

40. O ICMS DO ESTADO DE MINAS GERAIS: inconstitucionalidades, ilegalidades e restituição de valores pagos indevidamente

(Refere-se ao projeto de pesquisa Homônimo)

Elizabete Rosa De Mello
Emanuel Matheus Sporch Ferreira

Palavras-chave: icms- imposto indireto- contribuinte de fato- restituição- indébito tributário- enriquecimento sem causa

O ICMS do estado de Minas Gerais: inconstitucionalidades, ilegalidades e restituição de valores pagos indevidamente.

A linguagem do Direito é uma linguagem técnica, ela foi construída a fim de proporcionar aos juristas ferramentas com as quais possam trabalhar com os conceitos e categorias jurídicas de modo rigoroso; não chega a ser hermética, mas a tecnicidade de sua terminologia a torna pouco compreensível aos leigos o que pode comprometer o exercício de direitos subjetivos conferidos pelo legislador aos contribuintes, pois muitos cidadãos podem desconhecê-los.

Nesse sentido, constata-se que a ausência de transparência fiscal pode ser perniciosa ao Estado Democrático de Direito, pois cria incentivo ao cometimento de atos arbitrários e ilegais por parte da Administração Pública ao proporcionar a ela a certeza de que os contribuintes não manejarão os meios administrativos e judiciais contra esses atos, diante da ausência de conhecimento de seus direitos.

A situação fática acima descrita motiva esta pesquisa, oriunda do PROGRAMA INSTITUCIONAL DE BOLSAS DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA: XXX BIC/UFJF-2017/2018, que trata do ICMS (imposto 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) e da restituição de valores pagos indevidamente a título deste imposto e que tem como objetivos: (a) conhecer o ICMS, especialmente no âmbito da legislação e tributação estadual de Minas Gerais, seus fatos geradores e princípios incidentes; (b) identificar inconstitucionalidades e ilegalidades na legislação do Estado de Minas Gerais para propor alterações; (c) entender a sistemática da repetição do indébito do ICMS; (d) elaborar um folheto informativo eletrônico com informações a respeito da restituição do ICMS nas esferas administrativa e judicial. Atualmente o pesquisa está na fase do item c.

Considerando-se os objetivos da investigação, trata-se de pesquisa com metodologia descritiva, documental, orientada pelo modelo crítico-dialético.

O ICMS foi estabelecido pelo legislador constituinte por meio do art. 155, inciso II, da Constituição, trata-se de imposto de competência estadual e distrital o que não impede a União de instituí-lo nos Territórios Federais e “na iminência ou no caso de guerra externa”, por conta do disposto nos arts. 147 e 154, II, da CF.

Carrazza (2011, p. 37) entende que ele comportaria, ao menos, cinco impostos diferentes:

“[...] a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o

imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”.

Discordamos do autor nesse ponto, o imposto é único apesar de sua estrutura conter vários “núcleos” de tributação distintos que se referem aos vários tipos de serviços e operações sobre as quais ele incide. Nesse sentido, verifica-se o ICMS-importação, ICMS-transporte, ICMS-comunicação. Todos os “núcleos” reportam-se, sempre, aos princípios da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, CF) e da seletividade (art. 155, § 2º, I, CF) o que corrobora o entendimento que sustenta ser o ICMS um só imposto.

Por abarcar esses vários núcleos de tributação, a estrutura do ICMS é em si complexa, o que, ao menos em parte, explica a existência das várias inconstitucionalidades encontradas nos textos normativos que tratam deste imposto e as frequentes exigências fiscais sem fundamento legal/constitucional.

Nesse sentido, ressalta-se a inclusão do valor deste imposto na sua própria base de cálculo, por conta do disposto no art. 13, § 1º, I, LC 87/1996, dispositivo claramente inconstitucional por ferir a regra matriz de incidência do ICMS (CARRAZZA, 2011) que trata de específicas operações mercantis e certos serviços e não sobre valores pagos a título deste imposto, ressalvada a exceção constitucional que estabelece integrar a base de cálculo o montante do imposto incidente sobre importações de bem, mercadoria ou serviço do exterior.

Nota-se, ainda, a inconstitucional alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica no percentual de 30% (art. 12, I, g.2, Lei 6.763/75) que afronta o princípio da seletividade ao considerar a energia elétrica tão essencial quanto bebidas alcoólicas (art. 12, I, g.1, Lei 6.763/75) e menos essencial que fogos de artifício, armas e munições (art. 12, I, a, Tabela anexa F, itens 3 e 4, Lei 6.763/75). Não se argumente que o art. 155, §2º, III, estabeleceu que o ICMS “poderá” ser seletivo, admitir isso equivale a esvaziar o conteúdo do comando constitucional ferindo a disposição do legislador constituinte que se tivesse desejado deixar a aplicação do princípio da seletividade segundo a vontade do legislador ordinário nem o teria mencionado. Com base em fundamentos semelhantes, o TJRJ, na Arguição 2008.017.00021 suscitada na 18a. Câmara Cível, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 14, inciso VI, alínea b da Lei Estadual 2.657/96 do Rio de Janeiro, com nova redação dada pela Lei 4.683/2005 desse mesmo Estado que fixou a alíquota do ICMS para operações com energia elétrica em 25%.

As várias hipóteses de exigências inconstitucionais e ilegais de valores a título de ICMS, dentre elas os exemplos que nos referimos acima, farão surgir a figura do indébito tributário que consiste no valor que foi efetivamente entregue ao Fisco e que não era devido segundo as normas do Direito Tributário. Esta figura surgirá também sempre que o contribuinte incorrer em erro, seja ao pagar valores a título de tributo quando não tenha ocorrido, na realidade fenomênica, o fato gerador, seja ao pagar valores maiores que o devido por conta de erro na apuração do quantum debeat.

O indébito tributário será sempre restituível, não importa se ele se originou de exigência indevida por parte do Fisco ou por conta de erro do contribuinte, isso por força do princípio da vedação do enriquecimento sem causa que impede o Estado de locupletar-se sem justo motivo (sem permissão constitucional/legal) em detrimento dos cidadãos. Este princípio originou-se das elaborações dos juristas romanos (Mörschbacher, 1998) e foi acolhido pelo código civil no seu art. 884, aplica-se integralmente ao Direito Tributário até porque atua reforçando o princípio da legalidade ao conferir segurança aos contribuintes. Em homenagem ele, o CTN nos seus arts. 165 a 169 dispõe sobre a restituição do indébito tributário e assim espanca qualquer dúvida sobre o direito de o contribuinte ser ressarcido.

A restituição de valores pagos a título de ICMS, no entanto, merece ressalva especial uma vez que este imposto é considerado indireto e a restituição do indébito ocasionado pelo pagamento de valores a título deste tipo de imposto gerou controvérsias na jurisprudência.

Os impostos indiretos são aqueles cujo encargo financeiro não é suportado pelo contribuinte determinado pela lei (contribuinte de jure), mas é suportado por um terceiro (contribuinte de fato) que o recebe por transferência.

Muitas teorias foram formuladas ao longo do tempo para distinguir os impostos diretos dos indiretos, entre elas: teoria da repercussão econômica, teoria do lançamento, teoria dos fatos geradores, teoria da ficção legal, teoria dos campos econômicos imponíveis (Mörschbacher, 1998).

Estas teorias não apontam o verdadeiro critério distintivo entre os impostos diretos e indiretos que se constitui pela possibilidade de se identificar qual indivíduo foi o contribuinte de fato e qual foi o valor do encargo suportado por ele. Este é o verdadeiro critério porque a distinção de impostos entre diretos e indiretos tem um propósito: indicar o legitimado a pedir a restituição.

A restituição do indébito tributário indireto gerou, como mencionado anteriormente controvérsias na jurisprudência, o verbete 71 da Súmula do STF estabelecia que embora pago indevidamente, o tributo indireto não era restituível. Tal entendimento prevaleceu durante algum tempo no pretório excelso, contudo, foi contrariado nos julgamentos do RE 45.977 e do RE 58.290 o que motivou a edição do verbete 546 que passou a admitir a restituição do indébito tributário indireto desde que o contribuinte de jure provasse não ter recuperado do contribuinte de fato o valor pago indevidamente, entendimento encampado pelo art. 166 do CTN com um acréscimo, no sentido de que: o contribuinte de jure poderá obter a restituição ainda que não tenha recuperado do contribuinte de fato o valor pago indevidamente, desde que esteja por ele autorizado.

Apesar de o CTN atribuir ao contribuinte de jure a legitimidade para postular a repetição do indébito nas hipóteses taxativas do art. 166, ele permaneceu silente -assim como a legislação tributária federal e legislação do Estado de Minas Gerais- sobre a legitimidade de o contribuinte de fato postulá-la, o que não a ilide, conforme entendimento da jurisprudência do STJ, como no julgado do AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.347.264 - MG (2010/0161503-2).

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANTONELLI, Leonardo Pietro e GOMES, Marcus Lívio (coordenadores). Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2. ed. Volumes 1, 2 e 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AVILA, Antonio Augusto. ICMS – base de cálculo revisitada. Rio Grande do Sul: Núria Fabris, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BRASIL, Francisco de Souza. O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

CARDOSO. Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS – dimensão normativa e eficácia. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA. Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GODOI. Marciano Seabra. Críticas à jurisprudência atual do STF em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2011.

JORGE. Társis Nametala Sarlo. Manual do ICMS – Direito Tributário material, processual e Direito Penal Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO. Elizabete Rosa de. Direito Fundamental a uma Tributação Justa. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. O Princípio da boa-fé no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do Indébito Tributário Indireto. 3 ed. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN. Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 8. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2013.

_____. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2011.

_____. Responsabilidade e substituição tributárias. 13. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos – teoria geral e espécies. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

ROSA JR., Luiz Emygdio Franco da. Direito Financeiro & Direito Tributário. 21. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha Sanches. Justiça Fiscal. Portugal: Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal.V.I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASQUES. Sérgio. O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária. Coimbra: Almedina, 2008.

WEISS. Fernando Leme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2006.