

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO

MSCT TRIBUTARY SUBSTITUTION IN THE STATE OF SAO PAULO

¹ROQUEJANI, M. C.; ²PROSDÓCIMI, A. C. R.

^{1e2}Departamento de Ciências Contábeis – Faculdades Integradas de Ourinhos - FIO/FEMM

RESUMO

A substituição tributária é um dos meios adotados pelo fisco com a finalidade de fazer com que as empresas cumpram com suas obrigações, assim diminuindo a sonegação fiscal. A Constituição Federal da autonomia aos Estados e Distrito Federal para a instituição do regime tributário, que possibilite o recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. O presente trabalho pretende demonstrar as espécies de substituição tributária no ICMS, em especial a substituição tributária subsequente, que é a mais utilizada pelo Estado de São Paulo, e a sua legalidade, visto que o instituto da substituição tributária tem previsão no ordenamento Jurídico Brasileiro com normas pertinentes à Constituição Federal, à Lei Complementar nº 87/1996, ao Código Tributário Nacional e às leis ordinárias dos Estados e Distrito Federal. Assim, analisará a legalidade da aplicação da substituição tributária no ICMS e a sua importância de maneira a beneficiar não só ao Estado como também a toda sociedade. A metodologia para o desenvolvimento ou mesmo informações sobre o tema abordado baseou-se em uma pesquisa bibliográfica sendo consultados: o acervo da biblioteca das Faculdades Integradas de Ourinhos e fontes eletrônicas disponíveis na *Internet*.

Palavras-chave: Substituição tributária; Sonegação fiscal; ICMS.

ABSTRACT

The tributary substitution is a way adopted by tax authorities for the purpose of making companies comply with their obligations, focusing on reducing the tax evasion. The Federal Constitution allows the States and Federal District autonomy to institute the tax system, being permitted the collection of tax, whose taxable event will occur later. The current work discusses the sort and the legality of MSCT (merchandise and service circulation tax) substitution, particularly the subsequent tax substitution, which is the most used one in the State of Sao Paulo. The establishment of tributary substitution is prevented by the Brazilian law with relevant standards to the Federal Constitution, Complementary Law # 87/1996, National Tax Code and to the ordinary laws of the States and Federal District. Thus, an analysis of the legality on the applicability of tributary substitution of MSCT and its importance in order to benefit not only States, but all the society, is considered. The methodology for the development or information about the theme discussed was based on a bibliographic survey, under consult of: FIO Library and electronic sources available on the Internet.

Keywords: Fuel Tax; Evasion; MSCT.

INTRODUÇÃO

Compete aos Estados e Distrito Federal instituir o ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Para o Estado de São Paulo, o ICMS é a principal fonte de recursos financeiros e para melhor fiscalização o Estado desde a existência do ICM utiliza o regime da substituição tributária no combate à sonegação fiscal.

A Constituição Federal da autonomia aos Estados e Distrito Federal para a instituição do regime tributário, que possibilita o recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Com base nessa previsão constitucional, o Estado de São Paulo já trazia alguns produtos sob o regime de substituição tributária, com a finalidade de diminuir a sonegação e evasão fiscal e com as Leis nº 12.681/2007 e 13.291/2008 inseriu novos produtos.

Para Ichihara (2000) a figura do fato gerador presumido, mesmo sendo previsto na Constituição, não há como subsistir visto que o fato gerador não ocorreu, ferindo em relação ao responsável, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, dentre outros.

O presente trabalho pretende demonstrar as espécies de substituição tributária no ICMS, em especial a substituição tributária subsequente, que é a mais utilizada pelo Estado de São Paulo, e a sua legalidade, visto que o instituto da substituição tributária tem previsão no ordenamento Jurídico Brasileiro com normas pertinentes à Constituição Federal, à Lei Complementar nº 87/1996, ao Código Tributário Nacional e às leis ordinárias dos Estados e Distrito Federal. Bem como, analisar a legalidade da aplicação da substituição tributária no ICMS e a sua importância de maneira a beneficiar não só o Estado como também as empresas, proporcionando a concorrência de seus produtos de forma mais justa no mercado e para toda a sociedade.

A metodologia para o desenvolvimento ou mesmo informações sobre o tema abordado baseou-se em uma pesquisa bibliográfica sendo consultados: o acervo da biblioteca das Faculdades Integradas de Ourinhos e fontes eletrônicas disponíveis na *Internet*.

O ESTADO E O DIREITO DE TRIBUTAR

O Estado foi instituído para exercer atividades destinadas a satisfazer as necessidades públicas, ditar regras de conduta e garantir o bem comum, como por exemplo, a garantia dos direitos sociais, da educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção a maternidade e infância, assistência aos desamparados de acordo com a Constituição Federal (CF), art. 6º. (BRASIL,

1988).

Para garantir tais necessidades, o Estado precisa de recursos financeiros que são obtidos através de receitas públicas as quais podem ser originárias, que provêm dos recursos patrimoniais do Estado ou derivadas que provêm dos tributos.

Segundo Ichihara (2000, p. 29):

As receitas originárias são as receitas que provêm do patrimônio próprio do Estado, e poderão ainda ser patrimoniais e empresariais. Receitas originárias patrimoniais são as receitas que provêm de rendas dos bens do Estado, por exemplo, rendas de aluguel, rendas provenientes de vendas de bens etc. As receitas públicas originárias empresariais são as receitas fruto da atividade empresarial, por exemplo, o caso das receitas provenientes das empresas públicas.

As receitas públicas derivadas são as receitas que provêm do patrimônio do particular ou do administrado; podem ser, por exemplo, as receitas tributárias.

As receitas tributárias são obtidas por meio de arrecadação de tributos sob formas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais ou parafiscais.

Assim, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) art. 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).

Os tributos podem ser classificados, então, em vinculados e não-vinculados, sendo, tributos vinculados as taxas e as contribuições de melhoria, cuja cobrança exige uma contraprestação estatal, voltada para o particular que o pagou, enquanto que tributos não vinculados são os impostos, onde o Estado não precisa oferecer nenhuma contraprestação de serviços ou de obras para o contribuinte.

Desta forma, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, conforme art. 16 do CTN. (BRASIL, 1966).

O ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, antigo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, compete aos Estados e Distrito Federal instituí-lo de acordo com o art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

Conforme a Secretaria da Fazenda (2009a), o ICMS é a principal fonte de

recursos financeiros para o Estado de São Paulo e segundo Rosa (2009) os Estados, logo nos primeiros anos de vigência do ICM começaram a utilizar o regime da substituição tributária para dificultar a sonegação fiscal.

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A aplicação do regime da substituição tributária é de difícil compreensão no mundo tributário, principalmente no âmbito do ICMS. Porém, desde a década de 60, a Lei 5.172/66 denominada Código Tributário Nacional (CTN) pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967 (BRASIL, 1967), já apresentava a figura da substituição tributária em seus artigos 121 e 128, onde menciona o sujeito passivo da obrigação principal e a chamada responsabilidade tributária que atribui a responsabilidade de um contribuinte a um terceiro.

O CTN ao definir o sujeito passivo da obrigação principal, dividiu a pessoa obrigada ao pagamento do tributo em contribuinte e responsável, onde o contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que gerou o imposto, enquanto que, o responsável, apesar de não ter essa ligação direta com a situação que gerou o fato gerador, tem a obrigação do pagamento do tributo, mediante disposição expressa de lei (BRASIL, 1966), ou seja, o contribuinte, responsável pelo seu próprio imposto, sob o regime de substituição tributária, torna-se também responsável pelo imposto devido pelo restante da cadeia de comercialização.

Complementando o artigo 121, o artigo 128 atribui a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa também vinculada ao fato gerador da obrigação, excluindo, desta forma, a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Na antiga disposição do ICM o CTN ao dispor sobre o contribuinte, deixava evidente que a lei poderia atribuir a condição de responsável pelo recolhimento do imposto referente a fato gerador ocorrido anteriormente e a fato gerador futuro, caracterizando assim, a substituição tributária antecedente ou “para trás” e a substituição tributária subsequente ou “para frente” nos termos do artigo 58, § 2º disposto abaixo (BRASIL, 1966):

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

[...]

§ 2º a lei pode atribuir a condição de responsável:

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;
 II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar; [...]

Entretanto, o artigo 58 foi revogado pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, mas a figura do responsável foi novamente implantada, pela Lei Complementar nº 44/83 que alterou e ampliou o Decreto-Lei nº 406/68 como dispõem seu artigo 3º:

Art. 3º. Ficam acrescentados ao artigo 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

Art. 6º [...]

...

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

I - ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

II - ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

III - ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

IV - aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

Em virtude das grandes discussões a respeito do instituto da substituição tributária subsequente, foi acrescentado à Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, o parágrafo 7º ao artigo 150 conforme se prontifica (BRASIL, 1993):

Art. 1.º Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

...

Art. 150. [...]

...

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.

Porém a Constituição Federal de 1988 determina ainda, que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária” (art. 155, § 2º, XII, “b”), lei esta que deveria ser editada no prazo de 60 dias, conforme dispõe o § 8º do art. 34 do

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que previu que se no prazo estipulado não fosse editada a Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal poderiam fixar normas para regulamentar provisoriamente a matéria. (BRASIL, 1988). Razão pela qual, foi realizado o Convênio ICM nº 66/1988, que estabeleceu a regulação provisória no ICMS e vigorou até a entrada em vigor da Lei complementar nº 87/1996.

A Lei Complementar nº 87/1996, chamada Lei Kandir, estabelece em seus artigos 6º e 9º que a lei estadual, poderá atribuir a contribuinte do imposto a condição de substituto tributário onde assumirá a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam elas, antecedentes, concomitantes ou subsequentes, sobre mercadorias, bens ou serviços previstos em lei, contudo sua aplicação em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, ou seja, convênios e protocolos. (BRASIL, 1996).

Assim, os convênios determinam a obrigação para todos os Estados ou pelo menos a concordância de todas as unidades da Federação para que o procedimento possa ser aplicado e os protocolos representam acordos entre alguns Estados e necessitam apenas a publicação no Diário Oficial da União - DOU.

A substituição tributária pode ser então conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída a uma terceira pessoa, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato gerador. (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2009).

Como já visto, são três as espécies de substituição tributária: antecedentes, concomitantes e subsequentes que conforme Mariano, Werneck e Bezerra (2009) se caracterizam:

a) A substituição tributária antecedente também conhecida como substituição “para trás” se caracteriza pelo diferimento do lançamento do imposto que significa o adiamento do recolhimento do ICMS relativo a fato gerador ocorrido anteriormente, geralmente é aplicável aos produtos agropecuários.

b) Já, a substituição tributária concomitante caracteriza-se pelo recolhimento do imposto no instante em que ocorre o fato gerador, nessa espécie, se encontra a substituição tributária dos serviços de transporte.

c) E, a substituição tributária subsequente consiste em atribuir ao sujeito passivo o recolhimento devido pelas operações próprias e pelas operações futuras

até o consumidor final.

Segundo Alexandre (2009), Mariano, Werneck e Bezerra (2009) alguns doutrinadores sustentam que o sistema de substituição tributária subsequente desobedece praticamente todos os princípios constitucionais básicos relativos aos tributos, dentre eles o princípio da tipicidade tributária, da capacidade contributiva, o princípio da não-cumulatividade e o do não confisco.

Para Ichihara (2000) a figura do fato gerador presumido, mesmo sendo previsto na Constituição, não há como subsistir visto que o fato gerador não ocorreu, ferindo em relação ao responsável, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, dentre outros.

A agressão à tipicidade decorreria do fato de que a situação abstratamente prevista em lei como fato gerador do tributo vir a não ocorrer no mundo, daí decorreria a impossibilidade da cobrança. (ALEXANDRE, 2009).

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, fere a regra de aproveitamento dos créditos incidentes nas operações anteriores visto que de acordo com a Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso I) o imposto não será cumulativo, pois compensará o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (BRASIL, 1988).

A corrente favorável à sujeição passiva tributária antecipada entende que o instituto atende perfeitamente ao princípio da legalidade, não havendo que se falar em ilegalidade do regime perante a norma jurídica, uma vez que realizado o Convênio nº 66/1988 entre os Estados e o Distrito Federal estabelecendo a regulamentação provisória do ICMS. (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2009).

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS PAULISTA

Ultimamente a aplicação do regime da substituição tributária no ICMS esta cada vez maior, principalmente na implantação da substituição tributária subsequente.

No Estado de São Paulo diversos produtos já vinham sendo submetidos ao regime em análise, a exemplo do cimento, refrigerante, cerveja, sorvete, entre outros. Porém, em 2007 e 2008 deu um grande passo incluindo novos produtos com as Leis nº 12.681/2007 e a 13.291/2008 que ampliam a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo.

Atingindo assim, vários segmentos, que antes acostumados a apurar somente o imposto próprio referente à saída de suas mercadorias, assumem a condição de substituto tributário, tendo que reter em suas notas o valor do ICMS-ST referente à substituição tributária sobre operações subsequentes.

O Estado de São Paulo determina as seguintes regras para a base de cálculo do ICMS-ST: “No caso de sujeição passiva por substituição, [...], a base de cálculo na substituição tributária será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente” conforme estabelece o art. 28, Lei nº 6.374. (SÃO PAULO, 1989). Não havendo o preço final, de acordo com o art. 41 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/SP, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluindo os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado (MVA) correspondente ao Índice de Valor Adicionado Setorial (IVA-ST), estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso. (SÃO PAULO, 2000).

Segundo a Secretaria da Fazenda (2009b) o IVA-ST “é a margem de valor agregado obtida em pesquisas de mercado que estima o acréscimo de valor que a mercadoria terá até a venda ao consumidor final”.

Desta forma, o valor do imposto a ser retido e recolhido a título de sujeição passiva por substituição será a diferença entre o valor encontrado pela base de cálculo prevista da substituição tributária mediante aplicação da alíquota interna e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do remetente, conforme art. 128 do RICMS/SP. (SÃO PAULO, 2000).

Contudo, o contribuinte substituto elegido pelo Estado de São Paulo (fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida) deverá se informar quando fizer vendas fora do Estado, pois não precisará calcular o ICMS-ST salvo se não houver convênios e protocolos celebrados entre os Estados envolvidos, se houver acordo entre as unidades federativas o contribuinte fará a retenção do ICMS das operações subsequentes aplicando o IVA-ST previsto no convênio ou protocolo.

Assumirá, também, a condição de substituto tributário, o contribuinte substituído ou destinatário que adquirir mercadoria sujeita a substituição tributária de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto. Porém, o destinatário deverá

efetuar antecipadamente o recolhimento do imposto devido pela operação própria de saída da mercadoria e o imposto devido pelas operações subseqüentes no momento da entrada da mercadoria no território paulista, conforme art. 426-A do RICMS/SP. (SÃO PAULO, 2000).

Não ocorrerá aplicação da substituição tributária de acordo com o art. 264 RICMS/SP, na saída promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a (SÃO PAULO, 2000):

Art. 264 [...]

- I - integração ou consumo em processo de industrialização;
- II - estabelecimento paulista, quando a operação subseqüente estiver amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada pelo artigo 1º do Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)
- III - outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;
- IV - outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição;
- V - estabelecimento situado em outro Estado.

Portanto, a adoção desta sistemática pelo Governo do Estado de São Paulo veio da necessidade de ter a garantia do recolhimento do imposto devido pelas diferentes etapas do processo de comercialização, ou seja, desde o fabricante até o consumidor final, combater a sonegação fiscal e a concorrência desleal entre as empresas, uma vez que, antes da aplicação da substituição tributária, o ICMS era calculado sobre a saída da mercadoria de cada estabelecimento que possibilitava ao contribuinte principalmente o varejista a não recolher seu imposto devido por suas vendas. Assim, conforme o Governo Paulista (SÃO PAULO, 2009):

A substituição tributária é uma das grandes aliadas do governo no combate à sonegação. Ao concentrar a arrecadação de impostos na origem, o fisco paulista torna mais fácil o acompanhamento do recolhimento do tributo, essencial para a manutenção de investimentos públicos em áreas prioritárias, como saúde, educação, transporte, segurança e infra-estrutura. Além disso, garante a justiça fiscal entre as empresas, evitando a concorrência desleal que algumas delas praticam quando não recolhem adequadamente o imposto. A substituição tributária também tem um papel importante no ganho de eficiência da administração tributária, com redução de custos nos processos de fiscalização.

Mas, tal procedimento para evitar a sonegação não está acontecendo, segundo o jornal Folha de São Paulo (FOLHA... 2009a), os varejistas estão deixando de comprar em território paulista para comprar produtos de outros Estados,

onde não utilizam esse sistema de tributação, para então, não recolher o ICMS antecipado, pelo fato, do Estado de São Paulo não ter fiscalização nas fronteiras entre os Estados. Entretanto, a Fazenda também informa que o fato de não realizar ações de fiscalização nas fronteiras do Estado não significa que não esteja "atenta" aos varejistas que não estejam recolhendo o ICMS e reconhece que o regime de substituição tributária deveria ser adotado em todo o país para que o combate à sonegação fosse mais eficiente.

Para Nassif (2009) é um absurdo que o comerciante que comprar fora do Estado tenha que recolher o imposto na entrada do território paulista. Primeiro, porque São Paulo não tem vigilância na divisa. Depois, se implantou o ST porque não confia no varejista, porque deixar na mão dele recolher o imposto de compras de fora do estado.

De acordo com o jornal Folha de São Paulo (FOLHA... 2009b), o governo do Estado de São Paulo elevou em R\$ 2,89 bilhões a arrecadação do ICMS de 23 setores, de maio de 2008 a abril deste ano, comparado ao período anterior, resultado este, obtido com a chamada substituição tributária, e que para a Secretaria da Fazenda, esse dinheiro a mais no caixa do governo de São Paulo, corresponde à sonegação fiscal concentrada no atacado e no varejo. E segundo o coordenador-adjunto da administração tributária estima-se que a arrecadação do ICMS deva subir mais à medida que os setores se adaptem ao novo regime.

Os produtos incluídos em São Paulo através da Lei 6.374/89 e sua vigência, através da inclusão no RICMS dos artigos 313-A a 313-Z20 são:

- Medicamentos; Bebidas Alcoólicas; Perfumaria; Higiene Pessoal; Vigência 02/2008.
- Ração Animal; Limpeza; Fonográficos; Autopeças; Pilhas e Baterias; Lâmpadas Elétricas; Papel; Vigência 04/2008.
- Indústria Alimentícia; Materiais de Construção e Congêneres; Vigência 05/2008.
- Colchoaria; Ferramentas; Bicicletas; Instrumentos Musicais; Vigência 04/2009.
- Brinquedos; Máquinas e Aparelhos Mecânicos, Elétricos e Automáticos; Papelaria; Artefatos de Uso Doméstico; Materiais Elétricos. Vigência 05/2009.
- Eletrônicos; Eletroeletrônicos; Eletrodomésticos. Vigência 06/2009.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, o Estado para conseguir desenvolver suas atividades e cumprir com suas obrigações, precisa auferir recursos financeiros que podem ser providos em razão do seu patrimônio ou de receitas tributárias, a qual o ICMS é a principal fonte de arrecadação de receitas do Estado de São Paulo.

Assim, pelo que se observa a aplicação do instituto da substituição tributária é de grande importância para combater a sonegação fiscal e a concorrência desleal provocada pelos que diminuem seus custos não recolhendo os tributos, sendo benéfica para a sociedade em geral visto que o recolhimento do imposto é essencial para a manutenção de investimentos públicos.

Quanto ao aspecto legal, não tem o que se falar em ilegalidade, visto que o instituto obedece às normas do ordenamento Jurídico Brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo, 2009.
- BRASIL (1966). Código Tributário Nacional / Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 06 abr. 2009.
- BRASIL (1967). Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 de mar. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm>. Acesso em: 06 abr. 2009.
- BRASIL (1968). Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>>. Acesso em: 22 set. 2009.
- BRASIL (1983). Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em: 22 set. 2009.
- BRASIL (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 abr. 2009.
- BRASIL (1993). Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 22 set. 2009.

BRASIL (1996). Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 set. 2009.

CONVÊNIO ICM (1988). Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 20 set. 2009.

FOLHA de São Paulo (2009a). São Paulo, 24 mai. 2009. Seção: Dinheiro - Caderno B. p. 1. Disponível em: <<http://www.sindifiscomg.com.br/clipping.2009/fsp.24.05.09.dinheiro.html>>. Acesso em: 23 set. 2009.

FOLHA de São Paulo (2009b). São Paulo, 5 jul. 2009. Seção: Dinheiro, Capa. Disponível em: <<http://www.sinafresp.org.br/index.html?method=mostrarNoticia&id=3547>>. Acesso em: 23 set. 2009.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**: Atualizado de Acordo com as Emendas Constitucionais nºs 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, e 21, de 18-3-99. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARIANO, A. P; WERNECK, R; BEZERRA, S. R. A. **Substituição tributária no ICMS**: aspectos jurídicos e práticos. São Paulo: IOB, 2009.

NASSIF, Luís. (2009). O desastre da substituição tributária. Direito & Gestão por André Spínola. Disponível em: <<http://www.andrespinola.com/2009/07/o-desastre-da-substituicao-tributaria.html>>. Acesso em: 28 set. 2009.

SÃO PAULO (1989). Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfzaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 17 set. 2009.

SÃO PAULO (2000). Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/2000. Aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfzaz_tributaria:vtribut>. Acesso em 22 set. 2009.

SÃO PAULO (2009). Portal do Governo do Estado de São Paulo. SP Notícias. Entenda a substituição tributária de São Paulo, 30 de jun. 2009. Disponível em: <<http://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/lenoticia.php?id=202496&c=553>>. Acesso em: 15 set. 2009.

SECRETARIA DA FAZENDA, Governo do Estado de São Paulo. 2009a. ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/oquee/oq_icms.shtm>. Acesso em 15 set. 2009.

SECRETARIA DA FAZENDA, Governo do Estado de São Paulo. 2009b. Substituição Tributária – Novos Produtos. Simples Nacional. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br/st_simplesnacional.shtm>. Acesso em: 16 set. 2009.

ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS**: manual explicativo. 2. ed. Itu (SP): Ottoni Editora, 2009.