

Aspectos relevantes sobre o sistema legal do ICMS: substituição tributária, majoração de alíquotas e possibilidade de restituição do tributo indevidamente recolhido

Relevant issues on the legal system of ICMS: tax substitution, rate increase, and rate wrong refund possibility

Conrado Augusto Carvalho de Magalhães¹

Márcio Carvalho de Magalhães²

Resumo

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias é um tributo de relevante importância para o sistema tributário nacional, tendo tratativa constitucional e infraconstitucional, caracterizando-se como sendo um tributo complexo. Refletem esta complexidade os inúmeros questionamentos levantados com relação ao fenômeno da substituição tributária, ao aumento de alíquotas e a consequente possibilidade de restituição do tributo pago a maior, quando tais alíquotas são declaradas inconstitucionais, bem como quando da não concretização da hipótese de incidência presumida. Investigam-se, assim, as consequências jurídicas de tal problemática, bem como a sua apreciação pelo Poder Judiciário.

Palavras-chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Substituição Tributária. Restituição. Alíquotas.

Abstract

ICMS is a tribute of great significance in the national tax system, and constitutional and infra dealings, making it a toll complex, both in fiscal activity, as in legal discussions about it. The reflection of this complexity are the many questions raised regarding the phenomenon of tax substitution, increased rates and the consequent possibility of returning, when they are declared unconstitutional. Investigates, therefore, the legal consequences of such a problem, as well as your appreciation by the judiciary.

Keywords: ICMS. Tax Substitution. Restitution. Rates.

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Especializando do Curso de Pós-Graduação em Direito do Estado da Universidade Estadual de Londrina. Conciliador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Advogado. E-mail: conradomagalhaes@gmail.com

² Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Especializando do Curso de Pós-Graduação em Direito Civil e Processo Civil da Universidade Estadual de Londrina. Conciliador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Advogado. E-mail: marciocmagalhaes@hotmail.com

1 Introdução

O presente artigo abordará os aspectos relevantes do sistema legal do ICMS, principalmente com relação à dinâmica da substituição tributária progressiva do referido tributo. Entretanto, antes de adentrar especificamente na problemática a ser desenvolvida, faz-se uma abordagem geral do tributo em seus aspectos constitucionais e infraconstitucionais.

Assim, no cerne do trabalho será abordada a circulação de mercadorias como fato gerador do tributo, hipótese que se revela, por vezes, suscetível de fraudes e sonegações, dado o elevado número de contribuintes e as dificuldades na fiscalização. Diante de tal cenário, com o escopo de dar maior efetividade à fiscalização e à arrecadação, surge a substituição tributária, utilizada na sua modalidade progressiva, a qual, ao mesmo tempo que facilita o trabalho do fisco, é passível de equívocos que geram o recolhimento indevido do tributo.

Tais equívocos consistem na não ocorrência do fato gerador presumido na substituição progressiva e na majoração de alíquotas após a efetiva circulação de mercadorias, hipóteses que ensejam inúmeras discussões judiciais buscando a restituição do valor recolhido indevidamente a título de ICMS.

Por fim, analisa-se a hipótese específica do aumento da alíquota do ICMS, pautando a argumentação em julgados que reconhecem a conduta indevida do fisco.

2 Da previsão constitucional do ICMS

Inicialmente, cumpre ressaltar que este estudo se pautará a esmiuçar mais especificamente o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em seus aspectos concernentes à circulação de mercadorias, sendo irrelevante para o presente trabalho os caracteres atinentes às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Não obstante, no decorrer desta escrita, o imposto em comento será tratado pela sigla de ICMS, já que esta é a sigla a ele atribuída, a qual envolve as duas facetas mencionadas, das quais analisar-se-á apenas a primeira delas.

Considerando a previsão constitucional do imposto tratado neste estudo, válida é a realização de uma breve análise de suas características, à luz da Constituição Federal de

1988, antes do aprofundamento na temática principal da pesquisa, porquanto será a partir dos ditames da Carta Magna que toda a legislação infraconstitucional deverá se basear para o regramento da matéria, com o fito de proteger todo o arcabouço normativo do ICMS com o manto da constitucionalidade.

Roque Antônio Carraza (2010, p. 60) sintetiza com maestria este posicionamento, ao asseverar que:

A Constituição, como já vimos, é a base de todo nosso direito público, notadamente de nosso direito tributário. De fato, no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são, por assim dizer, o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior.

A Constituição da República, seguindo o modelo Federal de distribuição de competências, prevê no artigo 155 os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, atribuindo em seu inciso segundo as hipóteses de incidência do ICMS, dentre elas “as 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”, sendo que somente a hipótese atinente à circulação de mercadorias é que compõe o objeto deste trabalho. Em seguida, o parágrafo segundo do art. 155 traça as diretrizes do ICMS: indica a não-cumulatividade do imposto; dispõe sobre a isenção e a não incidência do tributo; prevê a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributáveis; estabelece as formas de fixação de alíquotas; indica hipóteses específicas de incidência e de não incidência do tributo e, por fim, elenca os aspectos que devem ser normatizados por lei complementar.³

³ Art. 155 (...)

§2º (...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Percebe-se, destarte, que as diretrizes iniciais do ICMS foram estabelecidas pela carta constitucional, considerando que temas como alíquotas, substituição tributária, compensação do tributo, a regra da não cumulatividade, dentre outros institutos - que adiante serão analisados - foram previstos pelo constituinte originário, ou então, em alguns casos, pelo poder constituinte reformador, por intermédio das Emendas Constitucionais que modificaram o texto inicial, a exemplo das Emendas nº 3/1993 e nº 33/2001, as quais, inclusive, empreenderam reformas importantes no texto originário do supramencionado art. 155.

O tributo em comento, cujos sujeitos ativos são os Estados membros da Federação e o Distrito Federal e cujas alíquotas devem ser uniformes em todo o território nacional - com exceção de previsão específica em razão de determinado produto - é cercado de dúvidas e controvérsias. Nesse sentido, José Afonso da Silva (2007, p. 670) observa que o ICMS “é imposto complexo, cercado de voltas e contravoltas, de incidências e não incidências, de controles e mais regras de prevenção de conflitos entre Estados e de duplas incidências.”

Por assim ser, a pesquisa em apreço almeja perfilhar alguns pontos controvertidos relacionados ao ICMS, considerando a existência de conflitos doutrinários e jurisprudenciais acerca de questões tais como a compensação do tributo nos casos em que a mercadoria não chega ao poder do consumidor final (contribuinte de fato) ou até nos casos em que existe aumento indevido de alíquotas, com a sua conseqüente cobrança do contribuinte de direito (empresário responsável pela circulação de mercadoria).

Para tanto, necessária é a investigação sobre o regime legal do ICMS, a fim de se fortalecer a base para o entendimento dos temas a serem posteriormente investigados.

3 Do regime legal do ICMS

Existe uma expressiva quantidade de normas que tratam do imposto em análise, seja no âmbito nacional, seja no âmbito de cada Estado. Serão mencionadas, por isso, algumas das principais normas nacionais, bem como algumas normas estaduais, a título de exemplificação.

Consoante a previsão constitucional existente no art. 150, parágrafo 6º, c/c o art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra “g” da Constituição de 1988 e o art. 1º da Lei

Complementar nº 24/1975, vislumbra-se que os benefícios fiscais do ICMS somente poderão ser revogados ou concedidos por intermédio de Convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Nessa toada, Adriana Manni Peres e Paulo Antonio Mariano (2008, p. 47) destacam que “são realizadas reuniões periódicas entre um representante de cada Estado e do Distrito Federal, e um representante do Governo Federal, formando o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ”. Os mencionados autores ainda observam que para a entrada em vigor dos aludidos convênios, devem ser cumpridas formalidades consistentes na publicação no Diário Oficial da União dos textos dos convênios celebrados; na ratificação estadual dos convênios firmados, assim como na sua ratificação nacional.

Faz-se oportuno evidenciar que tais convênios podem ser impositivos ou autorizativos, já que “no primeiro caso, as Unidades da Federação são obrigadas a adotar a medida estabelecida pelo Convênio. No segundo caso, as Unidades da Federação são autorizadas a adotar ou não a medida.” (PERES, 2008, p. 48). Ainda, faz-se mister esclarecer que a Lei Complementar nº 24/1975 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS.

Embora parte da matéria legal do ICMS esteja regulada pela Constituição Federal, vale recordar que a Constituição de cada Estado membro da Federação também estabelece a tributação relativa à circulação de mercadorias, naquilo que não fere o disposto no texto constitucional Federal.

Ademais, a Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o ICMS no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, quase uma década após a promulgação da Carta de 1988, foi aprovada, passando a trazer esclarecimentos quanto ao regramento do ICMS, não ficando, entretanto, imune às críticas doutrinárias, conforme se extrai da seguinte passagem da lavra de Aroldo Gomes de Mattos (1997, p. 13):

[...] fez a citada LC oportunas explicitações, superando diversos equívocos e obscuridades existentes nas legislações anteriores. Todavia, manteve e criou outros tantos, perdendo, assim, uma boa oportunidade de aprimorar o sistema. Essas incongruências, equívocos e obscuridades provocarão, certamente, novas e inúmeras polêmicas doutrinárias e judiciais, que poderiam ter sido evitadas, não fosse a insólita maneira pela qual foi a lei aprovada.

Assim, percebe-se que tendo sido aguardada por vários anos, a Lei Complementar sob comento não conseguiu solucionar grande parte da problemática deste complexo

imposto, gerando discussões desnecessárias nos tribunais pátrios, cujas causas poderiam ter sido por ela suplantadas.

Outra importante lei é a Lei do ICMS, criada por cada Estado membro para regular as relações específicas daquele território acerca da circulação de mercadorias e prestação dos serviços de que também cuida. A título de ilustração, podemos citar a Lei do ICMS vigente no Estado do Paraná, qual seja, a Lei nº 11.580/1996.

A Lei do ICMS, na esfera de cada estado, é sempre regulamentada por um Decreto do Governador, que no caso do Estado do Paraná, é o Decreto nº 1.980/2007. No Estado de São Paulo, vige a Lei nº 6.374/1989, regulamentada pelo Decreto nº 45.490/2000.

Por último, necessária é a menção de que cada Estado edita Portarias hábeis a disciplinar determinados assuntos, como por exemplo, a arrecadação de tributos e demais receitas estaduais, que no caso do Estado de São Paulo, é tratado pela Portaria CAT nº 27/1995. A sigla CAT se refere ao Coordenador da Administração Tributária, que no Estado de São Paulo, é responsável pela edição de tais portarias.

Percebe-se, pois, após a menção de algumas normas disciplinadoras do ICMS, que tal imposto está envolvido em uma multiplicidade de regras e atributos, tanto no âmbito nacional, quanto no âmbito de cada Estado. Disto emana a conclusão de parte da doutrina, no sentido de que o tributo sob análise é considerado de complexo entendimento para aqueles que com ele lidam.

Passemos, então, a analisar o funcionamento prático do ICMS, a partir do estudo do instituto da substituição tributária.

4 Da incidência do ICMS em razão da circulação de mercadorias

Considerando que o ICMS incide sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias, faz-se mister elucidar o que configura, exatamente, este fato imponible. Roque Carraza (2003, p. 36) enfatiza que esta circulação somente pode ser jurídica, asseverando, outrossim, que a mera circulação, sem consequências jurídicas, não gera ao fisco o direito de exigir o crédito tributário, senão vejamos:

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só poder ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta

ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Galdino, etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal.

Carraza (2003, p. 55) admite, ainda, existir uma exceção a esta regra geral, qual seja, quando a mercadoria é destinada para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política - outro Estado ou o Distrito Federal. Isso porque, não há empecilho à consideração da filial como sendo estabelecimento autônomo, para fins de incidência do ICMS. Tal regra se convalida com esteio na proteção conferida ao ente federativo de onde parte a mercadoria, visto que a não tributação, neste caso, ocasionaria real prejuízo à Fazenda Pública respectiva.

É sempre prudente atentar, portanto, a esta regra geral, segundo a qual o mero deslocamento de mercadorias, sem o intuito de transferir a sua titularidade, não teria o condão de estimular o nascimento da obrigação tributária.

5 Da substituição tributária

Com a efetiva circulação de mercadorias, nos moldes acima delineados, nasce, pois, ao ente dotado de capacidade tributária ativa, o direito de exigir o pagamento do ICMS, imposto que, na visão de Roque Carrazza (2003, p. 35-36) “é, de todos os cinco, o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsia suscita.”

As várias demandas judiciais relativas ao questionamento das alíquotas aplicadas ao caso concreto e, também, aquelas que exigem a repetição do indébito ou a compensação de valores, são exemplos de que este imposto é de grande relevância econômica para as empresas e, conseqüentemente, para o fisco, cujos cofres são consideravelmente preenchidos em razão da existência desta específica hipótese de incidência tributária.

O fenômeno da substituição tributária com relação ao ICMS é deveras importante, sobretudo para que se defina exatamente quem é o contribuinte de fato (real) e quem é o contribuinte de direito (empresário), o que gera conseqüências cotidianamente vivenciadas no meio jurídico, concernentes ao sujeito que fará jus à restituição de valor erroneamente ou indevidamente pago, seja pela compensação do tributo, seja pela repetição do indébito.

Nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional,

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.

No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, esta terceira pessoa, substituto tributário, será aquela que der causa à transferência da mercadoria para a titularidade de uma outra entidade.

Ao comentar o instituto da substituição tributária, Lais Vieira Cardoso (2004, p. 39) obtempera que a sua adoção pelo ordenamento jurídico possibilita maneiras muito práticas e eficazes de arrecadação tributária:

Da mesma forma como foi instituída a substituição tributária no direito comparado, deu-se a sua implantação no direito pátrio. Devido ao interesse na arrecadação e mediante a utilização de formas cada vez mais práticas e ao mesmo tempo eficazes, o direito tributário brasileiro adotou a figura antes instituída em outros países e, conforme veremos adiante, com os mesmos requisitos. Atribui-se, portanto, a um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária embora não de forma pessoal e direta, por meio de lei, a obrigação de recolher tributos e, cada vez mais, antes mesmo da ocorrência do fato imponible. [...]

Portanto, a existência de tal instituto no ordenamento jurídico brasileiro confere ao fisco uma maneira mais prática e rápida de se recolher o tributo, na medida em que, antes mesmo da mercadoria chegar às mãos do consumidor final, pode ocorrer de o fisco já possuir sob o seu poder o percentual financeiro relativo àquela mercadoria que sequer chegou ao destinatário final, o consumidor, ou contribuinte de fato, já que será este que, em última instância, arcará com o valor do tributo, haja vista a sua inserção no valor da mercadoria por ele paga.

6 Da problemática oriunda da tributação fundada em fatos inexistentes

Há muitas controvérsias relacionadas com casos nos quais, embora tenha sido aplicado sobre a mercadoria o percentual devido a título de ICMS – para posterior repasse ao fisco – este produto sequer alcança o seu consumidor final, gerando uma situação em que aquele que deveria pagar pelo imposto sequer teve acesso ao produto que o originou.

José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 160) observa que:

Não se estará diante de uma autêntica presunção legal (*juris et de jure*) estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária.

Inaceitável sua aplicação na cobrança dos tributos sobre a circulação e a prestação de serviços, uma vez que os comerciantes/industriais e prestadores de serviços podem deixar de praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento do bem). Não se pode nunca ter certeza absoluta de que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável.

Percebe-se, pois, que a presunção de que o fato imponible realizar-se-á, pode ocasionar problemas no caso do ICMS, como por exemplo, nas hipóteses mencionadas na transcrição acima, quais sejam, insolvência da empresa, perdimento do produto, dentre muitas outras formas de perda da mercadoria.

Lais Vieira Cardoso (2004, p. 106) salienta que uma das consequências de se tributar fatos que ainda não existem é a de que quando estes fatos vierem a existir, deverá ser obedecida a lei do momento de sua ocorrência, posto que a lei aplicável deverá ser aquela do momento da ocorrência das operações futuras, as quais foram tributadas antecipadamente, por substituição. Assim sendo, a lei aplicável é a existente na data da operação e que irá demonstrar o fato passível de se presumir riqueza, pela efetiva ocorrência dos seus elementos.

A não realização destes fatos imponíveis que, *in casu*, podem ser posteriores ao recolhimento do tributo, poderá ensejar diversas consequências, dentre as quais se insere o direito de se requerer ao fisco a restituição dos valores eventualmente recolhidos, conforme se verá no tópico a seguir.

7 Da restituição do tributo indevidamente recolhido

Em muitas situações, o *quantum* recolhido a título de tributo pode ser indevido, seja porque não ocorreu o fato imponible, seja por exceder ao montante da dívida, ou por não existir o dever de se cumprir aquela obrigação tributária, surgindo, assim, a questão do tributo indevido.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 492-493) ensina que existem variados meios de se exigir a devolução daquilo que foi indevidamente pago:

[...] A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de

legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que deem substância aos seus direitos.

Por assim ser, ante a possibilidade de restituição das quantias indevidamente pagas, ocorre muitas vezes do substituto tributário almejar tomar para si a restituição daquilo que foi efetivamente pago pelo substituído tributário.

Neste sentido, vale a transcrição de alguns julgados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a frequência com que semelhante discussão tem chegado àquela Corte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTO INATACADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 182/STJ. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CREDITAMENTO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. INCIDÊNCIA DO ART. 166 DO CTN.

Observa-se que a recorrente não impugnou todos os fundamentos da decisão ora agravada, pelo que incide, na hipótese, o enunciado n. 182 da Súmula deste Superior Tribunal de Justiça. O creditamento de ICMS, em razão do alegado recolhimento indevido, pressupõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor da mercadoria objeto da operação, contribuinte de fato e parte legítima para pleitear eventual restituição junto à Fazenda Pública. Incidência do art. 166 do CTN. Agravo regimental improvido. (AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 467.456 - SP (2002/0102205-5). RELATOR : MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. AGRAVANTE : BICICLETAS CALOI S/A. AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMPENSAÇÃO / RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE. REPERCUSSÃO. ART. 166 DO CTN. AGRAVO IMPROVIDO.

1. De acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte de Justiça, não é necessária a manifestação do juízo a respeito de todas as questões suscitadas pela parte quando existir fundamentação suficiente para o adequado deslinde da causa. Assim, não se constata omissão no acórdão recorrido que determine a sua nulidade, visto que o mérito da causa foi devidamente resolvido. Conforma-se o sistema com a solução da controvérsia, o que ocorreu de forma suficiente na hipótese em exame.

2. No recolhimento do ICMS ocorre o fenômeno da substituição tributária, a qual significa transferir a responsabilidade, em decorrência de previsão legal concernente ao recolhimento do tributo. A empresa é responsável pelo imposto pago pelo consumidor. Assim sendo, a recorrente não possui legitimidade ad causam para pleitear a restituição ou compensação dos valores recolhidos indevidamente, pois não arcou diretamente com a tributação, restando evidente a transferência do respectivo encargo ao consumidor final.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 665722/SP, Min. Relatora: Denise Arruda, DJ 12.09.2005).

O julgamento destes casos tem se pautado pela observância do art. 166 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a legitimidade do sujeito passível de recebimento de restituição de tributo indevidamente recolhido, indicando como legítimo aquele que efetivamente assumiu o encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, prevê a necessidade de autorização expressa para receber a restituição em seu nome.

Destarte, a restituição dos valores ao substituto tributário somente será realizada a partir da comprovação de que este foi quem arcou com o encargo tributário. O dispositivo homenageia a lógica, o bom senso e, enfim, a justiça, já que fará jus à restituição tão somente aquele que efetivamente suportou o valor do tributo, que no caso do ICMS, será o consumidor final.

Entretanto, a doutrina aponta como inviável a aplicação da parte final do referido dispositivo, considerando a dificuldade de se obter autorização, pelo contribuinte de direito, de um grande número de contribuintes de fato que arcaram com o montante do tributo. Nessa toada, Lúdio Camargo Fabretti (2005, p. 211) assevera que:

[...] Esse artigo, *in fine*, diz que, no caso de ter transferido o tributo a terceiro, o contribuinte de direito deve provar que está expressamente autorizado, pelo contribuinte de fato, a receber a repetição de indébito. Essa norma é inviável, na prática, pois não há como a empresa obter autorização dos consumidores, os quais, dependendo do tipo de mercadoria, podem ser milhares.

Portanto, a previsão contida na parte final do aludido artigo carece de possibilidade real de aplicação, ante a dificuldade de se obter autorização de cada contribuinte de fato para a restituição do tributo indevidamente recolhido.

Na sequência, seguindo a temática da restituição do imposto pago indevidamente, será analisada a problemática da majoração da alíquota do ICMS, por lei que posteriormente seja declarada inconstitucional, tomando como exemplo o aumento de alíquotas ocorrido no Estado de São Paulo.

8 Das consequências advindas do aumento de alíquota do ICMS no estado de São Paulo

Existem situações também muito corriqueiras nos tribunais, associadas ao questionamento do aumento de alíquotas do ICMS, o que poderia gerar a pretensão de restituição de determinado valor, conforme o caso.

Para exemplificar esta problemática, serão mencionados alguns julgados do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, relativos ao aumento da alíquota do ICMS de 17% para 18%, no Estado de São Paulo, senão vejamos:

ESPECIAL. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. LEI ESTADUAL Nº 6.556/89. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 166 DO CTN.

APLICABILIDADE. SÚMULA 168/STJ.

1. Buscam-se, nos autos, a declaração de inexistência de relação jurídica entre as partes e o reconhecimento do direito ao creditamento de tudo que foi pago indevidamente, a título de ICMS, por força da majoração indevida da alíquota do imposto, de 17% para 18%, prevista na Lei Estadual Paulista nº 6.556/89, que teve sua inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte.

2. O caso é de incidência do art. 166 do CTN, que exige a comprovação de que o contribuinte de direito (comerciante) não repassou ao contribuinte de fato (consumidor) o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por este autorizado a pleitear a repetição do indébito.

3. Inviáveis os embargos de divergência, pois o acórdão embargado encontra-se em conformidade com a jurisprudência pacífica do Tribunal a respeito do tema controvertido (Súmula 168/STJ).

4. Embargos de divergência não conhecidos" (REsp 865.464/SP, DJU de 07.04.08).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ICMS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. 17% PARA

18%. INCONSTITUCIONALIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 282/STF.

1. A comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro correspondente ao tributo, nos moldes do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF, somente é exigida nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos. No caso concreto, não há cogitar de tal exigência, já que a pretensão da embargante não é a de obter restituição de tributo, mas apenas de reduzir o valor que lhe é exigido em sede de execução fiscal, mediante o abatimento da CDA do montante correspondente ao aumento da alíquota, que sustenta ser inconstitucional.

2. Recurso especial a que se dá provimento" (REsp 960.958/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 14.04.08).

A declaração de inconstitucionalidade do aumento da alíquota de 17% para 18% se deu principalmente pela observância do art. 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988⁴, segundo o qual é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa,

⁴ Para ilustrar a situação, válida é a transcrição da ementa do decisório do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade do aumento de 1% na alíquota:

IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA.

A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo. Processo: RE 213739 SP. Relator: MARCO AURÉLIO. Julgamento: 05/05/1998. Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO. Publicação: DJ 02-10-1998 PP-00012 EMENT VOL-01925-04 PP-00850.

sendo que no caso do aumento de um ponto percentual da alíquota do ICMS no Estado de São Paulo, o montante arrecadado pelo aumento teria sido destinado a caixa econômica, para financiamento de programa habitacional.

A declaração de inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 6.556/1989 gerou, assim, uma série de ações judiciais exigindo a restituição do indébito, já que o ICMS havia sido pago com a alíquota de 18%, ao passo que o realmente devido seria de 17%, após a manifestação do Supremo Tribunal Federal.

Em Execuções Fiscais, aqueles que porventura estivessem sendo executados em razão do não pagamento do tributo com a alíquota majorada, também apresentaram Exceção de Pré-Executividade, com o intuito de requerer o abatimento da Certidão de Dívida Ativa daquele valor correspondente à majoração da alíquota, por força da declaração de inconstitucionalidade da lei que causou a referida majoração.

Percebe-se, destarte, que nestes casos em que houve majoração da alíquota, os contribuintes socorreram-se da possibilidade de restituição do montante indevidamente pago, a título de ICMS, o que demonstra, ainda mais, a necessidade de se conhecer a fundo as normas que regem este tributo, visando à correção de injustiças e de erros decorrentes de eventual conduta incorreta do fisco.

9 Conclusão

Em razão da importância e da complexidade do imposto sobre o qual se debruçou esta pesquisa, surgem inúmeras questões controvertidas, relacionadas à possibilidade de restituição do *quantum* indevidamente pago a título de ICMS, quando, por exemplo, a respectiva alíquota seja majorada por lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, importantes questões atinentes à substituição tributária progressiva demonstram a necessidade de se identificar exatamente quem é o contribuinte de fato e quem é o de direito, a fim de se permitir analisar, por exemplo, a legitimidade do pedido de restituição de quantias indevidamente pagas. Isso porque, somente o contribuinte de fato, neste caso, terá condições de exigir a restituição, por razões lógicas, relacionadas ao fato de que tão somente aquele que efetivamente pagou a mais é que terá condições de exigir a devolução da respectiva quantia.

Nota-se que a regulamentação harmônica do ICMS não é tarefa fácil, já que a existência de normas dos mais variados *status*, por vezes, ocasionam conflitos com relação às normas que permeiam o tributo. A Lei Complementar n.º 87/96 não conseguiu resolver muitos dos problemas afetos ao ICMS, permanecendo constantes os conflitos judiciais entre o fisco e o contribuinte, em discussões calcadas em temas tais como a substituição tributária, a majoração de alíquotas e as hipóteses de restituição dos valores indevidamente pagos, o que se pretendeu esclarecer neste estudo.

Portanto, diante da dinâmica do ordenamento jurídico, controvérsias e demandas judiciais em torno da atuação do fisco estão longe de se chegar a uma solução, todavia, a praticidade fiscalizatória do Estado nunca deverá suplantar o direito de restituição ao contribuinte de tributo indevidamente recolhido.

Referências

- CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional comentado*. 6. ed. rev. e atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS: comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. *ICMS e IPI no dia-a-dia das empresas – Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: IOB, 2008.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

Artigo recebido em 03/04/2012 e
aprovado para publicação em 02/08/2012.