

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**  
**DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 5 (2017)**

**Legitimidade Ativa na Repetição do Indébito de ICMS**

Alexandre de Castro Baroni

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,  
sob orientação do professor Roberto Quiroga Mosquera

São Paulo  
2017

## 1. Delimitação do tema e tratamento pretendido.

O objeto da pesquisa consiste na investigação dos principais elementos definidores da legitimidade ativa para a repetição do indébito do ICMS, tendo em vista não apenas a sua incidência indireta, mas também a natureza não-cumulativa e as especificidades dos diferentes regimes de apuração deste imposto estadual.

Serão objeto de estudo os parâmetros estabelecidos no artigo 166 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, inicialmente, no que diz respeito aos meios de prova do encargo assumido para legitimação ativa tanto do contribuinte intermediário, que deixa de repassar o tributo indevido, quanto do contribuinte consumidor final para quem repercute o ônus fiscal a ser recuperado.

As relações mercadológicas serão objeto de análise na medida em que podem fornecer os meios de prova aptos a indicar a legitimidade ativa na recuperação do imposto estadual pago indevidamente, tais como nos casos de pagamento a maior do ICMS sobre venda de mercadorias com preços tabelados; nos casos de repasse obrigatório dos ganhos tributários aos consumidores finais de empresas pertencentes à certos setores regulados (como fornecedoras de energia elétrica e prestadoras do serviço de comunicação); nos casos de venda para contribuinte isento ou beneficiário de incentivo fiscal; nas hipóteses de pagamento ou exigência em duplicidade do imposto, nos casos de inadimplência do consumidor final; entre outros possíveis elementos de comprovação do encargo tributário assumido na prática comercial.

Também serão analisadas as hipóteses legais para concessão de autorização expressa, por parte de terceiro a quem tenha sido repassado o encargo financeiro, como forma de legitimar o requerente da restituição do ICMS pago indevidamente. Caberá investigar em que termos tal autorização poderá ser concedida; se a recuperação do indébito em nome de terceiros, mediante autorização expressa, implica no repasse necessário dos valores recuperados; se interfere no direito de regresso, por parte do terceiro que arcou com o ônus final, em face do contribuinte intermediário autorizado a recuperar os valores em seu nome.

Além disso, dentro dos limites do direito contratual, se investigará a validade de cláusula que autorize expressamente ao contribuinte de direito repetir o indébito, firmada pelo consumidor final, antes mesmo de ter sido identificado o indébito; bem como o dever de

---

<sup>1</sup> CTN: “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.”

informação, pelo contribuinte intermediário, da proposição da demanda que objetive a recuperação de tais valores.

As especificidades do ICMS também serão objeto da pesquisa, na medida em que interferem nos aspectos definidores da legitimidade ativa da repetição do indébito tributário indireto, considerando as modalidades de incidência na substituição tributária; no diferimento do imposto; nas operações interestaduais em que há o recolhimento de diferencial de alíquotas, entre outras.

Da mesma forma, serão objeto do presente estudo os impactos da não-cumulatividade do ICMS na definição da legitimidade ativa da recuperação do indébito, além das hipóteses de apropriação de crédito referente ao pagamento indevido; as hipóteses de crédito presumido; e os reflexos da cadeia plurifásica deste imposto na solução do problema da legitimidade ativa para repetição do indébito.

Por fim, o estudo levará em conta os diferentes contextos nos quais a repetição do indébito do ICMS pode ser processada, seja mediante procedimento administrativo ou judicial, levando-se em conta, ainda, a hipótese de legitimidade ativa para levantamento de depósito de valores controvertidos, e a análise dos precedentes judiciais que enfrentaram a questão.

## **2. Modelo de pesquisa.**

O modelo de pesquisa preponderante para o presente trabalho é o de reflexão sobre as melhores práticas jurídicas e negociais para a adequação do contribuinte do imposto aos principais parâmetros definidores da legitimidade ativa na repetição do indébito de ICMS. Pretende-se empreendê-lo por meio de trabalho exploratório das fontes de pesquisa em busca dos elementos norteadores da solução mais adequada ao problema analisado nas diferentes possíveis circunstâncias específicas levantadas no trabalho.

O estudo e o registro dos precedentes que analisaram o tema também poderá orientar as ações dos contribuintes deste imposto estadual e servir de base para a resolução de casos concretos, contribuindo igualmente para o aperfeiçoamento das cautelas que devem ser observadas na prática comercial e no planejamento tributário das empresas que pretendam reduzir os prejuízos decorrentes da não recuperação do eventual indébito de ICMS.

## **3. Problemas e quesitos.**

As principais questões a serem abordadas no trabalho proposto podem ser divididas e enumeradas da seguinte forma:

1. Em relação aos meios de prova do encargo assumido para legitimação ativa na repetição do indébito do ICMS:

1.1. Quais as hipóteses nas quais o consumidor final poderá comprovar a legitimidade ativa para repetição de indébito do ICMS diretamente perante o ente fiscal?

1.2. Que provas podem ser produzidas, em relação ao encargo fiscal assumido, para a demonstração da legitimidade ativa na recuperação do ICMS?

1.3. Seria possível que a demonstração do pagamento a maior do imposto incidente sobre mercadorias e serviços com preços tabelados sirva como prova do encargo assumido para legitimação ativa na repetição do indébito fiscal indireto pelo contribuinte intermediário?

1.4. No caso de setores da economia submetidos à regulação específica, como fornecimento de energia elétrica e prestação do serviço de comunicação, de que maneira a obrigatoriedade do repasse dos ganhos tributários em benefício da modicidade tarifaria poderia comprovar a legitimidade ativa do contribuinte do imposto na recuperação do indébito de ICMS?

1.5. É possível que o pagamento em duplicidade, ou a exigência em duplicidade do mesmo imposto, por parte do mesmo ou por diferentes entes fiscais, comprove o encargo fiscal indevido assumido pelo contribuinte de direito, para fins de recuperação do indébito?

1.6. A inadimplência do consumidor final pode comprovar a ausência de repasse do ônus fiscal?

1.7. De que forma a compensação do imposto indevidamente apurado sobre bonificação (descontos incondicionados) é hipótese em que se dispensa prova de ausência de repasse de encargo (cf. AREsp 1.05.387/RS)?

2. Com relação à autorização expressa para repetir o indébito do ICMS, firmada por terceiro a quem tenha repercutido o indébito:

2.1. Em que hipótese é possível que o contribuinte de fato autorize expressamente o contribuinte de direito a recuperar o indébito tributário que suportou?

2.2. A autorização concedida ao contribuinte intermediário está condicionada ao posterior repasse do encargo recuperado ao contribuinte de fato?

2.3. Nos casos de autorização expressa concedida antes da identificação do indébito pelo contribuinte de fato ao contribuinte de direito, é possível excluir o dever de informação do efetivo exercício do direito de reaver valores pagos indevidamente?

2.4. A autorização firmada pelo contribuinte de fato em favor do contribuinte de direito para recuperação do indébito tributário que suportou prejudica seu direito de regresso?

3. Com relação às especificidades dos regimes de apuração do ICMS:

3.1. Em relação às circunstâncias jurídicas dos destinatários das mercadorias ou do serviço gravados pelo imposto indevido, como é possível comprovar o encargo assumido para a legitimação ativa do contribuinte intermediário do ICMS, considerando as hipóteses de isenção ou benefício fiscal de redução de alíquotas?

3.2. Quais os impactos para a demonstração da legitimidade ativa na repetição do indébito de ICMS quando recolhido na sistemática de substituição tributária; nos casos de diferimento do imposto; e nos casos de operações interestaduais com recolhimento de diferencial de alíquotas?

3.3. Considerando o princípio constitucional da não-cumulatividade, é possível que a legitimidade ativa para recuperação do ICMS recolhido indevidamente seja identificada a partir da eventual incidência cumulativa, ocasionada pelo pagamento indevido, ao longo da cadeia plurifásica?

3.4. Quais os requisitos para apropriação de crédito fiscal decorrente do pagamento indevido do ICMS pelo contribuinte do imposto? Quais são os elementos necessários para apuração do valor do crédito fiscal? E nos casos de crédito presumido?

3.5. Quais os elementos autorizadores para a restituição do indébito do ICMS pela via administrativa? E nos casos de levantamento de depósito judicial do ICMS?

3.6. Qual o entendimento da jurisprudência sobre os principais aspectos da legitimidade ativa para repetição de indébito do ICMS?

#### **4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador.**

No Brasil, o ICMS constitui um dos impostos mais impactantes na economia das empresas, tendo sido responsável por 6,96% dos 33,47% da carga tributária total incidente sobre o PIB nacional no ano de 2014<sup>2</sup>. A complexidade do imposto estadual e os diferentes regimes de apuração acabam aumentando significativamente o custo suportado pelos contribuintes para a compreensão e cumprimento das diferentes disposições que regem a exação fiscal, e frequentemente são pagos valores indevidos, por motivos diversos.

---

<sup>2</sup> Fonte: Ministério da Fazenda, Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência) de outubro de 2015.

Especialmente em relação ao tema da recuperação do imposto pago indevidamente, a incidência indireta do tributo faz com que diversas situações dificultem a viabilidade da restituição, notadamente no que diz respeito à comprovação do ônus suportado pelo contribuinte titular do crédito, ou nas hipóteses de autorização expressa de terceiro a quem tenha repercutido o gravame.

O presente trabalho se propõe a identificar as práticas capazes de mitigar, nos casos concretos, os riscos de ver frustrada a recuperação dos valores pagos indevidamente a título de ICMS, buscando identificar parâmetros para reduzir perdas financeiras e a insegurança jurídica sobre o tema.

Historicamente, a recuperação dos impostos indiretos já foi até mesmo vedada, no teor da Súmula nº 71 do STF, editada em 1963, e que dispunha textualmente que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Somente em 1969 é que a Corte Suprema revisou tal entendimento, editando a Súmula 546, que passou a reconhecer que “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”.

Particularmente considerando a recuperação dos valores pagos indevidamente a título de ICMS, são diversas as situações nas quais a forma de incidência influencia na demonstração da sujeição ativa *ad causam*, como nos casos de diferimento do imposto, na substituição tributária, nas hipóteses de recolhimento de diferencial de alíquotas, isenções e benefícios fiscais, entre outros.

Além disso, sendo este um tributo plurifásico sujeito ao lançamento por homologação, ganha relevância a disciplina dos créditos fiscais decorrentes do pagamento indevido, à luz do princípio da não-cumulatividade do ICMS, e considerando também as hipóteses de crédito presumido, a título de recuperação do imposto indevido, definidos na legislação.

Também é tradicional o entendimento segundo o qual o consumidor final, na qualidade de contribuinte “de fato” do imposto pago indevidamente, não deteria a legitimidade ativa *ad causam* para repetir o indébito que suportou em razão da inexistência de relação jurídica com o ente fiscal.

Somente a partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/SC, em 2012, pela Primeira Seção do STJ, e na sistemática dos recursos repetitivos, é que se revisou esse entendimento para assegurar ao consumidor final o direito de reaver os valores pagos indevidamente, e por ele suportados, diretamente perante o ente fiscal, levando em conta a vedação ao enriquecimento sem causa do ente público e o desinteresse na ação por parte do contribuinte intermediário, que não suportou o ônus indevido.

A relevância do tema da definição da legitimidade ativa para repetição do indébito do ICMS não se limita, portanto, ao interesse dos contribuintes “de direito” do imposto, mas também ao interesse dos consumidores finais, pessoas jurídicas ou físicas, que ao fim e ao cabo absorvem o prejuízo decorrente da incidência indireta ilegítima, e que igualmente enfrentam inúmeros obstáculos para recuperação do pagamento indevido.

## **5. Fontes e métodos de investigação**

O trabalho se utilizará como fontes de pesquisa e métodos de investigação:

*Legislativa:* além da disciplina da matéria no texto constitucional e no próprio Código Tributário Nacional, pretende-se neste trabalho analisar a legislação civil e processual, tanto em relação à disciplina dos meios de prova do encargo do imposto assumido, quanto em relação aos limites para disposição contratual que autorize a recuperação do indébito em nome de terceiro.

Pretende-se analisar, ainda, os principais regulamentos setoriais que influenciam na demonstração dos repasses tributários á terceiros, como nos casos das concessionárias de energia elétrica e das prestadoras do serviço de comunicação.

Também serão analisados os diplomas regentes do ICMS na legislação complementar federal, nos convênios firmados no CONFAZ e nas disposições constantes das legislações estaduais sobre o tema.

*Jurisprudencial:* o trabalho analisará o histórico das orientações advindas dos julgamentos e das súmulas dos Tribunais Superiores sobre o tema da legitimidade ativa para repetição do indébito do ICMS, considerando tanto ações repetitórias como ações declaratórias do direito de recuperação de valores pagos indevidamente junto à administração estadual, inclusive na hipótese de depósito dos valores controvertidos, além de precedentes firmados por órgãos administrativos.

*Bibliográfica:* a pesquisa se debruçará sobre os textos doutrinários e teóricos que versam tanto acerca da questão tributária subjacente, quanto em relação ao conteúdo de Direito Civil e Direito Processual Civil e das questões regulatórias eventualmente incidentes.

*Documental:* pretende-se analisar práticas e cláusulas contratuais firmadas no intuito de autorizar a restituição do indébito do ICMS em nome de terceiro, além de soluções de consultas fiscais e autuações lavradas sobre a apropriação de créditos fiscais decorrentes de recuperação de pagamento indevido.

## **6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal**

O tema objeto do trabalho proposto é recorrente na minha prática profissional de advocacia tributária, com especialização em tributos indiretos, e desde que iniciei como estagiário em renomado escritório exclusivamente da área do Direito Tributário de atuação nacional, no ano de 2008, e no qual continuo até os dias de hoje.

Por conta disso, pude atuar em inúmeras consultorias e litígios envolvendo as mais diversas discussões tributárias, especialmente acerca do ICMS, o que fez com que eu desenvolvesse uma relevante experiência no campo do Direito Processual Civil e no regramento deste complexo imposto estadual.

Dessa forma, acredito que é amplo o acesso às informações que pretendo pesquisar no presente trabalho, tanto no que diz respeito à experiência em relação aos precedentes que já pesquisei ou nos quais eu atuei no passado, quanto a outros precedentes sobre o tema, e também em relação ao material bibliográfico disponível na biblioteca profissional a qual tenho acesso, além da própria universidade e demais bibliotecas públicas.

Do ponto de vista prático, minha atuação profissional também permite que eu tenha contato com empresas que figuram entre os maiores contribuintes do ICMS no país, atuantes em todo o território nacional, junto às quais é possível obter mais informações e experiências sobre a recuperação do imposto pago indevidamente nas diversas circunstâncias que se pretende analisar na pesquisa ora proposta.

## **8. Indicação de literatura especializada e obras de referência**

ÁVILA, Humberto. ICMS como imposto sobre o consumo. Inocorrência de prestação de serviço de comunicação no caso de inadimplemento do consumidor. Revista Dialética de Direito Tributário nº 186, São Paulo: Dialética, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição. atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2013.

BOTTALLO, Eduardo Domingos, Repetição do Indébito Tributário e o Art. 166 do Código Tributário Nacional. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 75, 1999.



- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2007
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 25ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2013.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- CEZAROTTI, Guilherme (Coord.). Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- DARZÉ, Andréa Medrado. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 2014. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In: Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (Coords.) Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado, São Paulo: Dialética, 1988.
- DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Substituição Tributária e Repetição do Indébito: Legitimidade Processual. Revista de Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 112, 2011.
- DINIZ, Maria Helena. Restituição de imposto indireto e produto tabelado. Revista de Direito Tributário n. 6, out-dez 1978.
- FERRAZ, Roberto. Repetição do indébito tributário e legitimidade ativa – Telecomunicações – Lei 9.472/97, art. 108. Revista Dialética do Direito Tributário nº 100, Editora Dialética, São Paulo, 2004.
- FERNANDES, Luiz Dias. Repetição do indébito tributário: o inconstitucional artigo 166 do CTN. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 1999.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do Tributo Indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 8. Repetição do Indébito. São Paulo: Coedição Centro de Estudos de Extensão Tributária e Resenha Tributária, 1983.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas da Repetição do Indébito. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 104, maio 2004.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

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

PEREREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições do Direito Civil, vol. II, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, L. E.. A Restituição de Impostos Indiretos no Sistema Jurídico-Tributário Brasileiro. Ltr, São Paulo, n.76, 1986.

STIGLITZ, Joseph E. Economics of the Public Sector, 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company, 2000 (Capítulo 19 – Taxation and Economic Efficiency. Effect of Taxes Borne by Consumers)

HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, Curso de Direito Processual Civil, Vol. I, 48ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Restituição de Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

## **9. Sumário preliminar**

### 1. Introdução

#### 1.1. Metodologia da pesquisa.

### 2. Direito à restituição do indébito de ICMS.

#### 2.1. A regra geral do artigo 165 e da regra especial do artigo 166 do CTN.

#### 2.2. A subsunção do ICMS ao artigo 166 do CTN.

#### 2.3. A transferência do encargo financeiro indevido do ICMS.

#### 2.4. O pagamento indevido do ICMS.

### 3. Os meios de prova da assunção do encargo do ICMS.

#### 3.1. O destaque na nota fiscal.

#### 3.2. Manutenção de preços habituais ou tabelados.

#### 3.3. Lançamento do imposto posteriormente à operação realizada.

#### 3.4. Inadimplência do destinatário do encargo transmitido.

#### 3.5. Pagamento ou exigência em duplicidade do ICMS.

#### 3.6. A legitimidade ativa do contribuinte de fato.

- 3.7. Evolução jurisprudencial sobre os meios de prova admitidos para legitimação ativa na repetição do indébito de ICMS.
- 3.8. A legitimidade ativa para levantamento de depósito de valores de ICMS.
4. A autorização de terceiros para legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de direito na repetição do indébito.
  - 4.1. Classificação jurídica da autorização concedida por terceiros para recuperação do indébito de ICMS.
  - 4.2. Limites contratuais para a concessão de autorização para repetição do indébito do ICMS.
  - 4.3. Dever de informação sobre o imposto recuperado mediante autorização.
  - 4.4. Restituição do indébito e direito de regresso do contribuinte de fato.
  - 4.5. Do dever legal de repasse dos ganhos tributários por empresas de telecomunicações e concessionárias de energia elétrica.
  - 4.6. Jurisprudência sobre as hipóteses de autorização concedida pelo contribuinte de fato ao contribuinte de direito para repetição de indébito de ICMS.
5. Restituição de indébito e o regramento do ICMS.
  - 5.1. A não-cumulatividade do ICMS na identificação da legitimidade ativa para repetição do indébito.
  - 5.2. Da apropriação de crédito fiscal decorrente de pagamento indevido.
  - 5.3. Da regulamentação do estorno de débito de ICMS decorrente de pagamento indevido de ICMS por prestadora do serviço de telecomunicações regulado pelo Convênio Confaz nº 126/98.
  - 5.4. Do crédito presumido para recuperação de pagamento indevido de ICMS por prestadora do serviço de telecomunicações instituído pelo Convênio Confaz nº 56/2012.
  - 5.5. Recuperação do indébito do ICMS recolhido por substituição tributária ou por diferimento do imposto.
  - 5.6. Repetição do indébito do ICMS sujeito à diferencial de alíquota interestadual.
6. Conclusões.

### 10. Cronograma com estimativa de horas

Atividade	2017				2018												H	
	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Pesquisa e leitura	■	■	■	■	■													90
Revisão bibliográfica					■	■												32
Levantamento de jurisprudência e análise dos precedentes						■	■	■										50
Redação dos capítulos 1 e 2									■	■								35
Redação dos capítulos 3 e 4										■	■							35
Redação do capítulo 5											■	■						35
Redação das conclusões												■	■	■				50
Revisão final e depósito														■	■			35
Banca examinadora															■	■		