



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO - FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

CARLOS DE SOUSA LIMA FILHO

A NÃO OBSERVÂNCIA DO CONVÊNIO ICMS 92/2015 PELO ESTADO DO CEARÁ:
EVIDÊNCIAS EM EMPRESA DE COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES NO ESTADO.

FORTALEZA

2016

CARLOS DE SOUSA LIMA FILHO

**A NÃO OBSERVÂNCIA DO CONVÊNIO ICMS 92/2015 PELO ESTADO DO CEARÁ:
EVIDÊNCIAS EM EMPRESA DE COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES NO ESTADO.**

Artigo apresentado ao curso de Ciências Contábeis, na Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Mariano Neto

FORTALEZA

2016

RESUMO

O convênio ICMS 92/2015, tem como objetivo principal a sistematização e uniformização das mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Com a adesão ao tratado, é evitado uma bitributação por parte do fisco do Estado de destino da mercadoria. Porém, mesmo com a adesão ao ICMS 92/2015, o fisco cearense não está cumprindo com as cláusulas lá estabelecidas. O objetivo desse artigo, é demonstrar se o contribuinte está sendo afetado pelo fato de o Estado do Ceará estar negligenciado o tratado. Também é objetivo desse artigo, em suas limitações, demonstrar se o contribuinte está pagando uma carga tributária maior do que a que é realmente devida ao fisco do Estado do Ceará. O artigo é classificado quanto a sua natureza, abordagem do problema, abordagem dos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos de execução como uma pesquisa aplicada, qualitativa, descritiva e exploratória e bibliográfica e documental, respectivamente.

Palavras-Chave: ICMS; Substituição Tributária; Convênio ICMS 92/2015.

ABSTRACT

The ICMS agreement 92/2015, has as main objective the systematization and standardization of the goods that are subject to the regime of tax substitution. With the adherence to the treaty, a taxation by the treasury of the destination state of the merchandise is avoided. However, even with the adherence to ICMS 92/2015, the tax authorities of Ceara are not complying with the clauses established therein. The purpose of this article is to demonstrate if the taxpayer is being affected by the fact that the state of Ceara is neglected the treaty. It is also the purpose of this article, in its limitations, to demonstrate if the taxpayer is paying a higher tax burden than that which is actually due to the state treasury of Ceara. The article is classified as to its nature, approach to the problem, approach of the objectives and as to the technical procedures of execution as an applied research, qualitative, descriptive and exploratory and bibliographical and documentary, respectively.

Keywords: ICMS; Tax Replacement; ICMS Agreement 92/2015.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui um sistema tributário complexo. Tal sistema possui os tributos, segundo o Supremo Tribunal Federal (STF), divididos em cinco categorias, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, impostos extraordinários e as contribuições especiais. Segundo João Marcelo Rocha (2014) de todos esses os tributos, o que mais dá arrecadação para os entes federativos são os impostos.

Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir os impostos de suas respectivas competências. O imposto que é analisado neste artigo é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é um tributo de

competência estadual. Cabe ao Senado Federal definir as alíquotas que serão aplicadas em cada Estado da federação.

O ICMS é um imposto que está presente no cotidiano da maioria dos brasileiros sejam eles consumidores, produtores de mercadorias ou adquirentes de serviços prestados por terceiros (quando tais serviços não estão incluídos nos serviços tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal), visto que o fato gerador do tributo é a circulação dos produtos e dos serviços.

Como os Estados da federação estão em constante troca de mercadorias, produtos e serviços, a arrecadação do ICMS fica dificultada visto que, devido a autonomia dos Estados para legislar a respeito do tributo, as normas variam de Estado para Estado. Com o objetivo de facilitar o recolhimento do imposto, foram criados alguns métodos de arrecadação do tributo e, o principal exemplo dessas maneiras de arrecadação, é a substituição tributária.

Tal regime de recolhimento faz com que a obrigação de pagar o tributo seja transferida para um terceiro. Isso permite que o Estado realize a arrecadação do imposto através de uma base de cálculo inicialmente presumida, que poderá vir a ser concretizada ou não. Em caso negativo, ocorrerá a devolução do tributo que foi pago antecipadamente pois, segundo o STF,

“(…) O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se do instituto das vantagens que determinam a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação ” (STF, ADI 1.851/AL)

Além da substituição tributária, os Estados firmam entre si, convênios, cujo objetivo é facilitar e agilizar a arrecadação dos tributos. Nessa direção, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebrou o convênio ICMS 92/2015, cujo principal objetivo era a sistematização e uniformização das mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária e antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação.

Nesse convênio, foram estabelecidos regras e protocolos que os Estados, que o incorporaram em suas respectivas legislações tributárias, deveriam seguir. O Estado do Ceará, por meio de decreto, aderiu o ICMS 92/2015 a sua legislação. Com isso, o fisco do Estado de destino da mercadoria fica impedido de cobrar ICMS por substituição, visto que o tributo já foi recolhido pelo Estado de origem da transação.

Porém, mesmo com a adesão ao convênio, o fisco cearense continua recolhendo o ICMS de transações de mercadorias que estão listadas no tratado, o que acarreta a bitributação que é inconstitucional.

O objetivo geral do artigo é demonstrar se o contribuinte está sendo afetado de maneira negativa pelo Estado e, dentro de suas limitações, mostrar se ele está pagando uma carga tributária maior do que a que ele realmente deveria. Já sua relevância se dá pelo fato de que os consumidores finais estão pagando um preço maior, visto que a empresa que fornece os produtos e serviços está sendo tributada de maneira excessiva pelo Estado do Ceará.

A relevância do artigo justifica-se no fato de que o consumidor final, que não tem direito de restituir-se de nenhum tributo dos quais é submetido, está pagando um preço maior em seus produtos devido a negligência do Estado do Ceará para com o convênio ICMS 92/2015. Preços mais caros estão sendo repassados aos consumidores por causa do não

cumprimento do contrato, visto que a carga tributária paga pela empresa nas transações é bem maior do que realmente deveria ser.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ICMS – Imposto sobre Circulação de mercadorias e prestação de serviços transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

A lei complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996, também chamada de lei Kandir, é a norma que regula o ICMS. Cabe a essa lei determinar algumas diretrizes a respeito do imposto, como quem são os contribuintes, disciplinar sobre o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços. Cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) discutir sobre: isenções, incentivos e benefícios fiscais que serão concedidos e revogados.

2.1.1 Fato Gerador

O ICMS tem como principais fatos geradores: a circulação de mercadorias, mesmo que tenha sido iniciada no exterior; e prestações onerosas de serviços de comunicação; prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; e desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior.

2.1.2 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é o montante da operação realizada. Nesse valor, devem estar inclusos o frete e todas as despesas acessórias cobradas do adquirente ou do consumidor. A CF/88, em seu artigo 155º dispõe que:

Na base de cálculo do ICMS, 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 (ICMS e IPI).

2.1.3 Alíquotas

De acordo com o artigo 155, §2º, V da CF/88,

É facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e também fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Segundo João Marcelo Rocha (2014), tendo como base o artigo 155º da CF/88, as alíquotas internas são fixadas pelo Estado-membro ou então DF através do Senado Federal, sendo que este tem a faculdade de determinar o limite máximo e mínimo, no que diz respeito às alíquotas internas.

2.1.4 Contribuintes

O artigo 4º da lei complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996 diz que

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

2.1.5 Princípios aplicáveis ao ICMS

Falando sobre o seu regime jurídico, trata-se de um imposto que é obrigatoriamente não cumulativo e facultativamente seletivo (CF88, Art.155, §2º, I e III).

A não cumulatividade é o direito que o contribuinte tem de creditar-se do valor recolhido a título de imposto nas operações anteriores que tratam do mesmo produto, mercadoria ou serviço.

No que diz respeito ao facultativamente seletivo citado anteriormente, segundo a Constituição Federal, poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (Art.155, §2º, III).

Quando ocorre o fato gerador do ICMS, ocorre a geração da obrigação tributária, na qual o contribuinte deve pagar o tributo devido. Porém, a maneira como o tributo será recolhido é definida pelo regime de tributação que está em vigor no Estado.

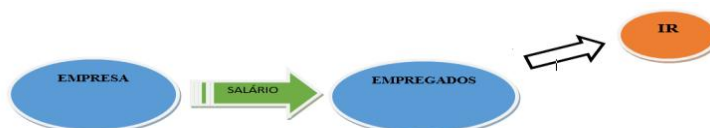
2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

No regime de substituição tributária, ocorre a troca do contribuinte que é o responsável pelo pagamento do tributo por outra pessoa na cadeia de produção. É algo que ocorre com outros tributos, não somente com o ICMS. Um exemplo que pode-se citar que é semelhante a substituição no ICMS, é o processo de pagamento do Imposto de Renda, representado pela sigla IR.

Um exemplo da aplicação da substituição é no caso de uma empresa que recolhe o imposto de renda que incide sobre os salários das pessoas que lá trabalham. A responsabilidade do pagamento do IR, é do funcionário. Porém, com o objetivo de facilitar o recolhimento do tributo e evitar a inadimplência do mesmo, ocorre uma substituição no que diz respeito ao pagamento do tributo. A empresa fica sendo a responsável pelo recolhimento e pagamento do IR.

Caso não houvesse a substituição tributária, o responsável pelo pagamento do IR seria o próprio funcionário, como mostra a figura 1.

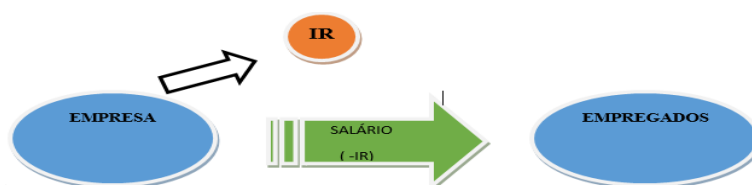
Figura 1



Fonte: Autor

Porém, com o advento desse mecanismo, a empresa troca de papel com o funcionário, passando a possuir a responsabilidade pelo pagamento, como mostra a imagem 2.

Figura 2



Fonte: Autor

Em relação aos contribuintes do regime, o autor João Marcelo Rocha (2012), os divide em contribuintes substituto e substituído. O Substituto é aquele quem a legislação define como responsável pelo pagamento do tributo. Ele irá substituir aquele que era o responsável que, automaticamente, torna-se o contribuinte substituído.

No caso representado nas figuras 1 e 2, a empresa toma o papel do pagamento, que era do empregado, para si. Isso dá a ela o papel de contribuinte substituto. Já o empregado, que detinha a obrigação de pagar o tributo, foi substituído pela empresa.

Os produtos que estão sujeitos a esse regime de tributação estão definidos em convênios, legislações estaduais e protocolos. Vale observar que o regime de substituição tributária do ICMS alcança todo e qualquer contribuinte do imposto. Os principais contribuintes do tributo são os comerciantes e as indústrias.

2.3 O CONVÊNIO ICMS 92/2015

O convênio ICMS 92/2015, busca estabelecer uma sistemática de uniformização e de identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativo às operações subsequentes.

O tratado foi celebrado no dia vinte de agosto de 2015, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, a CONFAZ. Ele possui seis cláusulas, das quais uma delas, a cláusula quinta, foi revogada. Em seu artigo primeiro, ele estabelece que todos os contribuintes do ICMS, sendo optantes ou não do simples nacional, estão sujeitos a ele. Tratando a respeito da sua vigência, ele afirma que, suas cláusulas começarão a ter validade a partir do dia primeiro de janeiro do ano de 2016.

No que diz respeito a identificação das mercadorias, o convênio passa a exigir que o contribuinte mencione o Código Especificador de Substituição Tributária, também chamado pela sigla de CEST. Ele é composto por sete dígitos, que representam o segmento da mercadoria ou bem, a especificação do item e o item em si.

As mercadorias que estão sujeitas ao convênio, estão distribuídas em vinte e nove anexos. Começa no anexo I, que trata dos segmentos de mercadorias. A partir do anexo II, as mercadorias são especificadas e separadas. E o convênio se encerra no anexo XXIX, que é o sistema de vendas de mercadoria porta a porta. Procura-se identificar no convênio, todas as mercadorias e serviços que são passíveis de substituição tributária ou antecipação do recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação.

É relevante, para o artigo em estudo, o anexo VII, pois nele estão os óleos lubrificantes. Também estão presentes, combustíveis, como diesel, gasolina e seus diversos tipos, gás liquefeito e também, xisto e seus derivados.

3 METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa que deu base a esse artigo é classificada como qualitativa, visto que o objetivo principal da pesquisa é demonstrar se e de que maneira, o contribuinte do ICMS é afetado pela inobservância do convênio do ICMS 92/2015. Segundo Goldenberg (1997), pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma determinada organização ou de qualquer meio no qual o indivíduo possa estar inserido.

É também definida, quanto à abordagem dos objetivos, como descritiva, visto que há necessidade de descrever as características do contribuinte, como o segmento de mercadorias em que ele atua, o seu regime de tributação, o convênio a que ele está submetido, dentre outras. A abordagem descritiva, segundo Gil (2011), são aquelas que tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.

Trata-se também de uma pesquisa bibliográfica que, segundo Gil (2011), é uma pesquisa desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Assim, o artigo tem natureza bibliográfica e documental dada a utilização de livros e de artigos relacionados com o tema ICMS e substituição tributária para o embasamento teórico do artigo. Também foi utilizada a própria Constituição Federal, leis e decretos.

De acordo com Gil (1991), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo exaustivo e em profundidade de poucos objetos, de forma a permitir conhecimento amplo e específico do mesmo.

A empresa alvo do estudo de caso, receberá o nome fictício de ABC, visto que para que os dados fossem fornecidos para a produção do artigo, foi exigido o sigilo absoluto do nome e de qualquer dado que leve a identificação da companhia.

Utilizou-se para tanto, o relatório gerencial do ano de 2015 que abordou sobre peça jurídica, no qual a empresa se posiciona de maneira contrária à atitude do fisco cearense cobrar o ICMS. Não foram apresentadas notas fiscais da transação com a vendedora de lubrificantes do Estado de São Paulo, para que cálculos pudessem ser feitos. Objetivou-se mostrar possíveis consequências para a companhia ABC frente à inobservância do Estado do Ceará ao Convênio do ICMS 92/2015.

4 RESULTADOS

A empresa comercial ABC de lubrificantes e peças para veículos é uma empresa de grande porte que atua no comércio varejista de lubrificantes. As suas mercadorias que serão revendidas posteriormente, são adquiridas de empresas de outros Estados da federação.

Dessa forma, em razão de sua atividade empresarial a empresa costumeiramente adquire mercadorias de empresas situadas em outros Estados da federação, o que constitui fato gerador para recolhimento do ICMS, conforme faz regularmente.

Com efeito, até 31.12.2015 a sistemática adotada pelo fisco do Ceará era a de exigir da empresa ABC o ICMS antecipado da entrada da mercadoria em território cearense no valor agregado de 45,66% sobre o montante da aquisição, deduzindo-se deste o crédito consignado na respectiva nota fiscal de aquisição.

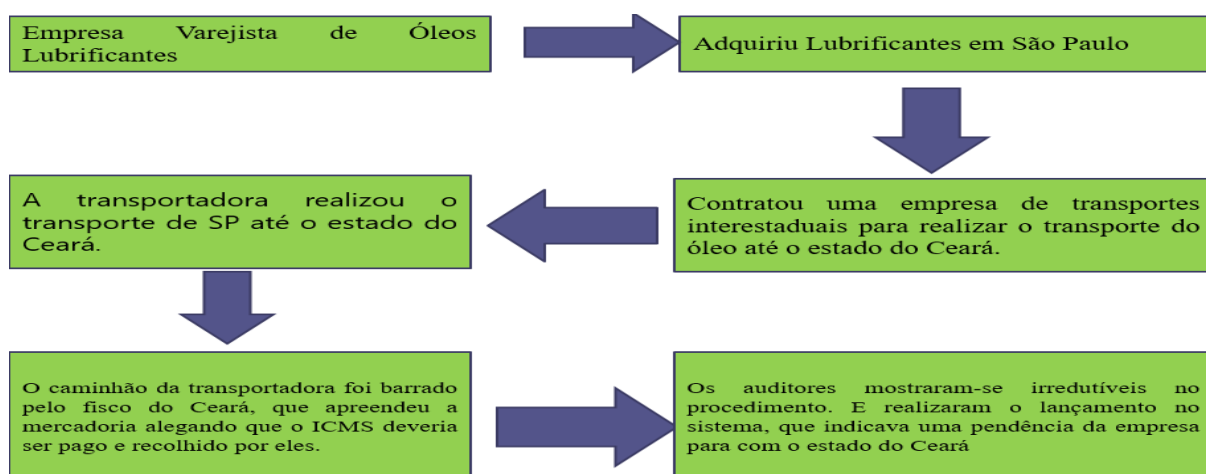
No dia 20 de agosto foi publicado no Diário Oficial da União o convênio ICMS 92/2015, realizado no âmbito do Conselho Nacional de Política fazendária (CONFAZ), o qual estabeleceu a nova sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens

passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

As aquisições das mercadorias objeto de exploração da atividade econômica da empresa ABC passaram a não mais fazer parte da sistemática pretérita de determinação do imposto, haja vista que a partir de 01.01.2016, data em que as cláusulas do referido convênio passaram a produzir seus efeitos, a aquisição de lubrificantes não mais se submete ao regime de substituição tributária e de recolhimento antecipado do ICMS para o fisco destinatário.

A Figura a seguir apresenta o fato descrito no relatório disponibilizado pela empresa ABC, no qual demonstra todo o processo da compra de lubrificantes da vendedora no estado de São Paulo até a sua chegada a fronteira do Estado do Ceará, onde foi barrada pelos auditores do fisco Estadual.

Figura 3



Fonte: Autor

No próprio convênio, está estabelecido que o fisco do Estado destinatário não pode realizar a cobrança do ICMS por substituição tributária, visto que o tributo já foi recolhido no estado de origem, que é o de São Paulo. Então, o fisco cearense está, de acordo com as regras do convênio, impedido de cobrar esse tributo.

Como a empresa está trabalhando com mercadorias que estão no convenio ICMS 92/2015, no anexo VII, a cobrança do tributo está sendo feita de maneira equivocada e a empresa está sendo afetada pelo fisco do Ceará, visto que ele está barrando a mercadoria e impedindo que ela chegue ao destino, com o objetivo de ser revendida.

Nota-se, portanto, inobservância da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ-CE frente à resolução do CONFAZ, uma vez que este Conselho em sua 246ª reunião extraordinária, estabeleceu:

[...] a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias ebens passivos de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.(CONVÊNIO ICMS 92/2015)

O parágrafo único da cláusula primeira do aludido normativo reza que o convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, o Simples Nacional

Da leitura da cláusula sexta do mencionado normativo, extrai-se o marco temporal do início da produção dos efeitos do CONVÊNIO ICMS N° 92/2015. Observa-se que:

Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeito, relativamente:

I - Ao § 1º da cláusula terceira, a partir de 1º de abril de 2016;

II - Às demais cláusulas, a partir de 1º de janeiro de 2016. (DESTAQUES INOVADOS)

O Estado do Ceará, por meio do DECRETO N° 31.786/2015, publicado no Diário Oficial do Estado em 23.09.2015, ratificou e incorporou o CONVÊNIO ICMS N° 92/2015 à sua legislação tributária, como mostra o decreto:

Art.1º Ficam ratificados e incorporados à legislação tributária estadual, os:

I - Ajuste SINEF nº03/15;

III – Protocolos ICMS nºs 42/15, 44/15, 47/15, 49/15, 50/15, 56/15, 57/15 e 58/15.

Art.2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação. PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, em Fortaleza, aos 21 de setembro de 2015. (DESTAQUES INOVADOS)

Como foi apresentado no decreto, o Estado do Ceará realizou a ratificação do convênio ICMS 92/2015 a sua legislação tributária estadual. Com isso, ele estaria sujeito às regras que lá se encontram. Com essa adesão, o auditor não poderia realizar a apreensão da mercadoria, alegando a falta do pagamento do tributo.

Devido a inobservância do Estado ao Convênio do ICMS 92/2015, a empresa amostrada está sendo prejudicada por essa apreensão indevida de mercadoria, visto que, como toda empresa comercial, ela possui prazos a serem seguidos. Estando o produto dela retido na garagem do fisco, prejuízos relacionados com a sua atividade principal estão ocorrendo, como a questão da validade do produto, o problema de armazenagem indevida do lubrificante, o que pode prejudicar em sua qualidade, dentre outros.

Além do atraso, a empresa ficou intimada a pagar o valor da tributação. Como o fisco só libera a mercadoria para o seu destino quando o tributo é recolhido, seria desperdiçado bastante tempo até que o processo fosse julgado, e a mercadoria fosse liberada para seguir ao seu destino final.

5 CONCLUSÃO

Com análise desse documento expedido pela representante da empresa ABC, pode-se observar que o fisco do Estado cearense está cobrando indevidamente uma carga maior de ICMS de seus contribuintes. O ICMS está sendo recolhido de maneira indevida pelo Estado do Ceará, tendo em vista as mudanças que ocorreram a partir do dia primeiro de janeiro de 2016.

O lubrificante, que é vendido pela empresa, consta no anexo VII do convênio ICMS 92/2015. Como resultado disso, o ICMS deve ser retido no Estado de onde a mercadoria está sendo retirada. Um dos resultados da não observância do convênio ICMS 92/2015 pelo Estado do Ceará, é a cobrança de maneira inapropriada do imposto pelo fisco estadual. O contribuinte está pagando o imposto no Estado que a mercadoria está sendo retirada e pagando novamente aqui no Estado.

Assim, infere-se que está ocorrendo bitributação com relação aos produtos constantes no anexo VII do convênio ICMS 92/2015. Isso pode acarretar em diversos processos judiciais contra o Estado visando o ressarcimento da quantia paga em excesso de ICMS. E para o

contribuinte do tributo, seria um pagamento indevido de imposto nas transações. Eles estariam arcando com uma carga tributária maior do que a que realmente deveriam.

O artigo esteve submetido a limitações impostas pela análise de apenas um documento fornecido pela empresa, que foi o seu relatório gerencial. Ademais, devido ao requerimento de absoluto sigilo por parte da companhia, a mesma não divulgou notas fiscais para que pudesse ser calculado o montante que o ela estaria pagando a mais, devido a negligência do Estado em cumprir as cláusulas do convênio ICMS 92/2015. Para a pesquisa, foi divulgado um relatório gerencial que mostra que ela está sendo tributada de maneira indevida, porém, não mostra o valor desse excesso.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, RICARDO. **Direito Tributário Esquematizado**. 8.ed. rev. E atual – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851/AL**. Pacientes: Governador do Estado de Alagoas, Confederação Nacional do Comércio e outros. Relator: Ilmar Galvão, Brasília, 08 de maio de 2002. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/774527/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1851-al>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Substituto Tributário**. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/cadastro/gerados/substituto_tributario.asp>. Acesso em: 17 jun. 2016.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. 804p.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 110 CONFAZ**, de 28/09/2007. Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_federais/confaz/convenios_icms/2007/convenio_icms_110_confaz_de_03-10-07.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 95/2015 CONFAZ**, Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15>. Acesso em: 17/10/2016

DEZEN JÚNIOR, G. **Constituição Federal esquematizada em quadros**. 1. ed. Brasília: Alummus, 2015, p.15

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, ANTÔNIO CARLOS. **Métodos e Técnicas de pesquisa Social**. 6. Ed.

KALUME, C. L. **ICMS Didático**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014. 580 p.

PETRI, S. M.; LANGE, A. C. Substituição tributária do ICMS: um estudo sobre o nível de conhecimento dos profissionais nas empresas de serviços contábeis situadas no município de Itajaí-SC. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4., 2011, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2011. Disponível em:

<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/4CCF/28_9.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2016.

ROCHA, J. M. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2012. 669 p.g

BRASIL. **Decreto nº 31786**, de 20 de agosto de 2015. Ficam ratificados e incorporados à legislação tributária estadual. Diário Oficial.