Modalidade do trabalho: Relatório técnico-científico
Evento: XXIV Seminário de Iniciação Científica

A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E OS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES DE FATO E DE DIREITO SOB A ÓTICA DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA.[1]

João Victor Gress Bortolini[2], Luiz Gustavo Steinbrenner[3], Mariana Silva Silveira[4].

[1] trabalho desenvolvido a partir de artigo de conclusão de curso de Direito na UNICRUZ.
[2] Acadêmico do curso de Direito da UNICRUZ.
[3] Professor do curso de Direito da UNICRUZ e UNIJUI.
[4] Bacharel em direito pela UNICRUZ.

Introdução

O presente trabalho trata da Repetição de Indébito, instrumento que visa, dentro do Direito Tributário, a restituição de créditos pagos indevidamente pelo contribuinte protegendo, assim, a ordem tributária de modo que não haja favorecimento indevido a uma das partes, quais sejam, contribuinte e fisco.

Ocorre que nesse instituto há um tema de grande relevância prática, que traz inúmeras controvérsias, tanto do ponto de vista doutrinário quanto do ponto de vista jurisprudencial: a restituição de tributos indiretos, mais precisamente, nesta análise, a do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pois é recorrente na prática tributária haver recolhimentos a maior ou de forma equivocada por parte de um contribuinte dentro de uma cadeia produtiva. Porém, no presente caso, diante de empecilhos impostos pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional e entendimentos jurisprudenciais exacerbadamente positivistas, na maioria das vezes, acaba não sendo possível a restituição de tal crédito, gerando enriquecimento indevido para o ente político e oneração excessiva e desnecessária ao consumidor final a quem será repassado ônus do tributo.

Assim, o presente trabalho analisa as principais alternativas trazidas pela doutrina e pela jurisprudência pátria ao problema da legitimidade para postular a repetição de indébito do ICMS, entre o contribuinte de fato e contribuinte de direito.

Metodologia

A pesquisa é do tipo exploratório e utiliza no seu delineamento a coleta de dados em fontes bibliográficas disponíveis em meios físicos e na rede mundial de computadores. Na sua realização utilizou-se o método de abordagem hipotético-dedutivo, observando a seleção de bibliografias e documentos afins à temática e em meios físicos e na Internet.

Resultados e discussões

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um tributo indireto, não cumulativo, de competência dos Estados e do Distrito Federal e de função eminentemente fiscal (arrecadatória), que incide, conforme o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Além de extensa previsão constitucional, o referido tributo também é regulamentado pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir), que faz as vezes do Código Tributário Nacional, trazendo as normas gerais relativas ao Imposto, sua base de cálculo, seus contribuintes e seu fato gerador.

A não cumulatividade é um princípio do Direito Tributário de suma importância, pois cria um sistema de compensação de créditos tributários fazendo com que tributos plurifásicos como o ICMS e o IPI, por exemplo, não sejam cobrados sobre o valor total de cada operação realizada, mas apenas sobre o valor acrescido, como pode ser notado a seguir:

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria (ALEXANDRE, 2013, p. 552).

Desse modo, o legislador procurou evitar excessiva oneração tributária, impedindo a incidência em cascata de tributos plurifásicos.

Em linhas gerais, a exigência de não cumulatividade consiste em exigência constitucional voltada a impedir que a incidência plurifásica do imposto eleve excessivamente o valor do produto tributado. Dizendo de um modo mais simples, a não cumulatividade evita a tributação em cascata, afastando a possibilidade de o valor do imposto pago na operação anterior integrar a base de cálculo do próprio imposto na operação seguinte [...] (MAZZA, 2015, p. 482).

A cada operação, o adquirente receberá como crédito o valor da aquisição, e a cada alienação, terá de recolher apenas o valor que foi adicionado.

Além de ser não cumulativo, o ICMS também é considerado um tributo indireto, ou seja, permite a repercussão jurídica de seu ônus a terceiro que não faça parte da relação tributária como sujeito passivo ou ativo.

Os impostos indiretos, como é o caso do ICMS, admitem que o contribuinte de direito repasse o encargo econômico-financeiro a terceiro alheio a relação tributária (o chamado contribuinte de fato). Segundo Carneiro (2012, p. 262-263):

[...] os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato. Exemplos: ICMS e IPI.

Esses tributos "são pagos por uma pessoa [...] mas seu valor é embutido no custo do produto de modo a repercutir financeiramente no patrimônio de um terceiro [...]. É o caso típico do ICMS, que

é pago pelo lojista [...] mas tem seu valor repassado ao consumidor final [...]" (MAZZA, 2015, p. 148).
É justamente dessa "repercussão jurídica", também chamada de translação, que "nascem" os conceitos relativos a contribuintes de fato e de direito.
A Restituição de Indébito pode dar-se tanto pela via administrativa quanto pela via judicial (Ação de Repetição de Indébito), no prazo prescricional de 05 (cinco) anos, ou até mesmo por meio de compensação tributária.
Nasce o problema, foco deste estudo, quando se fala na Repetição de Indébito relativa a impostos indiretos.

[...] nas operações em que há dualidade de pessoas, uma na qualidade de contribuinte de direito (aquele que recolher o tributo), e outra na qualidade de contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do tributo), é o caso de aplicação do art. 166 do CTN. O ICMS e o IPI são exemplos típicos (CASSONE, ROSSI e CASSONE, 2012, p. 197-198).

Nessa situação, conforme o CTN, apenas haverá a possibilidade de restituição ao contribuinte de direito e se este comprovar que não transferiu o encargo a terceiro. Caso tenha ocorrido a transferência do valor do tributo, o contribuinte de direito deverá estar expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a pleitear o recebimento do crédito.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Dando interpretação ao artigo 166, o Supremo Tribunal Federal editou a seguinte súmula: "Súmula n. 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo."
Sendo assim, apesar de o CTN fazer alusão a "quem prove haver assumido referido encargo", o entendimento majoritário é que apenas ao contribuinte de direito é cabível o pleito da repetição de indébito, conforme é possível observar pelo posicionamento de Carvalho (2008, p. 583):

[...] só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito e, via de consequência, só a ele é atribuído legitimidade processual para tal empreendimento. Advirta-se que o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual. Resulta dessas considerações que é ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou responsável, que realizou o evento jurídico do pagamento indevido, que pertence o direito subjetivo de figurar no polo ativo do liame da devolução do indébito tributário.

Com base nessa mesma lógica, Sabbag (2012, p. 870) menciona que:

Destarte, cabe ao contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito, desde que fique comprovada a não transferência do encargo financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o referido encargo a receber a restituição (art. 166, do CTN e Súmula n. 546, do STF).

A exigência do Código Tributário Nacional de existir autorização por parte do terceiro a quem foi repassado o encargo praticamente inviabiliza a restituição do indébito.
A questão pode ser apontada como uma violação clara e direta ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, direito fundamental previsto pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".
Parece notória, no presente caso, a incompatibilidade do dispositivo do CTN quando analisado, em aspectos práticos, em relação à Constituição Federal de 1988, mesmo sem haver a necessidade de adentrar a uma análise mais aprofundada do referido princípio, já que o efeito percebido de forma imediata do artigo 166 é justamente a exclusão do direito de acesso à justiça do contribuinte, que acaba sendo apartado de sua garantia a uma prestação jurisdicional devida.
O STJ nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 932.647 – MG, visando à uniformização de jurisprudência, os ministros entenderam pela ilegitimidade ativa ad causam do contribuinte de fato para pleitear a repetição de indébito do ICMS, com base em outros precedentes temporalmente próximos a essa decisão como, por exemplo, o citado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA APRESENTADO PELO USUÁRIO DO SERVIÇO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. MATÉRIA COGNOSCÍVEL DE OFÍCIO, NO ÂMBITO DOS RECURSOS ORDINÁRIOS.
[...]4. O usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte de fato, é parte ilegítima para discutir a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica ou para pleitear a repetição do tributo mencionado. 5. Reconhecida a ilegitimidade ativa ad causam da impetrante (ora recorrente), impõe-se a extinção do processo sem resolução de mérito, na forma do art. 267, VI, do CPC. [...]
(RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2011).

Assim, percebem-se atualmente, conforme Machado Segundo (2012, p. 238), duas situações, dada a aplicabilidade do CTN e da jurisprudência:

a) o contribuinte dito "de direito" não pode pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, a menos que comprove não ter repassado o ônus do tributo a terceiros, ou esteja autorizado por estes a recebê-la, presumindo-se ocorrer sempre e integralmente a repercussão;

b) o contribuinte "de fato" tampouco pode pleitear, em nome próprio, a restituição, por não participar de relação jurídica com o Fisco, ressalvando-se apenas o caso dos consumidores de

energia elétrica. Coloca-se o consumidor, dito contribuinte de fato, na peculiaríssima condição de ter de autorizar o contribuinte de direito a pleitear algo que não pode fazer em nome próprio.

Resta evidente, portanto, conforme o que foi exposto, uma situação inaceitável do ponto de vista jurídico e social.
Atualmente (Jul./2016), está em trâmite, em regime de prioridade e aguardando Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), o Projeto de Lei Complementar 167/2012, que visa alterar o artigo 166 do CTN, deixando de trazer em seu bojo a possibilidade de o contribuinte de fato participar como assistente na repetição de indébito.

Tal projeto tomou por base a decisão apresentada pelo STJ, prolatada pelo Ministro Relator Luiz Fux no Recurso Especial nº 903.394 - AL (2006/0252076-9), que além de reforçar a ilegitimidade do contribuinte de fato para pleitear a repetição, também trouxe a possibilidade de o contribuinte de fato buscar a restituição, com fundamento em norma de direito privado, juntamente ao contribuinte de direito:

[...] Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.
(STJ - EREsp: 909980, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Data de Publicação: DJe 10/05/2010)

Neste sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1535/2012, datado de 08 de agosto de 2012, concluiu de forma favorável à viabilidade do Projeto de Lei Complementar 167/2012:

[...] do ponto de vista formal e material, não vislumbramos nenhuma mácula de inconstitucionalidade ou ilegalidade, tendo em vista o respeito ao Processo Legislativo em vigor, especialmente a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1988 e o Decreto n° 4.176, de 28 de março de 2002.” (PGFN, 2012, p. 1)

Conclui também a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que:

[...] Sob o prisma da constitucionalidade/juridicidade material da proposta de projeto de lei complementar, temos, conforme acima explicado, que o PLC em comento tem o objetivo bem específico de conferir àquele que arcar com o encargo financeiro de um tributo, seu direito de regresso perante o contribuinte de direito, para requerer que a restituição lhe seja feita. [...] a proposta não altera em nada a relação jurídica tributária entre o contribuinte de direito e o Fisco. Apenas resguarda o direito do contribuinte de fato perante o contribuinte de direito, quando este

tiver reconhecido seu direito à restituição de indébito perante o Fisco nas relações tributárias que envolvam tributos indiretos (PGFN, parecer nº 1535/2012, p. 4)

A grande vantagem da redação trazida pelo PLP 167/2012 é a desnecessidade de haver a comprovação da não transferência do encargo ou, caso tenha ocorrido, a autorização por parte de quem o arcou. Esses requisitos são certamente os maiores empecilhos trazidos pela redação atual do artigo 166 do CTN, como já mencionado noutra oportunidade.
Talvez um possível óbice ao entendimento ora mencionado e à aprovação do PLP 167/2012 possa ser o levantamento de tese que trate da possibilidade de enriquecimento ilícito do particular. Visto que, ao atribuir a legitimidade deste à restituição de tributo pago indevidamente, mesmo quando tenha repassado o encargo a terceiro, nasce a oportunidade de o contribuinte de direito se valer da repetição de indébito para receber o valor em dobro (recuperando pelo contribuinte de fato e administrativa ou judicialmente pela repetição de indébito), caso o terceiro não se valha da ação de regresso.
Nessa perspectiva, haverá a chance de ocorrer a não aprovação do projeto, do modo que está, sustentada pelo mesmo motivo que serviu, décadas atrás, de fundamento para a edição da súmula 71 do STF, qual seja a alegação "de que, entre propiciar-se enriquecimento sem causa ao particular ou ao Estado, é preferível que se opte por esta última alternativa, já que tal enriquecimento reverteria em benefício da coletividade, da qual é o Estado o representante" (BOTALLO, 1999, p. 255).

Conclusão

A repetição de indébito no ICMS é um problema que carece de uma análise mais aprofundada da jurisprudência e também necessita urgentemente de novas soluções legais pois, no desenvolvimento do estudo, restou claro haver violações diretas à Constituição Federal de 1988, pois, na prática, muitas vezes, percebe-se impraticável a restituição do ICMS e de outros tributos indiretos, dadas as restrições impostas pelo artigo 166 do CTN, o que, por si só, afrontaria o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, previsto pelo artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88.
Assim, acaba se tornando sem efeito o objetivo central da repetição de indébito, que é evitar o enriquecimento sem causa do Estado, principalmente no caso dos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, que foi o objeto da presente pesquisa.
Diante deste cenário, torna-se imprescindível a ocorrência de uma mutação legislativa, a qual já possui trâmite regular com o Projeto de Lei Complementar 167/2012, na Câmara dos Deputados, com parecer favorável da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Em último caso, ao menos, se esse projeto não prosperar, é necessária a dispensa de um melhor tratamento em nível Judiciário e/ou Administrativo a respeito dessa questão.

Palavras-Chave: ICMS. Jurisprudência. Restituição. Tributos Indiretos.

Referências Bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 13 abr. de 2016.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 13 abr. de 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 13 abr. de 2016.

BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Parecer PGFN/CRJ/ Nº 1535 /2012. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2012-10-26T195 009/15352012_ 1c8c_arquivo.doc>. Acesso em 18 mai. 2016.

_____. Projeto de Lei Complementar 167/2012. Altera o art. 166 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra; jsessionid=13C5BE6CC8B2BB9F3C08CED74250A8E5.proposicoesWeb2?codteor=985611&filename=PLP+167/2012>. Acesso em: 18 mai. 2016.

_____. Embargos De Divergência em Resp. nº 932.647 – MG (2011/0054275-1) (f). STJ - EREsp: 932647, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, Data de Publicação: DJ 31/03/2011. Disponível em: <ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/rej.cgi/ mon?seq=15161572>. Acesso em: 13 abr. de 2016.

_____. Recurso Especial nº 903.394 - AL (2006/0252076-9). RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/3/2011. Disponível em: < http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9112631/recurso-especial-resp-903394-al-2006-0252076-9/inteiro-teor-14259475>. Acesso em 18 mai. 2016.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 71. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=71.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 14 mai. de 2016.

_____. Súmula nº 546. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/ portal/jurisprudencia/ listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 13 abr. de 2016.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Repetição de Indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. 1999. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/ 67441/70051>. Acesso em 15 mai. 2016.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio Cesar; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo Tributário: Teoria e Prática. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição dos Tributos Indiretos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, p. 223-259. 2012. ISSN: 2182-7567. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/ 359/341>. Acesso em 15. mai. 2016.

MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.