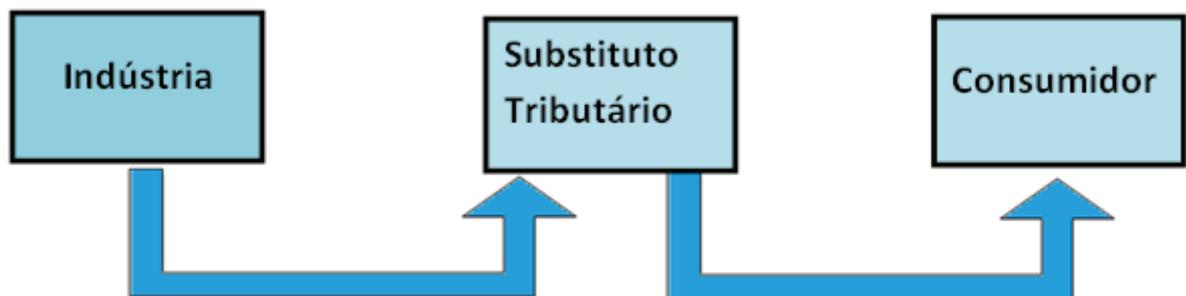
<sup>12</sup> BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 155 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>13</sup> Lei Complementar 24/ 1975, Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

### 3 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, faz-se conceitua-se ICMS substituição tributaria, propondo aos leitores, uma visão geral sobre o tributo, calculo aplicados e também, sobre o diferencial de alíquota cobrado na modalidade de ICMS por substituição tributaria quando em operações com material para uso ou consumo e ativo imobilizado.

Com o intuito de combater a sonegação e tornar mais eficiente e eficaz a arrecadação, foi instituída a Substituição Tributária. É a antecipação do imposto antes da ocorrência do fato gerador que é a venda ao consumidor final. Significa a transferência da obrigação de reter e recolher o imposto do atacadista e do varejista para o produtor.



Para Pêgas<sup>14</sup> a substituição tributaria, possui como principal característica a antecipação pela industria do recolhimento do ICMS por toda cadeia que possa vir a ocorrer até o consumidor final, possibilitando ao Estado garantir dessa forma que para os produtos definidos pela Legislação Estadual e que serão recolhidos a partir da ocorrência do fato gerador.

Nesse sistema de tributação, existem o contribuinte substituto e o contribuinte substituído respectivamente. A Lei estadual poderá atribuir ao contribuinte do imposto ou o depositário a qualquer título a responsabilidade atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações pelo seu

---

<sup>14</sup> Pêgas (2006, p.66): A principal característica da substituição tributária é a retenção (na maioria das vezes) do imposto pelo fabricante, no momento da venda para o distribuidor ou comerciante varejista. A substituição tributária será utilizada somente para os produtos previstos na legislação aplicada a cada Estado da Federação, sujeitos ao regime. Assim, cada Estado define os produtos que serão cobrados de forma antecipada em seu território.

pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

Na substituição tributária nas operações subsequentes a legislação atribui à terceiro (substituto tributário), diverso do contribuinte (substituído), a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações até o consumidor final. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido, que não se realizar.

Pode-se definir como Substituto, sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada. O contribuinte Substituído é quem promove a operação de circulação de mercadorias. E não recolhe o imposto, salvo na hipótese do remetente não estar obrigado à retenção do imposto, caso em que a mercadoria recebida de Estado não signatário de convênio ou protocolo.

### 3.1 CONVÊNIOS O PROTOCOLOS

O acordo assinado por todas as unidades federativas do Brasil denomina-se Convênio e Protocolo, quando o acordo é celebrado com apenas algumas unidades federadas.

São acordos firmados com outros Estados, publicados em Diário Oficial da União, que permite ao Estado exigir imposto de contribuinte localizado em outro Estado (signatário do Convênio ou Protocolo). A partir assinatura do acordo, o Estado tem legitimidade para exigir imposto a título de substituição tributária de contribuinte localizado em Estado signatário do acordo.

Nas hipóteses em que o contribuinte adquirir mercadorias para revenda ou aquisição de ativo permanente ou material para uso ou consumo de Estados não signatários de convênio ou protocolo, o contribuinte adquirente é responsável pelo recolhimento do ICMS por substituição tributaria na entrada do Estado.

Na hipótese de o contribuinte na condição de sujeito passivo por substituição

tributária promover venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, será contribuinte substituto tributário e responsável pelo recolhimento de toda cadeia a se realizar desde a origem até o consumidor final.

A base de cálculo do ICMS-ST será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação do percentual de MVA(Margem de Valor Agregado)

### 3.2 MVA ORIGINAL E MVA AJUSTADA

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

A mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária em operação internas e interestaduais terá a MVA estabelecida em Convênio ou Protocolo assinado entre os Estados e será Nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou regionalizada para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria.

Em operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, sobre o valor das mercadorias somado o valor IPI e outras despesas cobradas do destinatário e deve ser incluído o valor do frete cobrado pelo transporte da mercadoria até o destinatário será aplicado o percentual de MVA estabelecido pelo Estado.

Diversos Convênios e Protocolos determinam que MVA diferente seja aplicada em operações internas e interestaduais de forma que, ocorra equilíbrio entre a tributação interna e interestadual e por consequência no preço final da mercadoria, tornando a operação realizada com as mercadorias sujeitas ao ICMS-ST justa aos Estados.

A fórmula para cálculo da MVA ajustada é a seguinte:

“MVA ajustada =  $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ”

- “MVA ST original”: é a margem de valor agregado estabelecida para o

produto;

- “ALQ inter”: é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- “ALQ intra”: é o coeficiente correspondente à alíquota interna aplicável sobre a operação dos substitutos tributários localizados em SC.

Caso o valor do coeficiente “ALQ intra” seja inferior a do coeficiente “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA ST original”.

O Convênio ICMS 35/2011, que determina a não aplicação da MVA ajustada nas operações interestaduais com produtos sujeitos à substituição tributária, realizadas por contribuintes substitutos tributários que recolhem o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/2006.

A não aplicação da MVA ajustada alcança ainda as operações interestaduais realizadas por aqueles contribuintes, na hipótese em que o adquirente da mercadoria, optante ou não pelo regime do Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária e o destaque do imposto em campo próprio do documento fiscal que acobertar a operação.

### 3.3 SUBSTITUÍDO ENQUADRADO NO SIMPLES NACIONAL

Nesse regime de tributação, a própria Constituição Federal em seu Art. 179<sup>15</sup>, define tratamento jurídico diferenciado as empresas optantes pelo Simples Nacional de forma que torne-se menos burocrática a sistemática de tributação e e redução da carga tributaria sobre os pequenos empreendimentos.

Mas, na pratica isso não ocorre, incorrem-se enormes dificuldades financeiras e administrativas pela complexidade da Legislação do Simples Nacional, que de Regime Unificado de recolhimentos de tributos, passou a tornar-se, de certa forma, recolhimento como empresa normal, sofrendo retenções de tributos que obrigam as empresas de pequeno porte fazer compensações muitas vezes complexas, e recolhimentos de Tributos em guia a parte da guia de recolhimento universal dos

---

<sup>15</sup>Brasil, Constituição Federal, Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei

tributos.

Um exemplo clássico, é o caso do ICMS-ST. Para a pequena indústria que enquadre-se como substituto tributário nas hipóteses de produzir e comercializar mercadorias sujeitas a Substituição tributária esta obrigada a calcular e recolher o ICMS por toda cadeia comercial a se realizar até o consumidor final. Então, de regime simplificado, passou a ser e ter exceções que obrigam as pequenas empresas a profissionalizarem-se e em muitos casos abandonar o regime de tributação do Simples Nacional e tornarem-se empresas com tributação devido a burocracia, complexidade e em alguns casos a inviabilidade de permanecer no regime do Simples Nacional.

Por exemplo uma pequena indústria enquadrada como substituta tributária, deverá efetuar o cálculo do imposto a ser recolhido até o consumidor final acrescido ao valor estimado de R\$ 10.000,00 na venda uma Margem de Valor Agregado de 45%, nesse caso a indústria calculará e recolherá o ICMS na condição de substituta tributária:

- Valor de venda da indústria: R\$ 10.000,00
- Margem Agregada pelo comerciante: R\$ 4.500,00
- Valor de Venda do comerciante: R\$ 14.500,00
- ICMS a ser recolhido pela indústria na condição de substituta tributária:  $((R\$ 14.500,00 - R\$ 10.000,00) * 17\%) = R\$ 765,00$

*\*A MVA efetiva será publicada por intermédio de Convênios e Protocolos firmados entre os Estados devidamente regulamentados em Legislações Estaduais.*

Nesse caso hipotético, está obrigado a empresa de pequeno porte e recolher o ICMS no valor de R\$ 765,00. Este valor será calculado e recolhido a parte da guia de recolhimentos unificados do Simples Nacional, sendo destacado e adicionado o valor de venda ao cliente conforme disposto na Resolução do CGSN 94/2011 em seu Art. 57, §4º.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de Novembro de 2011, Art. 57, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará, conforme as operações e prestações que realizar, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federados onde possuir estabelecimento. § 4º Quando a ME ou EPP revestir-se da condição de responsável, inclusive de substituto tributário, fará a indicação alusiva à base de cálculo e ao imposto retido no campo próprio ou, em sua falta, no corpo do documento fiscal utilizado na operação ou prestação.

Não obstante a burocratização determinada ao pequeno industrial pelo fisco, ainda tem o contribuinte optante pelo Simples Nacional fazer um acompanhamento continuo da legislação, pois, tendo ele realizado operações com por exemplo 5 ou mais Estados, deverá fazer acompanhamento constante de toda a legislação publicada pelos Estados ou será penalizado duramente pelo fisco pela não aplicação determinada pelo fisco estadual a tributação aplicada ao seu produto comercializa.

Um Regime de Tributação que deveria ser Simples e pratico as pequenas empresas, tornou-se burocrático e particular a cada Estado quando trata-se do ICMS cobrado por substituição tributária, isso atrapalha e muito o desenvolvimento das pequenas empresas, pois, o risco de incorrer em erro e sofrer autuações fiscais é grande.

#### 3.4 AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO OU MATERIAL PARA USO OU CONSUMO

Não há incidência de substituição tributaria quando da aquisição de mercadoria para industrialização e de ativo immobilizado ou material para uso ou consumo em operação interna, exceto quando a aquisição for interestadual, hipótese em que ocorre apenas a cobrança do diferencial de alíquota.

Em operações interestaduais com material para uso ou consumo ou ativo immobilizado, não se aplica a cobrança do MVA no calculo do ICMS-ST devido na operação, sendo aplicado apenas a cobrança do equivalente a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de destino aplicado sobre o valor dos produtos somado ao frete e IPI, conforme previsto em Protocolo assinado pelas unidades Federadas.

A seguir, demonstra-se como deverá ser aplicado o calculo do ICMS-ST conforme alíquotas aplicadas:

*Alíquota aplicada nas operações interestaduais entre contribuintes: 12%*

*Alíquota aplicada na operação interna no estado do RJ para a mercadoria (-) 17%*

*Diferencial a ser recolhido a título de substituição tributária: 5%*

---

Neste exemplo, deverá ser recolhido 5% a título de diferencial de alíquota em favor do estado, sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e destacado nos campos próprios da nota fiscal que acobertar a operação.

Nas operações com mercadorias listadas em Protocolos firmados entre os Estados, fica atribuído ao contribuinte remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação na qualidade de contribuinte substituto.

Na hipótese de o contribuinte substituto não efetuar a retenção do ICMS-ST em operação entre Estados signatário de Protocolo, caberá ao estabelecimento destinatário, o recolhimento do ICMS-ST devido na operação por responsabilidade solidaria junto ao Estado.

Poderá o contribuinte, conforme Legislação Estadual, solicitar ao fisco através de requerimento, que lhe atribua a qualidade de contribuinte substituto tributário sendo responsável pela retenção do ICMS-ST devido nas operações do estabelecimento.

#### **3.4.1 Operações de aquisição de ativo imobilizado e material para uso ou consumo com contribuintes Optantes pelo Simples Nacional**

Na hipótese de o contribuinte optante pelo Simples Nacional promover operação interestadual com mercadorias destinadas a uso ou consumo ou ao ativo permanente, o imposto a ser recolhido será o correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, aplicada sobre o valor da operação.

Base de cálculo da operação própria	R\$ 100,00	
Base de cálculo da substituição	R\$ 100,00	
Alíquota interna	17%	
Alíquota interestadual	12%	
ICMS-ST	$(100,00 \times 17\%) - (100,00 \times 12\%)$	R\$ 5,00

O calculo é simples e efetuado sobre o valor dos produtos, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e destacado o ICMS-ST nos campos próprios da nota fiscal que acobertar a operação. Em relação ao ICMS da operação, será calculado conforme Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é vedado o destaque do ICMS próprio nos campos da nota fiscal, sendo obrigatório a informação em dados adicionais da nota fiscal que acobertar as operações<sup>17</sup>.

O que fica evidente em relação o ICMS-ST e o Simples Nacional, é que os contribuintes optantes por esse regime de tributação quando responsáveis pelo recolhimento do ICMS-ST(substituto Tributário) passam a recolher esse imposto como empresas de regime de apuração normal. Inclusive destacando o imposto em campo próprio do documento fiscal conforme disposto no Art. 57, §4º da Resolução do CGSN 94/2011.<sup>18</sup>

O desconhecimento da legislação pelas empresas de pequeno porte, pode incorrer em erros e autuações pelo fisco pelo calculo errado ou então não destaque dos valores de ICMS-ST nos campos próprios do documento fiscal.

Constantemente, as empresas deparam-se com notas fiscais preenchidas de forma errada, ou então, sem a informação do ICMS-ST e por consequência o não repasse ao cliente do valor, ou seja, as pequenas empresas fazem o recolhimento do ICMS-ST mediante preenchimento de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE que vem acompanhando as mercadorias, mas, não compõe o valor total do documento, nesse caso, não repassa o valor ao cliente sendo responsável pelo recolhimento e arcando com o custo do imposto.

---

<sup>17</sup> Resolução CGSN nº 53, de 22 de dezembro de 2008, Art. 2º-A - A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional que emitir documento fiscal com direito ao crédito do ICMS, consignará no campo destinado às informações complementares ou, em sua falta, no corpo do documento, por qualquer meio gráfico indelével, a expressão: "PERMITE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS NO VALOR DE R\$....; CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA DE ...%, NOS TERMOS DO ARTIGO 23 DA LC 123"

<sup>18</sup> Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de Novembro de 2011, Art. 57, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará, conforme as operações e prestações que realizar, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federados onde possuir estabelecimento. § 4º Quando a ME ou EPP revestir-se da condição de responsável, inclusive de substituto tributário, fará a indicação alusiva à base de calculo e ao imposto retido no campo próprio ou, em sua falta, no corpo do documento fiscal utilizado na operação ou prestação.

### 3.5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SERVIÇO DE TRANSPORTES

O ICMS sobre o serviço de transporte é devido ao local do início da prestação e considerando isso, as Unidades da Federação, conforme Convênio ICMS nº 25/1990, estabeleceram que, por ocasião da 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 ICMS devido poderá ser atribuída:

- ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;
- destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna;
- ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica.

Sendo o transportador inscrito em Estado diverso do início da prestação do serviço, além do recolhimento do ICMS devido no início do local da prestação, devesse circular com documento de arrecadação conforme estabelecido na Cláusula terceira do Convênio 25/90:

“Cláusula terceira. Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.

§ 1º. O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º. O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;
2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;

4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;
5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.

Poderá legislação dispensar a emissão do conhecimento de transporte desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte das mercadorias, estejam destacados os dados da prestação como o preço da operação relativa ao transporte, a base de cálculo do imposto, a alíquota aplicável, o valor do imposto e o responsável pelo recolhimento ao Estado do ICMS devido na prestação.

É comum identificar contribuintes que desconhecem essa obrigação de recolher o ICMS sobre a prestação de serviço de transportes ao Estado onde iniciar a prestação. Embora o documento fiscal esteja acobertando o transporte, ocorrem casos em que o contribuinte/transportador realize a prestação do serviço sem fazer o recolhimento antecipado do imposto devido ao Estado onde iniciou a prestação do serviço.

Esta prática distorce a apuração do imposto devido e prejudica o Estado onde iniciou a prestação, favorecendo ao Estado de origem onde o transportador possui sua sede domicílio, ou seja, faz-se a emissão do documento para acobertar o serviço de transporte, destaca-se o valor do imposto devido, mas, este imposto é recolhido ao Estado onde o contribuinte é inscrito e não é recolhido ao Estado de início da prestação diferente do que consta no Convenio ICMS 25/90.

Nos casos em que o transportador for optante pelo Simples Nacional iniciar prestação de serviço de transporte em Estado diverso do Estado onde está inscrito, não há que se falar em recolhimento em guia unificada do Simples Nacional, ficará o prestador do serviço de transporte sujeito as regras estabelecidas as empresas com regime de tributação normal, ou seja, deverá efetuar o pagamento antecipado do ICMS devido na operação ao Estado onde deu-se o início da prestação.

## **4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS, UMA VISÃO CRÍTICA SOBRE O TRIBUTO**

Neste capítulo, propõe-se esclarecer, sob um ponto de vista crítico, a compatibilidade constitucional da substituição tributária aplicada a este tributo, seus principais aspectos legais, em função de questões práticas ligadas à sua aplicação cotidiana dos contribuintes, que tem gerado constantemente, discordância do contribuinte, ora em função do desconhecimento da Legislação ou por sentir falta-lhe segurança jurídica em relação a tributação do ICMS-ST e sua aplicabilidade exercida pelos entes arrecadadores sobre a cobrança antecipada desse tributo ou então a cobrança sobre ocorrência de fatos presumidos.

### **4.1 COMPLEXIDADE DO EXTENSO NORMATIVO LEGAL E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST**

Vistos os aspectos gerais sobre a Legislação do ICMS e ICMS-ST, trataremos a partir de agora sobre as dificuldades que os contribuintes encontram no entendimento da complexa legislação que os contribuintes têm para interpretar e aplicar e do recolhimento da substituição tributária de forma antecipada, pelas entradas e pelo substituto tributário.

#### **4.1.1 Complexidade do normativo legal relacionado ao ICMS por substituição tributária e as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes**

O regime de antecipação do ICMS por substituição tributária é um enorme problema para as empresas industriais, atacadistas e distribuidoras, pela sua complexidade, diferentes regras de aplicação e de cálculo nos diversos Estados, deixa os contribuintes confusos e poderão incorrer em erro por não ter estrutura interna capacitada para interpretar as modificações constantes da legislação aplicada ao ICMS-ST.

Para que seja calculado o imposto, é necessário que seja estabelecido o percentual de margem de lucro pressupostos nas vendas da indústria até o consumidor final (MVA), esse percentual será a base de cálculo do ICMS-ST. O que ocorre é que as empresas que possuem vários produtos em seu nicho de mercado, por isso, deverá ser analisado cada produto, sua alíquota, possíveis benefícios fiscais como, por exemplo, redução de base de cálculo, alíquotas internas e interestaduais, como considerar descontos, IPI, fretes e outras despesas que compõe a base de cálculo do ICMS-ST.

Em operações internas, o cálculo do ICMS-ST está regido por Lei e seu cálculo está estabelecido em Decretos que por sua vez, estabelecem os percentuais de MVA que devem ser aplicados às mercadorias sujeitas ao ICMS por substituição tributária. Parece simples, mas não é, por vezes os contribuintes deparam-se com normativas complexas e que tratam da aplicação e do cálculo de forma que confundem a interpretação dos contribuintes na aplicação do cálculo dos impostos.

Uma vírgula poderá ser decisiva no entendimento de determinada normativa. Basta uma interpretação errada e todo o cálculo ficará comprometido ou poderá deixar de ser aplicado à determinado produto.

Em operações interestaduais, para os casos em que há Protocolo entre os Estados para cobrança do ICMS-ST, o contribuinte deverá analisar o Regulamento do ICMS, Decretos, Portarias, do Estado de destino, para poder identificar a MVA e a alíquota de cada produto ou mercadoria que está comercializando para o outro Estado. Há também a necessidade de analisar se a utilização dessa mercadoria será utilizada para comercialização ou industrialização, ou então, destinada a uso ou consumo ou integrada ao ativo imobilizado do destinatário.

Para que seja aplicado o cálculo do ICMS-ST, é indispensável a ocorrência de operação subsequente pelo destinatário, ou seja, é necessário que o comprador realize a comercialização dessa mercadoria. Regra importante, na hipótese de o contribuinte adquirir as mercadorias para aplicar em processos de industrialização, não há que se falar em aplicação do ICMS-ST para essas mercadorias, pois, não haverá operação subsequente dessa mercadoria, esta será integrada a outro produto que, será tributado em momento posterior pelo ICMS próprio e também, se estiver nas regras de aplicação, pelo ICMS-ST.

Na hipótese da mercadoria ser destinada a uso ou consumo ou integração ao ativo imobilizado do destinatário, os próprios protocolos que exigem a cobrança do

ICMS-ST, deixam claro que não haverá a aplicação do MVA, será cobrado apenas o ICMS-ST correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, ou seja, será cobrado apenas o diferencial de alíquota e a base de cálculo será o valor da operação.

Considerando a existência de protocolo entre os Estados, é necessário ainda que, após a assinatura dos protocolos pelos Estados, é necessário ainda que sejam publicados em legislação estadual a ratificação do protocolo informando aos contribuintes que serão inseridos os produtos no regime da substituição tributária e estabelecendo o valor da MVA disposta no protocolo e as regras gerais aplicadas as mercadorias comercializadas entre os Estados signatários dos Protocolos.

Alguns exemplos que complicam e podem confundir o cálculo do ICMS ST: nas vendas para as Áreas de Livre Comércio e Zona Franca de Manaus há a necessidade de verificar se o destinatário tem os benefícios da SUFRAMA, que isentam o ICMS próprio, mas, há diferença de metodologia de cálculo para o ICMS-ST nestes casos; para o Mato Grosso há necessidade de verificar se o destinatário é optante pelo sistema de recolhimento simplificado, caso seja, qual seu CNAE (Cadastro Nacional de Atividade Econômica) para definir qual alíquota aplicar; os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e Pernambuco, que exigem que o desconto incondicional esteja integrado na base de cálculo.

Ocorrendo operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST entre Estados signatários, fica atribuído ao substituto tributário a responsabilidade pelo destaque e recolhimento do imposto. Já o destinatário, substituído tributário, promovera operações internas sem o destaque do ICMS próprio e ICMS-ST, pois, já foi recolhido o imposto em etapa anterior e por toda a cadeia.

Na hipótese de o substituto tributário efetuar operação interestadual com mercadorias que foram tributadas pelo ICMS-ST, deverá fazer novamente o destaque e recolhimento do ICMS-ST, pois, o cálculo do imposto considerou apenas as operações internas que seriam realizadas pelo substituído.

É rotineiro encontrar notas fiscais recebidas de outros Estados sem destaque de ICMS próprio e ICMS-ST, quando questionados os contribuintes, justificam que já foram tributadas, mas, por falta de conhecimento ou até ma fé, não destacam o ICMS próprio nem o ICMS-ST no documento fiscal que esta acobertando a circulação da mercadoria.

Promovendo operação interestadual com mercadoria já tributada pelo ICMS próprio e ICMS-ST, devera ser destacado os impostos no documento fiscal e o valor cobrado na etapa anterior, é objeto de ressarcimento junto ao Estado, pois, a operação interna não se concretizou. Em vez de o contribuinte efetuar a comercialização da mercadoria dentro do Estado, foi efetuada operação interestadual e deverá ser recolhido o ICMS próprio e ICMS-ST novamente, ou o Estado destinatário será prejudicado.

São algumas particularidades de Estados que precisam ser analisadas pelos contribuintes antes de promover operações com mercadorias. A não aplicação da legislação do Estado de destino implicará em recolhimento errôneo do imposto e até notificação pelo fisco, gerando transtornos e custos com multa e juros a serem recolhidos pelo contribuinte.

Há também a figura da empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Para as empresas optantes pelo Simples Nacional, ocorrem diferenciação bastante relevantes em relação as empresas com tributação normal nos casos em que houver operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST.

Em se tratando de empresa de pequeno porte, a situação complica-se quando trata-se de mercadoria sujeita ao ICMS-ST. Nas operações com mercadorias, o ICMS-ST devera ser recolhido a parte, ou seja, o ICMS-ST não está incluso na alíquota unificada. O ICMS-ST, deverá ser destacado também no campo próprio do documento fiscal e somado as mercadorias para que seja cobrado do destinatário. Assim esta disposto na Resolução do CGSN 94/2011 em seu Art. 57, em seu §4º.<sup>19</sup>

Para calculo do ICMS-ST devido na operação, o contribuinte optante pelo simples nacional, não aplicara a MVA ajustada, deverá aplicar a MVA original para

---

<sup>19</sup> Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de Novembro de 2011, Art. 57, a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional utilizará, conforme as operações e prestações que realizar, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federados onde possuir estabelecimento. § 4º Quando a ME ou EPP revestir-se da condição de responsável, inclusive de substituto tributário, fará a indicação alusiva à base de calculo e ao imposto retido no campo próprio ou, em sua falta, no corpo do documento fiscal utilizado na operação ou prestação.

apurar a base de cálculo do ICMS-ST, conforme previsto no parágrafo único da cláusula primeira do Convênio ICMS 35/2011.<sup>20</sup>

Não bastasse o contribuinte optante pelo simples nacional possuir particularidade em relação ao cálculo do ICMS-ST quando promover operação com mercadoria sujeita a este imposto, ao contribuinte normal, ou seja, o não optante pelo simples nacional também tem tratamento tributário diferenciado quando promover operações à contribuintes que sejam do simples.

Então, além da observação da MVA, alíquotas, benefícios fiscais, ainda tem a verificação da questão do regime de tributação, sendo o destinatário da mercadoria optante pelo simples nacional, haverá também particularidades que devem ser aplicadas, como por exemplo MVA diferenciada.

#### 4.1.2 Recolhimento do ICMS-ST

O ICMS-ST nas operações interestaduais tem que ser recolhido antecipadamente, com a Guia de recolhimento em anexo a nota fiscal, para os casos em que a empresa não possuir inscrição de substituto tributário no Estado de destino, o que implica em antecipação do imposto que seria recolhido pelo varejo no mínimo 60 dias à frente, antecipando caixa ao fisco. Caso o comprador localizado em outro Estado recuse a venda e a mercadoria não circular, é necessário solicitar ressarcimento do imposto para o substituto recuperar o recolhido antecipadamente.

Em operações entre Estados não signatários de protocolo, o remetente se vê obrigado a fazer o recolhimento do ICMS ST em nome de seu cliente, para que a mercadoria não fique retida na fronteira, pois alguns Estados mantêm forte controle em suas fronteiras, não permitindo que mercadorias sujeitas ao ICMS ST adentrem o Estado sem o recolhimento efetuado.

---

<sup>20</sup> CONVÊNIO ICMS 35, DE 1º DE ABRIL DE 2011 - Cláusula primeira O contribuinte optante pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, na condição de substituto tributário, não aplicará “MVA ajustada” prevista em Convênio ou Protocolo que instituir a Substituição Tributária nas operações interestaduais com relação as mercadorias que mencionam.

Parágrafo único. Para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de que trata o caput, o percentual de MVA adotado será aquele estabelecido a título de “MVA ST original” em Convênio ou Protocolo ou pela unidade federada destinatária da mercadoria.

Então, o substituto vê-se num dilema, recolher o ICMS-ST em nome de seu cliente e solicitar reembolso, que em muitos casos não é reembolsado pelo cliente, ou então, remeter a mercadoria sem o pagamento do imposto antecipadamente e correr o risco de ficar a mercadoria retida na barreira fiscal imposta pelo fisco, haja visto que nesse caso a responsabilidade é do cliente pelo recolhimento do ICMS-ST pela entrada no Estado. Com certeza em sua maioria, os remetentes das mercadorias farão o recolhimento do imposto antecipadamente para agilizar o processo e não manter as mercadorias retidas nas barreiras fiscais, pois, poderá ter prejuízos maiores nos casos em que forem produtos perecíveis.

É facultado ao contribuinte solicitar ao Estado de destino das mercadorias, Inscrição de substituto tributário, essa inscrição lhe possibilita o recolhimento do imposto por apuração e no prazo estabelecido no Protocolo assinado entre os Estados, agilizando o processo de circulação da mercadoria.

Há também a possibilidade de os Estados destinatários fornecer regime especial e atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST ao remetente da mercadoria. Nesses casos, quando não houver Protocolo assinado entre os Estados, o remetente da mercadoria fará o destaque do ICMS-ST na nota fiscal e cobrará do destinatário o valor do imposto somado ao valor das mercadorias.

## 5 CONCLUSÃO

Com as constantes mudanças na legislação tributaria, é necessário acompanhamento constante, pois, deixar de aplicar a normativa, o contribuinte será penalizado e terá que arcar com os custos tributários. De nada adianta fazer trabalho para melhorar vendas, diminuir custos, orçar melhores preços, se ao final, não observar e não conhecer a tributação de seu produto.

O presente estudo buscou evidenciar a legislação atribuída ao ICMS e ICMS substituição tributaria de forma breve clara e objetiva, não tratar com termos técnicos, não trabalhar apenas com um Estado em específico, mas sim, como regra geral. Com o mercado competitivo, não há que se falar em conhecer a legislação de apenas um Estado, se seu cliente operar em mais unidades federadas, é preciso acompanhar a tributação de todas, sob pena de não aplicar em suas operações alguma particularidade existente no Estado de destino das mercadorias.

Buscou-se também tratar da questão dos cálculos e da aplicação da MVA(Margem de Valor Agregado) para apuração da Base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre a mercadoria. Esclarecer as regras gerais, e os principais pontos a serem observados, já que, as particularidades estão estabelecidas em Protocolos e na Legislação dos Estados e do Distrito Federal.

Essa diferenciação na aplicação da legislação do ICMS pelos Estados prejudica muito os contribuintes. Em alguns casos, aparenta que cada Estado é um país diferente. Não segue-se as regras estabelecidas pela Constituição Federal que, ao oferecer benefícios fiscais aos contribuintes, que deveriam ser mediante Convenio Viola ao art. 155, § 2, XII, g, da CF/88, ou seja, fica desencadeada a chamada guerra fiscal.

A aplicação da resolução do Senado Federal 13/2012, foi um primeiro passo do Governo em resposta a guerra fiscal, embora de certa forma um pouco tímido, tomou-se como uma referencia ou experiência em relação a aplicação de uma única alíquota de ICMS para comercialização de mercadorias no país. O que precisa realmente é acabar com a infração dos Estados à Constituição Federal e principalmente com o inchaço das maquinas administrativas. As receitas seriam suficientes se fossem bem aplicadas.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 8 de setembro de 2013.

Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 8 de setembro de 2013

BRASIL. Criação, Estatuto, Microempresa, Pequena Empresa, Ambito, Sistema Tributario Nacional, Fixação, Normas Gerais, Regime Especial, Arrecadação, Fiscalização, Cobrança, Unificação, Impostos, Contribuição Social. Lei Complementar Nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. In: **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 16 abr. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CONVÊNIO ICMS 35, DE 1º DE ABRIL DE 2011, Publicado no DOU de 05.04.11, **Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06**.

Disponível em:

[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2011/CV035\\_11.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2011/CV035_11.htm)

acesso em: 10 de maio de 2014.

**CONVÊNIO ICMS 25/90**. · Publicação DOU de 18.09.90, disponível em:

[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/ICMS/1990/CV025\\_90.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/ICMS/1990/CV025_90.htm), acesso em 10 de abril de 2014

EMYGDIO, Luis. **Manual de direito financeiro & tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Lei Complementar n. 87, de 13 de julho de 1996. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acessado em: 4 de setembro de 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária: teoria e prática**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de Novembro de 2011, Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2011/cgsn/resol94.htm>, acesso em: 02 de maio de 2014.

Resolução CGSN nº 53, de 22 de dezembro de 2008,, disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol53.htm>,  
acesso em: 03 de maio de 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.  
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo:  
Malheiros, 2006.