

UNICESUMAR - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

DIVERGÊNCIAS NO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST NA VENDA DE
MEDICAMENTOS COM BONIFICAÇÃO

JHENIFER SANTANA CONTI

MARINGÁ – PR

2020

Jhenifer Santana Conti

**DIVERGÊNCIAS NO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST NA VENDA DE
MEDICAMENTOS COM BONIFICAÇÃO**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Mauro Siqueira.

MARINGÁ – PR

2020

FOLHA DE APROVAÇÃO
JHENIFER SANTANA CONTI

**DIVERGÊNCIAS NO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST NA VENDA DE
MEDICAMENTOS COM BONIFICAÇÃO**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em _____, sob a orientação do Prof. Dr. (Titulação e nome do orientador).

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

Nome do professor – (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

DIVERGÊNCIAS NO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST NA VENDA DE MEDICAMENTOS COM BONIFICAÇÃO

Jhenifer Santana Conti

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar a substituição tributária e sua materialidade. Para tanto, ancorado na literatura sobre o tema, apontou o conceito de substituição tributária, discutiu acerca da cobrança de tributos. Analisou, também, a responsabilização por substituição e enfocou a substituição tributária em relação ao ICMS, discutindo a questão do fato gerador do tributo. Por fim, analisou, à luz da Constituição Federal, a imediata e preferencial devolução do valor pago.

Palavras-chave: Tributo; Substituição Tributária; ICMS.

DIVERGENCIES IN THE COLLECTION OF ICMS-ST IN THE SALE OF MEDICINES WITH BONIFICATION

ABSTRACT

The objective of this work was to analyze the tax substitution and its materiality. For this purpose, it anchored in the literature on the topic, and pointed out the concept of tax substitution, discussed about the collection of taxes. It also analyzed the liability for substitution and focused on tax substitution in relation to the ICMS, discussing the issue of the taxable event. Finally, it analyzed, in the light of the Federal Brazilian Constitution, the immediate and preferential refund of the amount paid.

Keywords: Tribute; Tax Substitution; ICMS.

1 INTRODUÇÃO

O regime da substituição tributária é instituto jurídico pela qual se determina, conforme a lei, que um terceiro averigue os valores devidos e cumpra a obrigação tributária, por meio do pagamento do tributo, substituindo o contribuinte responsável pelo fato gerador do tributo.

Para melhor se compreender a substituição tributária, este trabalho, em um primeiro momento, discute seu conceito, a cobrança de tributos, o que vem a ser o contribuinte substituto.

No momento seguinte, faz um levantamento do que pensa a doutrina acerca da materialidade da substituição tributária, com enfoque especial da aplicação desta em relação ao ICMS.

Em um terceiro momento, aborda a constitucionalidade da antecipação tributária, enfocando a relação entre aspectos da não cumulatividade e a substituição tributária. Também reflete acerca da imediata e preferencial devolução do valor pago, tecendo uma análise baseada na Constituição Brasileira.

Por fim, são realizadas as considerações finais e apontadas as fontes bibliográficas.

1. Da substituição tributária no ICMS

1. Conceito de substituição temporária

Nota-se que qualquer tratamento diferenciado é adotado em casos diversificados e com base nas regras gerais de exigências do ICMS e quanto ao cumprimento das obrigações acessórias e segundo a manifestação do órgão técnico fazendário, o qual objetiva facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelo próprio contribuinte, sem que haja desoneração da carga tributária.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo, elege-se a pessoa vinculada à realização do fato gerador do tributo, em especial a sua materialidade, traduzindo-a em índice de capacidade contributiva, que, na sua amplitude, é o próprio contribuinte.

Relativamente ao ICMS, os contribuintes são prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviço de comunicação; as pessoas que

praticam operações relativas à circulação de mercadorias bem como os importadores de bens e mercadorias.

1.2 Contribuintes

Há a necessidade do Estado, em suas atividades econômicas, de captar recursos materiais para manter sua estrutura, e este disponibiliza ao cidadão-contribuinte seus serviços que lhe competem, funcionando como um provedor das necessidades coletivas.

A cobrança de tributos é a principal fonte das receitas públicas que se volta ao atingimento dos objetivos fundamentais, conforme dispõe o artigo 3º da Constituição Federal. Veja-se:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Além de garantir a construção de uma sociedade justa, livre e solidária e desenvolvimento nacional, visa à redução das desigualdades sociais e também regionais, além de proporcionar o bem-estar da coletividade, por meio da ciência jurídica denominada *direito fiscal* ou *direito tributário*.

O termo Direito Fiscal se originou, com forte influência francesa, do termo “Droit Fiscal” e, por influência inglesa, do termo “Fiscal Law”, mas acabou sendo substituído, com o passar do tempo, pelas denominações domésticas “Direito Financeiro” e, mais propriamente, por “Direito Tributário”.

Para Hugo de Brito Machado, o qualificativo fiscal mostra algo abrangente, o qual não afeta apenas questões adstritas ao tributo, o que faz pender sua tradução mais ao “Direito Financeiro” do que para o “Direito Tributário”.

No que tange à qualificação de “Tributário”, veja-se que a doutrina traz a dedicação à obtenção do conceito ideal para o Direito Tributário. Entre várias definições as quais as doutrinas nos apresentam, mantêm-se, em sua grande maioria, os elementos de definição na ramificação do Direito.

Segundo Rubens Gomes de Sousa, o Direito Tributário é

(...) o ramo do direito público o qual rege não só as relações jurídicas entre Estado mais também entre os particulares, o qual decorre de atividades financeiras do Estado no que tange à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributo.

Já, para Paulo de Barros Carvalho, o Direito Tributário está ligado aos ramos didaticamente autônomos do Direito e integra o conjunto de proposições jurídico-normativas, as quais correspondem, de forma direta e indiretamente, à arrecadação, instituição e fiscalização de tributos.

Nos dizeres de Luciano Amaro⁴, Direito Tributário “é a disciplina jurídica dos tributos, o qual abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da fiscalização, criação e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Frente a várias definições, compreende-se que é possível se extrair o conceito de Direito Tributário como sendo um ramo autônomo da Ciência Jurídica que se atrela ao Direito Público, concentrando as relações jurídicas que estabelece o elo entre Estado e contribuinte, nas atividades financeira do Estado quanto a tributos, instituição e fiscalização.

Destacam-se, de um lado, o público estatal e, do outro, o contribuinte (responsável). Aqui se fala do objeto em si, que consiste na obrigação de dar um cunho patrimonial, uma obrigação de fazer e não fazer um cunho instrumental. Sendo assim, trata-se de um vínculo jurídico que magnetiza o liame obrigacional.

Essa relação jurídica é formada por dois polos:

- I. polo passivo (devedor) - contribuinte representado por pessoa jurídica ou física;
- II. polo ativo (credor) - pessoas jurídicas ou entes tributantes, ambos pertencentes ao Direito Público interno, conhecidos também como Fiscos, ou seja, a União, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios.

Sendo assim, é importante mencionar que, *ad argumentandum*, o Direito Tributário tem como objetivo a proteção do contribuinte e o Fisco, na mesma plataforma de igualdade, porém contendo uma aplicação totalmente isolada, pois a lei, trazendo total segurança, é que formará esse elo jurídico.

Nesse mesmo entendimento, Ruy Barbosa Nogueira afirma:

O Direito Tributário continua ordenando segundo os princípios do Estado de Direito e então, em contrapeso à exigência e à coação unilateral do Fisco, é posto à disposição do obrigado um processo definitivo, por meio de vários remédios jurisdicionais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder opor-se à exigência que considere injustificada.

Em outras palavras, o contribuinte poderá ser tanto a pessoa física ou a pessoa jurídica, que têm a relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação de constituição do fato gerador. O contribuinte acaba por ocupar o sujeito passivo direto, tendo responsabilidade originária, existindo uma relação entre a pessoa que deve pagar o tributo ou multa e a que participou diretamente do fato imponível e que deve ser beneficiada.

Em síntese, o contribuinte ocupará o espaço daquele que realiza a materialidade descrita na regra-matriz tributária, uma vez que o material é composto de verbo e complemento; isso quer dizer que alguém terá que realizar tal conduta descrita no verbo.

1.2.1 Contribuinte substituto

A responsabilidade por substituição pode ser intitulada responsabilidade originária ou também responsabilidade de 1º grau, que acontece quando a terceira pessoa, substituto, ocupa o lugar do contribuinte, substituído antes mesmo de intitular o fato gerador.

É a esta pessoa que a lei se refere e ordena como substituta do contribuinte, intitulada “*responsável por substituição*” ou até mesmo “*contribuinte substituto*”. No caso acima explicado, caracteriza responsabilidade a todo momento do responsável, e o contribuinte é livre de todo e qualquer dever.

Segundo José Eduardo Soares de Melo⁶, “a substituição trata-se da imputação da responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto deve decorrer naturalmente de fato imponível, da materialidade descrita, na forma jurídica, não podendo se configurado por ficção do legislador. Deverá inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, norteados pelo princípio da segurança, certeza e do direito de propriedade, vez que o patrimônio de cada um só poderá ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva”.

Casos de substituição tributária têm como base a *administração tributária*. Na maioria das vezes, a administração tributária encontra dificuldades de efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, surgindo, então, o regime da “*Substituição tributária*” norteados por grandes motivos:

- I. grande necessidade de evitar concentração da fiscalização e evasão ilícita;
- II. grande dificuldade em fiscalizar os contribuintes pulverizados; e
- III. um meio indicativo de agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, a disponibilidade de recursos.

A responsabilidade por substituição, em sua maioria, ocorre no âmbito do ICMS e do IR. O imposto de renda está norteado pelo artigo 45 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

Art.45.

(...)

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Citam-se, a seguir, exemplos de substitutos tributários: fundos de previdência privada, que retêm o imposto na fonte e o repassam à União; Caixa Econômica Federal, que tem o IR incidente sobre o prêmio da loteria o qual foi auferido pelo ganhador da receita; o empregador, com relação ao IRRF relativo à renda do empregado; a usina que tem o ICMS devido pelo produtor rural frente à comercialização da cana em caule.

É possível apresentar o julgado que ocorreu em meados de 2004 pelo Superior Tribunal de Justiça com relação ao substituto tributário. Veja-se:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO PRESIDENTE DA FUNDAÇÃO SISTEL DE SEGURIDADE SOCIAL PARA FIGURAR COMO AUTORIDADE COATORA. ATIVIDADE EXERCIDA DE MERA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O SAQUE DAS CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por Iraci Ferreira de Souza Lima e Outros em face de ato do Delegado da Receita Federal no Distrito Federal e do Presidente da Fundação Sistel de Seguridade Social objetivando excluir a incidência do IRRF sobre o saque das contribuições efetuadas à entidade de previdência privada. (...) 2. Esta Corte possui o entendimento de que o fundo de previdência privada é o responsável tributário por substituição, estando obrigado a reter na fonte e a repassar o imposto de renda aos cofres da União. *Tal atividade, porém, não o legitima para figurar no polo passivo da ação de mandado de segurança na qualidade de autoridade coatora.* 3. Autoridade coatora é o agente que, no exercício de atribuições do Poder Público, é o responsável pela prática do ato impugnado e contra quem se deve impetrar a ação mandamental. 4. Recurso especial provido, excluindo-se da lide a Fundação Sistel de Seguridade Social ante a sua ilegitimidade passiva. Prejudicada a análise das demais questões. (REsp 664.503/DF, 1a T., rel. Min. José Delgado, j. 21-10-2004) (grifo nosso)

Sendo assim, conclui-se que, caso o empregador deixe de reter o IRRF, a ação do Fisco irá contra ele e não contra o empregado, por este acabar excluído da relação jurídico-tributária; á, se a empresa fizer o desconto do valor do imposto no salário do empregador e optar por não o recolher aos cofres públicos, ocorrerá a denominada apropriação indébita, quando seus administradores serão diretamente responsáveis pelos créditos tributários, como se pode verificar nos artigos 135, inciso III do CTN, e 137, inciso III, alínea “c” do CTN. Veja-se:

Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado; e

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

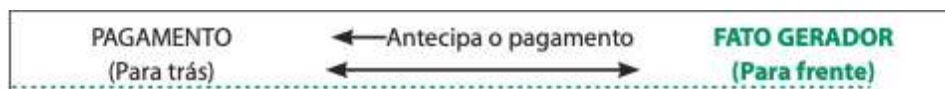
Há duas espécies de substituição tributária: a substituição progressiva e a substituição regressiva. A primeira é nomeada também de substituição para frente: nesta modalidade acontece o recolhimento antecipado do tributo, em que o fato gerador ainda acontecerá, com uma base de cálculo presumida. Antecipa-se o pagamento do tributo, sem que haja disposição da base imponible apta, capaz de gerar e dimensionar o fato gerador, visto que este ainda não ocorreu. A doutrina acaba por contestar este ato, pois veicula o fato gerador presumido ao fato fictício, que faz a violação de vários princípios constitucionais como o da segurança jurídica, capacidade contributiva e vedação ao tributo com efeito de confisco.

Exemplos de produtos que são inseridos no contexto de substituição tributária: os veículos novos que saem da indústria e vão para a concessionária para serem vendidos, aqui o ICMS já é recolhido e nota-se que não ocorreu o fato gerador; de forma presumida, ele se dará em momento ulterior, na concretização da venda em loja.

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “substituição tributária é um instituto que está vinculado à legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador determina a antecipação

da incidência do imposto frente as operações sucessivas, e para tanto acaba por eleger um sujeito passivo, chamado substituto tributário”.

Quadro 1. Quadro exemplificativo da substituição tributária para *frente*.

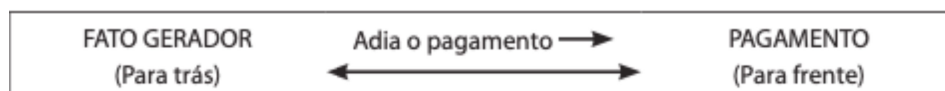


A substituição regressiva, ou nomeada também de substituição para trás, é a postergação do recolhimento do tributo com relação ao momento em que ocorre o fato gerador. Assim, com o não pagamento diferido com o fato impositivo antecedente, adia-se o momento da quitação do ICMS, por conveniência da administração fiscal ou contábil para efetua-lo, o que faz recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário.

Essa substituição acaba por representar o fenômeno tributário conhecido como diferimento, que, segundo Eduardo Sabaag, “é um viabilizador da otimização do esforço fiscal pertencente a entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos, sob o controle fiscalizatório”.

Exemplos de produtos que são inseridos no contexto de substituição tributária para trás: a sucata, sucateiro *versus* indústria; carne de animais de corte, produtor *versus* indústria; cana em caule, produtor rural *versus* usina.

Quadro 2. Quadro exemplificativo da substituição tributária para *trás*.



2. DA MATERIALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Da substituição tributária no ICMS

Foi introduzido, pela Constituição Federal de 1988, especificadamente ao artigo 155, inciso II, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS.

Os impostos sobre o valor que cada agente econômico, normalmente empresas, acaba por agregar à produção e à circulação tanto de bens quanto de serviço ao longo das cadeias produtivas são impostos repercussivos, multifásicos e não cumulativo. Por meio destes as pessoas jurídicas têm a possibilidade de repercutir o ônus tributário da venda e saída de suas mercadorias às empresas seguintes. Acontece o mesmo com seus clientes, que, por sua vez, acabam procedendo a mesma relação.

Ao longo de todo esse processo, as empresas acabam por recolher, ao governo, a diferença entre o imposto incidente sobre a saída de mercadorias e serviços, sendo débitos, o imposto pago na entrada, o crédito.

Tem-se que, em termos, recolhe-se o equivalente à tributação da diferença entre valor das vendas brutas e, em sua maior parte, o valor das aquisições de insumos e mercadorias, ou seja, o valor que cada empresa agrega aos produtos por ela produzidos e comercializados. Ao final de todo esse processo, o último adquirente, não tendo para quem mais repercutir o imposto, acaba por suportar o ônus do tributo.

O que evitaria a cobrança de imposto em cascata (cumulatividade) são as características de repercussão, da multifase, da não cumulatividade do imposto e do método de crédito do imposto que é pago na transação. Busca-se arrecadação tributária, porém, neutralizando-se seus efeitos sobre os mecanismos de mercado, os quais, supostamente, visam à eficiência e eficácia, tanto na alocação dos escassos recursos disponíveis no sistema econômico quanto na formação dos preços relativos e que incluem nesse contexto os preços intermediários e finais ou, ainda, a localização geográfica dos empreendimentos.

Alguns impostos deveriam manter neutralidade em relação aos fluxos das transações correntes da economia e da formação de capital e, para atingirem o fim, deveriam recair, em último momento, sobre o consumo, ou seja, onerar o consumo implicaria diretamente no livre fluir fosse de bens quanto de serviços pela economia de acordo com as leis que lhes são próprias.

Era cobrado no Brasil o imposto único sobre combustíveis ou sobre os minerais, sistema este que antecedeu o ICMS. Sua incidência acontecia sobre o consumo intermediário e o consumo final e se dava da seguinte forma: uma empresa X pagava o imposto sobre o consumo de óleo diesel e a ela era proibido o reaproveitamento desse crédito, vez que os impostos cobrados no consumo intermediário eram impostos cumulativos. Vale ressaltar que estes impostos, por falta de neutralidade, afetavam várias atividades econômicas com a promoção, verticalização dos negócios privados, distorção à formação dos preços relativos, um meio de funcionamento de freios ao crescimento econômico, e instigação à evasão fiscal.

Em 1950, a tributação não cumulativa iniciou sua inclusão nos sistemas tributários de vários países. Em 1965, há um marco, pois o Brasil passou a inovar a introdução da tributação em dois níveis, o ICM ocupando nível subnacional (Estados e Distrito Federal) e o IPI, o nível do governo central. Além disso, ampliou as bases de incidência, incluindo não só operações mercantis da indústria como as do comércio varejista.

Sendo assim, entende-se que o ICMS é um imposto que tem sua concepção atendida pelos princípios clássicos da tributação e do valor agregado e que se desenvolveu na segunda metade do século XX. Sua origem vem do antigo ICM, o qual foi instituído nos moldes de um IVA ocupando os impostos cumulativos os quais se fazem presentes em nosso sistema tributário.

À medida que as estruturas da economia tornam-se complexas, ainda maior é a problemática quanto à cobrança de impostos cumulativos e unifásicos em meio às cadeias produtivas. Os impostos não cumulativos do tipo IVA são as melhores opções quanto aos elos intermediários das cadeias produtivas e a neutralidade da tributação acabar por reforçar a eficiência frente ao sistema econômico, do qual depende o poder público para arrecadar receitas.

A substituição tributária trata-se de um regime pelo qual a lei atribui a outrem a responsabilidade pelo pagamento do imposto que é devido pelo contribuinte que praticou o fato gerador. Essa obrigação tributária passa a ser de uma terceira pessoa que não seja o contribuinte original.

No Brasil, a prática deste Instituto do Direito ocorreu pelo Código Tributário Nacional do ano de 1966, especificamente pelo artigo 121, o qual distingue o contribuinte, sujeito passivo, que tenha uma relação de forma direta e indireta com a situação a qual é constituída pelo respectivo fato gerador. Ainda se falando do mesmo Código, verifica-se a previsão do artigo 128, com a lei acabando por atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa e que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

2.2 Fato gerador e os efeitos jurídicos da presunção

O fato gerador da obrigação tributária se constitui de um fato da vida, seja este jurídico ou não, que prevê a cobrança pelo Fisco. No contexto da responsabilidade tributária, esta deve compor-se da realização material da hipótese de incidência prevista de forma abstrata e do inadimplemento da obrigação originária. A responsabilidade tributária apresenta natureza

distinta da obrigação tributária e tem o papel de resgatar e sancionar o crédito tributário em razão da ausência de cumprimento da prestação jurídico-tributária (Souza, 2017).

Conforme essa autora,

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio. Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento (pp. 109-110).

Assim, o fato gerador da responsabilidade tributária compõe-se da realização material da hipótese de incidência; da constituição do crédito; do inadimplemento da obrigação tributária. Souza (2017) acrescenta que, no caso da responsabilidade dos sócios administradores, o fato gerador também é formado, além dos elementos citados, por outros previstos na redação do art. 135, do CTN.

Sabe-se que a origem da relação jurídico-tributária e a constituição futura do crédito tributário são intrínsecas ao fato gerador da obrigação tributária, conforme prevê o art. 116 do CTN. Apregoa-se, no entanto, que essa situação demanda previsão em lei nos aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo em lei, no contexto formal. Conselvan e Souza (2014) chamam a atenção que o aspecto temporal deve receber especial atenção e a lei mesma responde a dúvida advinda desse aspecto: em que momento acontece o fato que leva à obrigação tributária? Para esse autor, o fisco deixa de utilizar critérios técnicos na ocorrência desse fato, o que traz como consequência o afetamento da segurança jurídica presente na relação jurídico-tributária, vez que se esquece da lei definidora do momento da ocorrência da obrigação.

Rosa (2009) ensina que

O Legislador, no intuito de alcançar a tributação das diferentes espécies, desenvolve sua atividade criadora do mundo jurídico, produzindo Leis e conseqüentemente as regras jurídicas que formam o direito tributário por meio da linguagem. Em nome da praticabilidade e eficiência da técnica arrecadatória, o legislador, muitas vezes, escolhe como elemento integrante da hipótese de incidência tributária signos econômicos ou jurídicos cuja existência ainda não é concreta no mundo fenomênico, porém há indícios de que assim será. Trata-se do uso de presunções no direito tributário (n/p).

Toda prova contém presunção de veracidade de outro fato, sendo esta indireta e indiciária. As normas da presunção fazem com que o objeto da prova seja deslocado, em virtude do fato de que, no direito tributário, o Fisco jamais poderá presumir sem apresentar prova de que o fato jurídico existe. Assim, tanto as provas como as presunções são imprescindíveis para que fato jurídico seja constituído:

É um efeito de aparência, *juízo relativo ao real*, apresentando-se ora como critérios jurídicos determinados em lei para construir o fato em linguagem competente – *presunção hipotética do tipo posta pelo legislador* –, ora como enunciados fáticos introduzidos pelo aplicador mediante provas em direito admitidas – *presunção fática do tipo posta pelo intérprete competente* (Rosa, 2019, n/p).

Assim, é possível inferir que presunção advém da verdade lógica frente à qual é postulada a probabilidade do fato desconhecido.

Ferragut (2001) ensina que a presunção apresenta-se:

como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos (p. 80).

Leonardo Sperb de Paola defende que a presunção no direito tributário não só é útil como necessária e, em não sendo utilizada, implica na ampliação da insegurança dos destinatários das normas. Para esse autor, a presunção aumenta a eficácia da arrecadação e contribui para o combate à sonegação de tributos pois “em muitos casos, se revela de difícil operacionalização o controle caso a caso da capacidade contributiva” (p. 94).

Scherkerkewitzgg (2002) denota a existência de dois planos de pesquisa que corroboram a presunção: o plano judiciário e o plano legislativo. No último, a presunção é empregada em razão da dificuldade de se plano provar certos fatos pela via direta; no primeiro plano legislativo, pela necessidade de oferecer condições para que as relações jurídicas sejam estáveis e econômicas, regulando-se o caso concreto.

No ver de Ferragut (2001), os motivos de aumento da arrecadação não são justificativa válida para o emprego da presunção em Direito Tributário, haja vista a Constituição Federal atribuir ao Poder Legislativo a competência de instituir tributos, o que já originaria ampliação da arrecadação. Por outro lado, essa autora admite que a presunção corrobora o aumento da eficácia da atividade de arrecadação por realizar o princípio da praticabilidade.

Para Ferragut (2001), a presunção colabora para que suprir deficiências probatórias sejam supridas, para que a construção de fatos jurídicos seja disciplinada, para alargar o campo cognoscitivo do homem seja ampliado e para que haja possibilidade de maior realização da ordem jurídica.

2.3 A adoção do regime ST pelos Estados

Já nos anos 1960, época em que surgiu o antigo Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), o Código Tributário Nacional (CTN) fez previsão sobre a possibilidade de se transferir a responsabilidade pelo pagamento de tributos em seu art. 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A partir dessa década, os Estados passaram a se utilizar profundamente do mecanismo da substituição tributária haja vista esta possibilitar a execução dos serviços de fiscalização e controle de arrecadação, pelas autoridades fiscais, de maneira mais eficiente e eficaz, pelo fato de a concentração da tributação em um só agente da cadeia produtiva minimizar, de forma substancial, o número de contribuintes a serem fiscalizados (Machado, 2012)

Nos anos 1970, os Estados começaram a empregar o sistema da substituição tributária sobre operações subsequentes - retenção antecipada – visando à melhoria da fiscalização e ao controle da sonegação fiscal. Assim, firmaram-se acordos por meio de regimes especiais com grandes fabricantes de cigarros, cervejas e refrigerantes e também com indústrias de cosméticos que praticavam o sistema de venda direta.

Todavia, com a queixa de muitos comerciantes a essa sistemática, no ano de 1983, alterou-se o decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, que regulamentava o ICMS em âmbito nacional, acrescentando-se a possibilidade da substituição tributária sobre operações subsequentes, e, em 1993, publicou-se a emenda constitucional 3, de 17 de março, que inseriu

o § 7º no art. 150, visando à constitucionalização da alternativa de uso da substituição tributária (Machado, 2012).

A lei complementar 87/96 apresentou uma série de dispositivos que deveriam ser contemplados pelos Estados que quisessem a instituição do sistema de substituição tributária para o ICMS em seus territórios: “situações de incidência do ICMS-ST, de não incidência, bases de cálculo, possíveis responsáveis pelo recolhimento, formas de recolhimento etc.” (Costa Filho, 2016, p. 45).

Preconiza-se que os Estados têm a possibilidade, por meio de lei estadual, de tornar responsável pelo pagamento do ICMS o contribuinte do imposto ou o depositário a qualquer título sobre operações que estes não realizaram. Assim, o contribuinte ou depositário passaria à condição de substituto tributário – o responsável - e o sujeito passivo original – o contribuinte - seria o substituído (Greco, 2001).

Moraes (2004) leciona que

A sistemática da substituição tributária estabelece que a antecipação decorra do tempo de pagamento e não em razão da ocorrência do fato gerador. Ocorre na substituição tributária o pagamento antecipado do ICMS referente ao fato gerador que se realizará no futuro (p. 128).

Para esse autor, não há antecipação do fato gerador, como entendem determinados doutrinadores, mas que a obrigação tributária é gerada quando do fato gerador, sendo que a exigência do tributo deve se dar depois desse fato, não sendo isso, entretanto, impositivo.

Moraes (2004) conclui que a antecipação na substituição tributária não almeja um fim econômico; o recolhimento antecipado do tributo leva em consideração um evento futuro e, na não ocorrência deste, será ensejada a restituição da quantia paga.

3. DA CONSTITUCIONALIDADE DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Aspectos da não cumulatividade e a substituição tributária

Tem-se que, ao receberem a incumbência de criar o ICMS, os Estados-membros e o Distrito Federal também foram obrigados a torná-lo não cumulativo. Para Humberto Ávila, a não cumulatividade complementa os princípios da igualdade, o republicano, o federativo além de o estado de direito. Assim que, quando a não cumulatividade é limitada ou não observada, ofendem-se as bases do Direito Positivo brasileiro.

Jorge (2009) ensina que

O princípio da não-cumulatividade busca seu fundamento de vida na capacidade contributiva (igualdade), uma vez que (...), antes da existência da não-cumulatividade, não havia igualdade entre os contribuintes, quer sejam ele [sic] diretos, quer sejam indiretos do ICMS (p. 40).

Esse autor acrescenta que o princípio republicano serve de pilar ao da não cumulatividade uma vez que este objetiva o equilíbrio da balança comercial dando condições para que os cidadãos sejam tributados de forma igualitária, respeitando-se, assim, os fundamentos da república. Da mesma forma, Jorge (2009) postula que os princípios federativos se interligam ao da não cumulatividade vez que este tem seus limites e sua validade estabelecidos por aqueles.

Conclui esse autor que

No sistema da não-cumulatividade, ao menos, os Estados-membros ou o Distrito Federal se sentirem lesados pela concessão de benefícios em desconformidade com o CONFAZ, podem recorrer ao Supremo Tribunal Federal, sob a alegação de que o benefício os prejudica, vez que ele recebe créditos que não foram efetivamente pagos pelos contribuintes. Ou seja, se não houvesse a não-cumulatividade não haveria como os Estados-membros demonstrarem que foram lesados e com isso a tão falada “guerra fiscal” poderia tomar proporções ainda maiores e abalar o princípio federativo (p. 46).

Melo e Lippo contribuem defendendo que a não cumulatividade designa princípio e não regra e sua existência atrela-se à do ICMS. Esses autores também trazem que a não aplicação do princípio da não cumulatividade implica em abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, refletindo nas relações de emprego em razão da ampliação artificial dos custos advinda da cumulatividade do tributo.

Jorge (2009) acrescenta que “a não-cumulatividade expressa uma realidade tributária que será numericamente aquela correspondente à alíquota revelada ao final, compensadas as incidências das operações anteriores” (p. 48).

No ver de Diamante (2006),

A não cumulatividade, que consiste em simples não reincidência de um tributo sobre a mesma base de cálculo, é apropriada para as indiretas incidências polifásicas, mas funciona perfeitamente e continua indispensável nos casos de incidência direta e pagamentos únicos, naturalmente integralizados (como no IVV), e com os integralizados artificialmente (como nos casos de substituição

tributária) ou unifásicos e integrais (como na importação de bens por pessoa física) (n/p).

Conforme esse autor, o princípio da não cumulatividade possibilita que o EVA seja atingido de forma indireta e tem a obrigação de, em cada caso, verificar cada contribuinte; esse princípio visa ao estabelecimento de direitos e obrigações tanto do contribuinte quanto da Fazenda Pública.

No ver de Diamante (2006), “O princípio da não cumulatividade indispensável na incidência indireta e polifásica sobre EVAS pode e deve ocorrer em qualquer outro esquema de incidência do ICMS, envolvente ou não de entidades não comerciais” (n/p).

Alves, tendo como base Mattos (2006), acrescenta que a não cumulatividade atribuiria neutralidade ao ICMS, nas fases de produção e circulação da mercadoria. Criou-se essa sistemática visando-se à transferência da carga total do imposto ao consumidor final. Incluindo-se as várias etapas de circulação da mercadoria, desde a produção até o consumidor final, com o valor sendo agregado à operação anterior.

3.2 – A imediata e preferencial devolução do valor pago: uma análise constitucional

O artigo 150, § 7º apregoa que, quando o responsável paga o tributo no início da cadeia e no futuro não há o fato gerador, a restituição do tributo pago deve acontecer. Veja-se:

Art. 150 § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O Convênio 13/97, celebrado por 23 Estados brasileiros, dispôs que, na ocorrência do fato gerador, porém com valor inferior ao recolhimento efetuado pelo responsável no início da cadeia, não haverá restituição pelo sujeito passivo.

Afirma Vieira (2015) que, “Dessa feita, quando houver o pagamento antecipado e não ocorrer o fato gerador, o valor pago será restituído, porem quando houver o pagamento, e ocorrer o fato gerador por valor inferior ao valor presumido, não caberá à restituição” (n/p).

Tem-se o entendimento de que a substituição tributária brasileira tem aplicabilidade por sujeição passiva direta, e a responsabilidade do recolhimento ao tributo devido é regulamentada por lei.

De maneira sucinta, MELO diz que a substituição tributária e a figura do substituo

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.

Segundo o entendimento desse autor, na substituição tributária regressiva, a lei tem atribuído uma responsabilidade à terceira pessoa referente à obrigação existente por simples praticidade no momento atual da cobrança, utilizada nas operações de pequeno porte, contribuintes de proporções modestas em que não há organização adequada referente aos seus negócios.

De acordo com o disposto no artigo 155 do § 2º, inciso XII da Constituição Federal, surge a lei complementar nº 87/96, a qual discorre sobre a possibilidade de se tributar de forma antecipada um fato gerador de substituição tributária que tenha ocorrido posteriormente:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

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

(...)

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

(...)

Art. 10. 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.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irreversível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.

Diante dos estudos realizados, é visível que a criação da lei complementar 87/96 tem sido criticada pelos doutrinadores, pois estes afirmam que a mesma delega à lei ordinária competente a disciplina da questão.

Segundo o entendimento de CARRAZZA, tal competência seria privativa de lei complementar, não podendo ser delegada.

Já nas palavras de CARDOSO,

a substituição tributária progressiva no ICMS como o instituto que dispõe sobre a incidência do imposto, no início da cadeia de circulação da mercadoria, cobrado do industrial, produtor ou atacadista, sobre o preço que será realizado quando da venda do varejista para o consumidor final.

O prestigiado jurista Greco entende que

uma análise que afirme que o dispositivo regula a 'substituição tributária' é afirmação, data vênua, parcial, pois sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfocada do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição.

No mesmo entendimento esse autor diz:

Na realidade, embora a denominação normalmente utilizada para designar a figura seja 'substituição tributária', o cerne das preocupações não é gerado por esta categoria especial da sujeição tributária, mas sim pela figura da 'antecipação do fato gerador do tributo', pela qual a exigência é feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado para fins de nascimento da denominada obrigação tributária.

Greco define, ainda, a cláusula de vinculação, nas seguintes palavras:

O dispositivo constitucional analisado exige que o dever de antecipar alcance apenas quem for qualificado como sujeito passivo do tributo.

Vale dizer, alguém que se encontre vinculado por algum nexu objetivo ou subjetivo com seu pressuposto de fato.

Por fim, esse mesmo autor aponta a definição de cláusula de restituição:

(...) O SENTIDO DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL É CLARAMENTE O DE PROTEGER O CONTRIBUINTE CONTRA EXIGÊNCIAS MAIORES DO QUE AS QUE RESULTAM DA APLICAÇÃO DO MODELO CLÁSSICO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO HÁ UMA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL PARA COBRAR MAIS DO QUE RESULTARIA DA APLICAÇÃO DIRETA DA ALÍQUOTA SOBRE A BASE DE CÁLCULO EXISTENTE AO ENSEJO DA OCORRÊNCIA DO FATO LEGALMENTE PREVISTO (FATO GERADOR). ANTECIPA-SE O IMPOSTO DEVIDO; NÃO SE ANTECIPA PARA ARRECADAR MAIS DO QUE O DEVIDO. PORTANTO, A DEVOLUÇÃO É DE RIGOR SEMPRE QUE O FATO NÃO SER REALIZAR OU, REALIZANDO-SE, NÃO SE DER NA DIMENSÃO ORIGINALMENTE PREVISTA. O EXCESSO TEM A NATUREZA DE UMA COBRANÇA INDEVIDA, E A CONSTITUIÇÃO NÃO ESTÁ LEGITIMANDO O INDÉBITO.

5 CONCLUSÃO

A sistemática da substituição tributária determina que a antecipação guarda relação com o aspecto temporal do pagamento e não com o tempo em que o fato gerador ocorre. Nessa sistemática, há o pagamento antecipado do ICMS relativo a um fato gerador futuro e, com isso, foi possível se inferir que não ocorre antecipação, como postulam determinados doutrinadores. Viu-se que cabe ao legislador oferecer mecanismos que tornem mais fácil o recebimento do tributo em conformidade com a realidade apontada pela Constituição Federal.

Foi visto que, por meio do direito fiscal, ou direito tributário, a cobrança de tributos é determinada para constituir receita nacional que auxilie na construção de uma sociedade justa, livre e solidária e colabore para o desenvolvimento nacional, buscando tornar menores as desigualdades sociais e regionais e proporcionar o bem-estar da coletividade.

Denotou-se que a substituição tributária baseia-se na *administração tributária*. E percebeu-se que esta se depara com a dificuldade de efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, fazendo surgir, assim, o regime da “*Substituição tributária*” que se originou em razão da necessidade de se evitar concentração da fiscalização e evasão ilícita, de fiscalizar os

contribuintes pulverizados e agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, a disponibilidade de recursos.

Conclui-se que determinados impostos deveriam ser neutros em relação aos fluxos das transações correntes da economia e da formação de capital e, para contemplarem seus objetivos, deveriam recair, em último momento, sobre o consumo, o que resultaria no livre fluir de bens ou de serviços pela economia em conformidades com as leis dessa área.

Viu-se que alguns doutrinadores defendem que o fisco deixa de utilizar critérios técnicos na ocorrência do fato que leva à obrigação tributária, afetando a segurança jurídica presente na relação jurídico-tributária, pois a lei definidora do momento da ocorrência da obrigação é esquecida.

Tomou-se conhecimento de que os Estados-membros e o Distrito Federal, ao serem obrigados a instituírem o ICMS, também se viram forçados a torná-lo não cumulativo. Alguns estudiosos postulam que não cumulatividade complementa os princípios da igualdade, o republicano, o federativo além de o estado de direito e que, quando é limitada ou não observada, as bases do Direito Positivo brasileiro são ofendidas.

Por fim, concluiu-se que a cláusula de restituição tem como fim a proteção do contribuinte em face das exigências trazidas quando o modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária é aplicado e que o que deve ser antecipado é o imposto devido e não para se arrecadar mais. Assim, a devolução deve ocorrer em razão de o fato não se realizar ou, em contrário, o fato ocorrer na dimensão que foi originalmente prevista.

REFERÊNCIAS

ALVES, Ana Maria. **A substituição tributária como instrumento de fiscalização do ICMS**. 2008. EGMG. Monografia 75 pp. Disponível em [monografias.fjp.mg.gov.br>bitstream](http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream). Acesso em 20 de outubro de 2020.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. [Constituição (1988)] Constituição da República Federativa do Brasil : texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, compilado até a Emenda Constitucional no 105/2019. – Brasília : Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2020.

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS e a Restituição do Imposto Pago a Maior. In ICMS: Questões fundamentais. MP Editora. 2007. p. 179.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed., p. 15.

CONSELVAN, Victor de Almeida. SOUZA, Natália Regina Barbosa de. A substituição tributária por presunção do fato gerador e a violação ao critério da tipicidade cerrada do sistema tributário nacional – uma abordagem dogmática do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*. Disponível em:

(ITBI) [Revistas.ufpi.br>index.php>raj>article>download](https://revistas.ufpi.br/index.php/raj/article/download). Acesso em 20 de outubro de 2020.

CDIAMANTE, Flávio. **Substituição tributária, não cumulatividade e pagamentos fracionados**. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8703/substituicao-tributaria-nao-cumulatividade-e-pagamentos-fracionados>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurelio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. Revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 148

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não-cumulatividade no ICMS**. PUCSP, 2009, dissertação, 135 pp. Disponível em [www.dominiopublico.gov.br>download>testes>arqs](http://www.dominiopublico.gov.br/download/testes/arqs). Acesso em 20 de outubro de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 49-50.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. revisada, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179

MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS: Considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados**. Universidade Federal de Pernambuco, 2004. Tese 135 pp. Disponível em [repositorio.ufpe.br>bitstream>arquivo 4966](http://repositorio.ufpe.br/bitstream/arquivo/4966). Acesso em 20 de outubro de 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 115.

ROSA, Íris Vânia Santos. **Presunção**. Tomo Direito Tributário, Edição 1, maio de 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/294/edicao-1/presuncao>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. 1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. Título. 15-08251 CDU–34:336.2 (81)

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Presunções e ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. As modernas tendências do direito tributário. Revista de Direito Administrativo, vol. 74, outubro-dezembro, 1963.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de Souza. **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do jus puniendi estatal: aferição mediante desconsideração da personalidade jurídica**. Universidade Federal de Pernambuco. Tese de pós-graduação. 323pp. 2017. Disponível em: [repositorio.ufpe.br>bitstream>tese](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/tese). Acesso em 20 de outubro de 2020.

VIEIRA, ERCÍLIA GARCEZ. A DISCUSSÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE DO ICMS. DISPONÍVEL EM [HTTPS://ERCILIAGARCEZ.JUSBRASIL.COM.BR/ARTIGOS/321550027/A-DISCUSSAO-SOBRE-A-CONSTITUCIONALIDADE-DA-SUBSTITUICAO-TRIBUTARIA-PARA-FRENTE-DO-ICMS?REF=SERP](https://erciliagarcez.jusbrasil.com.br/artigos/321550027/a-discussao-sobre-a-constitucionalidade-da-substituicao-tributaria-para-frente-do-icms?ref=serp). ACESSO EM 20 DE OUTUBRO DE 2020.

