

RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

ICMS

TEMAS POLÊMICOS

Uma visão crítica e atualizada

ICMS
TEMAS POLÊMICOS
UMA VISÃO CRÍTICA E ATUALIZADA

RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

ICMS
TEMAS POLÊMICOS
UMA VISÃO CRÍTICA E ATUALIZADA

Primeira edição

Capa: Marcio Batista Monteiro.
Editoração Eletrônica: Rodrigo Antonio Alves Araújo
Autor : Rodrigo Antônio Alves Araújo
E.Book: Rodrigo Antonio Alves Araújo

A658i Araújo, Rodrigo Antônio Alves

ICMS temas polêmicos : uma visão crítica e atualizada / Rodrigo Antônio Alves Araújo . – João Pessoa : A União, 2009.

384p. : il. ; 21 cm.

Resumo: A obra traz o ponto de vista doutrinário concernente a diversos temas relativos ao ICMS que geram polêmica tanto na fiscalização de trânsito como de estabelecimento, incluindo sugestões e orientações àqueles que labutam na seara tributária, tendo a obra o objetivo precípio de contribuir para o aperfeiçoamento das normas que norteiam o ICMS, conseqüentemente, tentar corrigir as distorções verificadas nos meandros da estrutura tributária hodierna.

ISBN 978-85-98357-55-3

1. Imposto. 2. ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). 3. Processo Administrativo Tributário. 4. Crédito Tributário. 5. Legislação Fiscal (Paraíba). I. Título.

CDU 336.22
CDD 341.396

APRESENTAÇÃO

Exercendo a função de Auditor Processual e Conselheiro Fazendário no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba por mais de 10 anos, após relatar durante esse período diversos processos administrativos tributários, com o passar do tempo fui observando o surgimento de diversos questionamentos acerca de disciplinamentos emanados do RICMS/PB e de procedimentos aplicados por parte da fiscalização, os quais eram deletérios tanto para o Erário estadual como para o contribuinte.

Destarte, diante da finalidade precípua dos órgãos administrativos de julgamentos tributários, os quais se propõem a corrigir, dentro da lúdima legalidade, os atos da administração tributária, com o objetivo de impor ao lançamento tributário a liquidez e certeza necessária para efeito de execução fiscal, surgiu a necessidade de expor meu ponto de vista doutrinário acerca das questões surgidas através da publicação de artigos em níveis estadual e nacional, os quais são partes integrantes desta obra, tendo como objetivo precípua motivar o debate no sentido de se alcançar o aprofundamento da matéria na tentativa de solucionar os questionamentos suscitados e conseqüentemente, uniformizar o entendimento, para que os procedimentos a serem aplicados doravante fossem lastreados na mais lúdima legalidade, alcançando assim a tão almejada justiça fiscal. Sempre procurando nas considerações tecidas ser imparcial, criticando, sugerindo, interpretando e trazendo à colação entendimentos doutrinários acerca de temas polêmicos que necessitavam de um deslinde, tendo os argumentos trazidos à baila o objetivo precípua de contribuir para o aperfeiçoamento das normas que norteiam

o ICMS, conseqüentemente, tentar corrigir as distorções verificadas nos meandros da estrutura tributária hodierna.

Por entender caber ao ente tributante a aplicação de técnicas e de procedimentos de fiscalização pautados dentro da legalidade, correção e justiça fiscal.

Neste diapasão, diante dos temas por mim tratados e das considerações tecidas, entendo ser o criticismo fundamental, visto eu ou qualquer pessoa que se exponha através de publicações desta natureza não está livre do risco de está equivocado em determinados entendimentos, equívocos estes, vale frisar, que implicam em processo dialético, porque o erro tem como pressuposto a existência de uma tese, que possibilita a correspondente antítese e depois a síntese, assim, apesar do risco de errar, optei em não me omitir, onde mister se faz ressaltar que os entendimentos por mim espostos são passíveis de serem reformados diante de argumentos lógicos e racionais que tenham o condão de ilidi-los.

In casu, desde já agradeço a paciência e a colaboração de todos aqueles que contribuíram e contribuem para o meu desenvolvimento profissional, especialmente aos companheiros de debate e discussão Fernando Carlos da Silva Lima, João Lincoln Diniz Borges e Sosthemar Bezerra Pedrosa, assim como aos Sr. Vinícius de Amorim Coura, Sr. Sílvio da Silva Tó, Sr. Nilton Alves da Nóbrega e Sr. José Euclides Nunes Fernandes, os quais durante os seus respectivos mandatos de Presidente do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, comigo compartilharam os seus notórios conhecimentos jurídicos.

Em especial, agradeço ao meu irmão Ramiro Antônio Alves Araújo, a quem está sempre aberto a escutar pacientemente e debater os meus questionamentos e posicionamentos acerca de diversos temas ligados a seara tributária.

Rodrigo Antonio Alves Araújo.

Dedico este livro a minha mãe Lindalva e tia Elizabeth pela oportunidade do meu desenvolvimento intelectual e humano, por seus ensinamentos, pelo exemplo de vida e pelo incentivo constante à busca do conhecimento e do saber, as minhas esposa, filha e enteada pelas horas de convívio roubadas e a todos aqueles que contribuíram para minha formação profissional.

Rodrigo Antônio Alves Araújo.

PREFÁCIO

Dizer que me senti honrado com o convite para prefaciar esta obra é repetir tantos outros, ocupados no mesmo mister.

Para mim é realização pessoal mesmo. A esta quadra da vida menos me preocupa a tal realização pessoal. Entretanto, muitas são as minhas realizações alcançadas nos fazeres, nas realizações de amigos, especialmente os jovens sonhadores e atrevidos.

Esta é, essencialmente, uma obra de enfrentamento, pon-do-se a dar braçadas contra a correnteza da sempre crescente corredeira daqueles contra a tributação.

Na doutrina tributária, a turma dos contra é infinitamente superior ao grupo dos que procuram alinhar o exercício do cumprimento das obrigações tributárias.

De tal sorte, o foco nos congressos fiscais é a fuga a tributação. Recordo-me que, certa vez, uma palestrante chegou a sugerir que casais se separassem, apenas no papel, para, pagando pensão, sonegar imposto de renda. Incrível.

O nosso jovem autor, com matérias publicadas na mídia eletrônica, agora procura fixar suas idéias publicando este livro especializado na doutrina tributária, ofertando uma contribuição aos que se incorporam no grupo dos que acreditam que o caminho está na tributação justa e não na fuga ao cumprimento da obrigação fiscal.

O dinheiro, o capital pessoal, é o instrumento meio para o desfrute do bem viver. Daí a luta diária para acumular o recurso. Neste clima não é nada agradável defender a bandeira do pagamento do imposto, reduzindo a riqueza pessoal, freando a ostentação de poder econômico.

O que neste livro encontramos é o desfilarmos de entendimentos, fundados na ordem jurídica, para o bom cumprimento das

obrigações com o Fisco, constituindo-se em ferramentas para os fazendários, no exercício do seu sacerdócio e como cartilha para o bom contribuinte, cumpridor do dever tributário.

De certo que uma obra com este conteúdo não é fadada a atingir o grande público, pelo objetivo a que se propõe, constituindo-se em ferramenta para o bom cumprimento do dever cidadão de contribuir para o atendimento das carências sociais. Sabidamente que atinge elevados índices de acolhimento às publicações que favoreçam a fuga ao pagamento.

O autor que desejar rápido crescimento, de certo, deverá assinar publicação que auxilie na redução da obrigação de pagar. Historicamente bom é quem ensina a não pagar.

Não é momento de se questionar a extensão dos conceitos emitidos, mas de festejar o seu surgimento como instrumento de estudo e edificação de uma nova consciência fiscal.

Ao autor os nossos cumprimentos mais sinceros pela coragem da publicação, enfocando assuntos os mais diversos, de certo enriquecendo nossas bibliotecas e como instrumento de elevação científica do Fisco Paraibano, cada vez mais orgulhoso de seus integrantes.

Dr. Silvio da Silva Tó

SUMÁRIO

1. A DIFÍCIL CARACTERIZAÇÃO DO SUBFATURAMENTO NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS.....	19
2. SUBFATURAMENTO – A POSSIBILIDADE DE DETER O GRANDE VILÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL.....	25
3. A IMPORTÂNCIA DO FLAGRANTE QUANDO O DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO NA FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂN-SITO.....	35
4. O PRAZO DE VALIDADE DA NOTA FISCAL E SEU ASPECTO TEMPORAL.....	41
5. IRREGULARIDADE CONSTATADA NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS PELO ESTADO–PASSÍVEL OU NÃO DE EXIGÊNCIA?.....	47
6. A PRESUNÇÃO COMO PROVA NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS.....	55
7. DESTINATÁRIO COM INSCRIÇÃO CANCELADA - NOTA FISCAL IDÔNEA OU INIDÔNEA ?.....	59
8. DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO E SUA CARACTERIZAÇÃO.....	67
9. VENDA PARA CONSUMIDOR FINAL OU NÃO CONTRIBUINTE DOMICILIADO EM OUTRO ESTADO – OPERAÇÃO INTERNA OU INTERESTADUAL?.....	75
10. A IMPORTÂNCIA DA SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO NA APRECIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	81
11. O VÍCIO FORMAL E A DECADÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	87

12. O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS.....	93
13. A ERRÔNEA DESCRIÇÃO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO E A CON-SEQUENTE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.....	101
14. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO X JUDICIAL - AS VANTAGENS DA VIA ADMINISTRATIVA QUANDO DA LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.....	109
15. A POSSIBILIDADE DE REFORMA DA DECISÃO PROFERIDA NO CON-SELHO DE RECURSOS FISCAIS DA PARAÍBA ATRAVÉS DE RECURSOS.....	115
16. ICMS - A INFLUÊNCIA DA PENALIDADE NO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	123
17. A REVELIA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO	129
18. ARBITRAMENTO DO LUCRO-VALOR PROBANTE DA ESCRITA CONTÁBIL.....	137
19. A SUJEIÇÃO PASSIVA DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INSCRITAS NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE DO ICMS.....	143
20. A IMPOSSIBILIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO BRUTO ATRAVÉS DA APLICAÇÃO DA CONTA MERCADORIAS EM EMPRESAS COM CONTABILIDADE REGULAR.....	151
21. DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....	157
22. O LEVANTAMENTO FINANCEIRO COMO FORMA DE AFERIÇÃO NA AUDITORIA REALIZADA NAS EMPRESAS E SEU ASPECTOS INTRÍNSECOS.....	163

23. A EQUIVOCADA APLICAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE QUANDO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LEVANTADO.....	171
24. A LEGALIDADE OU ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DAS DESPESAS QUANDO DA APLICAÇÃO DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO.....	179
25. A EQUIVOCADA TENTATIVA DE CONTABILIZAÇÃO NO CAIXA DE RECEITA MARGINAL ORIGINÁRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO.....	189
26. NOTA FISCAL CALÇADA - LEGALIDADE OU ILEGALIDADE DO CRÉDITO FISCAL DO ADQUIRENTE.....	195
27. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO - ESTORNO DO CRÉDITO PROPORCIONAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA.....	203
28. PREJUÍZO BRUTO NA CONTA MERCADORIAS - ESTORNO DO CRÉDITO X PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	213
29. PREJUÍZO BRUTO NA CONTA MERCADORIAS- A EQUIVOCADA EXCLUSÃO DO ICMS DAS ENTRADAS E SAÍDAS.....	223
30. O LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS E A EXEGESE DO ART. 643 DO RICMS/PB.....	231
31. ICMS - A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS E O QUESTIONAMENTO ACERCA DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL.....	239
32. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS - ESCRITA FISCAL X ESCRITA CONTÁBIL.....	247
33. A OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO ICMS-FRETE NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DIANTE DA AUSÊNCIA DE LEI ISENTIVA.....	253

34. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO CONTABILIZADA-FATO GERADOR PARA FRENTE-O EQUIVOCADO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL QUANDO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	259
35. A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA QUANDO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO..	267
36. A DENÚNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A COM-PROVADA REPERCUSSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS.....	275
37. A TIPIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO QUANDO CONSTATADA DIVERGÊNCIA ENTRE AS MERCADORIAS CONSIGNADAS NO DOCUMENTO FISCAL E AS TRANSPORTADAS.....	283
38. OS RECURSOS DE EMBARGOS E DE REVISÃO E A INDETERMINAÇÃO DO PRAZO PARA SUA INTERPOSIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.....	291
39. A IMPORTÂNCIA DO FIEL DEPOSITÁRIO QUANDO DA LIBERAÇÃO DAS MERCADORIAS APREENDIDAS QUANDO DA FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO.....	299
40. O INSTITUTO DA AVOCÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUA APLICABILIDADE DENTRO DOS DITAMES LEGAIS.....	307
41. A NECESSIDADE DO SANEAMENTO DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO DIANTE DA EXISTÊNCIA DE SALDOS INICIAL E FINAL DE CAIXA.....	319
42. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO E O QUESTIONAMENTO ACERCA DA ALÍQUOTA A SER APLICADA.....	327

43. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMODAL E SUAS NUANCES.....	339
44. O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CONCORRÊNCIA DAS INFRAÇÕES.....	347
45. MERCADORIAS DESTINADAS À EMPRESA INDUSTRIAL E O DIREITO AO CRÉDITO FISCAL DO ICMS.....	355
46. A OBRIGATORIDADE DO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL CADASTRADAS NO CCICMS	363

1. A DIFÍCIL CARACTERIZAÇÃO DO SUBFATURAMENTO NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS

Nos dias atuais, a prática de subfaturamento é muito utilizada pelas empresas com o intuito de diminuir a carga tributária recolhida ao Erário público como um todo.

In casu, a caracterização da figura do subfaturamento não é tarefa fácil, tendo em vista haver uma grande dúvida por parte dos auditores fiscais acerca de como comprovar uma infração de subfaturamento, o que enseja nas instâncias administrativas de julgamentos improcedências e nulidades do libelo acusatório .

Destarte, no intróito de nossas fundamentações, mister se faz interpretarmos literalmente o que se denomina subfaturamento, pois como é cediço, tal figura se origina da emissão de fatura (nota fiscal) com preço abaixo do efetivamente cobrado na operação, com o intuito precípua de burlar o fisco, ou seja, reduz-se a base de cálculo do imposto para recolher menos.

Perfilhando essa tese, vislumbra-se ser condição sine qua non para a caracterização de um subfaturamento, que a base de cálculo da operação seja em valor inferior ao valor real da operação praticada, máxime que se comprove a divergência entre o valor efetivamente pago e a base de cálculo utilizada.

Diante disso, infere-se que a simples acusação de que o valor consignado na nota fiscal é inferior ao valor da operação, ou mesmo ao preço de custo da mercadoria, não é suficiente para a determinação e comprovação do subfaturamento, pois tal acusação carece de comprovação através de provas materiais, as quais ratificariam que o valor recebido pelo adquirente das mercadorias foi superior ao valor utilizado como base de cálculo para pagamento do imposto,

tendo em vista que para ser acolhida a delação, imperiosa é a prova cabal do fato infringente praticado, comprovando que a base de cálculo da operação se deu com valor inferior ao efetivamente praticado, onde a simples constatação de que o preço na nota fiscal está bem aquém do normalmente praticado, sugere, a princípio, a necessidade de se perscrutar para comprovação da infração cometida, não podendo o fazendário simplesmente deduzir, liminarmente, que ocorreu subfaturamento, lastreado apenas em presunção hominis.

Sendo de bom alvitre ressaltar que o fiscal deve proceder com bastante cautela para não cobrar o que não é devido, onde deve o mesmo acostar provas materiais que tenham valor probante suficiente para comprovar o fato infringente. Pois, com a devida vênia, observa-se no universo fiscal tributário que a infração de subfaturamento não teve ainda seu núcleo desnudado pela classe fiscal, pois vários fazendários ainda não conseguiram alcançar o sentido jurídico tributário da figura do subfaturamento.

Assim, é pacífico o entendimento de que, em regra, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação, independente desse valor ser inferior ao custo de aquisição, diante do princípio da livre concorrência, dessa forma, infere-se que o contribuinte tem a discricionariedade para praticar o preço que achar mais conveniente para o seu negócio, em que o valor pago na operação tem que se coadunar ao valor da base de cálculo que serviu de lastro para o recolhimento do imposto, sendo cediço que o contribuinte pode até doar a mercadoria, na condição de que estorne o crédito e dê baixa no estoque.

Diante disso, vislumbra-se que o valor anômalo concernente a determinadas mercadorias constante da nota fiscal não é elemento essencial para determinar a figura do subfaturamento, pois necessário se faz, como já foi dito anteriormente, a comprovação através de prova material (Ex.: Reci-

bos, Cheques, Extratos Bancários, Duplicatas, Lançamentos fiscais/contábeis, etc) de que o valor efetivo da operação foi superior a base de cálculo do ICMS, provas essas as quais dependem de muita perspicácia por parte do fiscal.

Destarte, chega-se à ilação de que existe muito açodamento por parte do fazendário quando da lavratura do libelo basilar fulcrado na delação de subfaturamento, pois, a título ilustrativo, verificamos que uma venda de determinado produto “BETA, realizada pela empresa “Z” para duas empresas diferentes “X” e “Y”, e por preços diferenciados, sendo o produto vendido para a empresa “X” por R\$ 100,00, e para empresa “Y” por R\$ 60,00, não caracteriza o subfaturamento, como muitos fazendários consideram, a exemplo de entendimentos explicitados em conversas informais, pois é de bom alvitre lembrar que quem determina o preço de venda do seu produto é o próprio contribuinte, tendo o mesmo amparo legal para vender a mercadoria por qualquer preço, podendo inclusive doar, contanto, como já foi dito anteriormente, que proceda de acordo com as normas emanadas do RICMS.

Onde se infere não haver norma restritiva, com exceção da pauta fiscal, que limite as atitudes mercantis do contribuinte no tocante ao preço praticado, em virtude da prevalência da livre concorrência, pois em regra, se o mesmo sempre vender as suas mercadorias com preço abaixo do custo, estará fadado à falência, o que não o impede de vender determinada mercadoria com prejuízo, com o objetivo precípua de promoção de vendas, visto tal fato, por si só, não caracterizar subfaturamento.

Dessa forma, no caso em tela, para efeito de curiosidade, vislumbramos no arcabouço da jurisprudência tributária do Estado da Paraíba, que foram lavrados vários autos de infração cuja delação se reportava à subfaturamento, os quais foram lastreados na simples nota de pedido que foi flagrada em trânsito acompanhando notas fiscais que estavam com va-

lor inferior aos preços constante do pedido, pois se entrarmos na seara da legalidade, não haveria nesse caso que se falar em infração, pois não se tem tipificada a ocorrência de subfaturamento, até a comprovação de que o pagamento se deu em valor superior ao da nota fiscal, haja vista rechaçarmos tal entendimento, tendo em vista a nota de pedido, apesar de geralmente estarem em papel com logotipo da empresa, não ser elemento legal com valor probante suficiente para comprovar a infração de subfaturamento, como muitos entendem, pois independente das mercadorias constantes da nota fiscal estarem com preços inferiores ao pedido, tal fato apenas enseja indício de subfaturamento, necessitando o fazendário diligenciar ao estabelecimento do destinatário com o intuito de comprovar, através de provas materiais (Recibos, Cheques, Extratos Bancários, Duplicatas, Lançamentos fiscais/contábeis, etc) que o valor da operação não foi o que estava alocado no documento fiscal.

Ai sim, ao conseguir ter acesso a uma das provas retromencionadas, estar-se-á comprovado o subfaturamento, caso contrário, não se tem que se falar em infração, mesmo porque, apesar da nota de pedido conter preços superiores aos preços das notas fiscais, se faz necessário lembrar que existem várias condições de negócios oferecidas ao adquirente das mercadorias, dependendo do cliente, das quantidades adquiridas, da forma de pagamento e inúmeras outras, inclusive, qual a garantia que tem o auditor ao exigir no trânsito a infração fulcrada em subfaturamento, de que as mercadorias chegarão ao estabelecimento adquirente, já que as mesmas estão suscetíveis a acidentes ou a serem extraviadas em virtude de roubo, portanto, nestes casos a operação não se concretizará, conseqüentemente, não haverá pagamento, não havendo assim o fato gerador do subfaturamento, que seria o pagamento, fato esse que tem o condão de comprovar que o subfaturamento só se concretiza com a comprovação de

que o valor da operação foi superior ao constante do documento fiscal, prova esta obtida através de qualquer documento que comprove o valor real efetivamente pago na operação.

In fine, após as considerações tecidas, vislumbra-se que para a comprovação da figura anômala do subfaturamento, necessário se faz a existência de dois documentos, sendo um, a própria nota fiscal e o outro, qualquer documento que comprove, através do pagamento, que o valor real da operação não é o que se verifica na base de cálculo destacada no documento fiscal, porém tal comprovação deve se arrimar no elo entre o valor da “NOTA FISCAL” e o valor efetivamente “PAGO” na operação, onde urge ressaltar a existência de dois pólos probantes concernente à operação, tendo em vista que ambos devem ser confrontados para se saber se houve divergência, a qual caracterizaria a figura do subfaturamento, Sendo de bom alvitre lembrar ser tal infração uma das mais complexas de serem provadas, sendo defeso ao fazendário, acostado apenas em presunção, exigir o imposto fundamentado na figura do subfaturamento.

2. SUBFATURAMENTO – A possibilidade de deter o grande vilão da sonegação fiscal

Nos dias atuais, verificamos uma eterna corrida do Fisco contra os sonegadores, onde se constata que estes estão sempre na busca incessante de encontrar maneiras de pagarem menos impostos através da figura denominada de sonegação fiscal, onde os contribuintes inescrupulosos procuram de todas as formas burlarem a fiscalização estadual para se locupletarem da parcela de impostos que caberia a sociedade, e dentre os artifícios astuciosos mais aplicados, encontramos o famigerado “Subfaturamento”, que nada mais é que a emissão da nota fiscal com preço abaixo do efetivamente cobrado na operação, com o intuito precípua de burlar o fisco, reduzindo a base de cálculo do imposto para recolher menos.

No caso em tela, vislumbramos no mundo mercantil hodierno que as empresas estão se utilizando em grande escala dessa arma maléfica, fato este que traz prejuízo não só para aquelas empresas que labutam honestamente, pagando seus impostos dentro dos ditames legais, bem como a sociedade como um todo, que fica sem aquela parcela do imposto que teoricamente seria aplicada no bem estar da população na forma de educação, saúde, segurança, etc.

In casu, no dia a dia do comércio em geral, vislumbra-se o descaramento de empresários que sem medo algum da fiscalização, emitem a nota fiscal com quantias bem abaixo do valor real da operação, muitas das vezes o valor colocado no respectivo documento fiscal é tão absurdo que faz com que o consumidor pense se tratar de procedimento normal, diante de tanta audácia.

Destarte, urge ressaltarmos a urgente necessidade de que esse procedimento tão deletério a todos os segmentos do comércio seja combatido, pois apesar de ser cediço que a figura do subfaturamento é uma das infrações mais difíceis de ser comprovada, haja vista a necessidade preeminente de comprovação tomando por lastro prova material que ratifique o ilícito praticado, através de uma fiscalização sistemática e estratégica efetuada conjuntamente entre a fiscalização de mercadorias em trânsito e a de estabelecimentos, acreditamos que poderá inibir em sua maioria a quantidade de operações cujos preços se encontram subfaturados.

Neste diapasão, é de bom alvitre lembrar que o subfaturamento dificilmente se comprovará no trânsito das mercadorias, sendo mister ressaltar, que qualquer divergência verificada entre os valores constantes das notas fiscais que acobertam o trânsito das mercadorias, com documentos outros sem valor comercial ou fiscal, a exemplo da nota de pedido, não serve como prova material para comprovação do subfaturamento, como muitos entendem, apenas é indício da infração retromencionada.

Haja vista ser cediço que o indício é uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato constitui caminho para a apuração da verdade, pois esses elementos devem ser graves (verossímeis), precisos (determinados), definidos e concordantes (relação de interdependência entre o indício e o fato a provar).

Assim, para que o indício passe a ser fato concreto necessário se faz a realização de uma auditoria na empresa com o objetivo precípua de arregimentar provas materiais que comprovem que o valor da operação foi superior ao valor constante da nota fiscal, pois a infração de subfaturamento nasce a partir da comprovação de que o valor “PAGO” concernente a operação realizada foi superior ao valor alocado no documento fiscal, ai, sim, estará comprovado o subfaturamento.

Não poderia ser diferente, haja vista que mesmo com a constatação no trânsito de divergência entre a nota fiscal e a do pedido, por exemplo, não estará concretizado o ilícito de subfaturamento, pois qual a garantia que o fiscal tem naquele momento de que a mercadoria que está sendo transportada chegará ao seu destino, ou seja, no trânsito a operação, em regra, não está concretizada, onde a concretização ocorre com o pagamento.

Pois é bom lembrar que antes de a mercadoria chegar ao seu destino poderá haver um caso de força maior, a exemplo de um sinistro, um roubo ou as mercadorias poderão retornar em virtude de estarem fora da especificação do comprador, nestes casos, a operação não se concretizará, portanto, não se caracterizará a infração de subfaturamento, haja vista que mesmo que houvesse a intenção de praticar o ilícito, o negócio não foi concretizado, conseqüentemente não houve o fato gerador da infração, que é o pagamento em quantia maior que a constante do documento fiscal, neste caso, não se tem que se falar em subfaturamento, pois como já foi dito, a comprovação do mesmo se opera através de documentos que comprovem o pagamento realizado e não um indício constatado no trânsito das mercadorias.

Todavia, não resta dúvidas de que seja no trânsito de mercadorias que ocorre a constatação do grande volume de notas fiscais cujos preços não correspondem à realidade mercantil da região, o que leva a quase certeza (indício) de que tais mercadorias estão com seus preços subfaturados.

Dessa forma, percebe-se quando da fiscalização de trânsito, no manuseio diário de notas fiscais, quais são as empresas que praticam preços subfaturados, onde convém ressaltar, que tal informação é de primordial importância para a fiscalização, devendo a mesma ser utilizada racionalmente e com base em diretrizes a serem traçadas com o intuito de comprovar o ilícito do subfaturamento através de fiscalização realizada no estabelecimento comercial.

Perfilhando essa tese, infere-se que o cerne do direcionamento da fiscalização tem que se operar na empresa, todavia, a base da fiscalização, para tentar inibir o subfaturamento, tem que ter início no trânsito de mercadorias, onde deve haver uma interação entre a gerência de mercadoria em trânsito e a de estabelecimento, para em conjunto e organizadamente cada uma fazer a sua parte.

Neste norte, a fiscalização de trânsito, seja em Posto Fiscal ou Comando Fiscal, tem que ser orientada para recolher uma cópia das notas fiscais suspeitas, que apresentarem grande distorção entre os preços vigentes no mercado, separando-as por empresa, assim, mensalmente devem ser enviadas as notas fiscais suspeitas, separadas por empresas, a gerência de fiscalização de estabelecimento, para que sejam emitidas ordens de serviços com o fim específico de ser apurado, através de uma auditoria dirigida, o ilícito de subfaturamento.

Pois na nossa concepção, uma acompanhamento sistemático no fluxo financeiro das empresas suspeitas de subfaturamento surtiria um efeito quase que imediato que teria repercussão direta na diminuição da aplicação da figura do subfaturamento.

Partindo dessa premissa, é cediço que a repercussão do subfaturamento pode se apresentar em uma empresa na aquisição ou venda das mercadorias, da forma direta ou indireta, gerando repercussões tributárias distintas.

In casu, quanto à forma direta, tanto na aquisição como nas vendas de mercadorias, é cediço que muitas vezes a repercussão de subfaturamento pode ser verificada de chofre, através do acesso direto, quando da auditoria, nos documentos concernentes aos pagamentos efetuados da operação suspeita de estar subfaturada, como por exemplo: cheques, duplicatas, promissórias, recibos, extratos bancários, ou qualquer documento que comprove o valor real pago na operação.

Todavia, sabemos que seria muita sorte o acesso do au-

ditor a esses documentos, tendo em vista que na ocorrência do subfaturamento, a duplicata geralmente é enviada com o valor da nota fiscal subfaturada, sendo o pagamento realizado através de conta corrente de pessoa física. Porém, quando a quantidade de operações subfaturadas é grande, não há como o contribuinte controlar todas as operações e documentação, o que faz com que o mesmo deixe brecha para a fiscalização conseguir ter acesso a alguma prova material que possa servir de lastro na delação.

Outrossim, é sabido que a figura do subfaturamento traz também repercussão indireta, quando é aplicado nas saídas de mercadorias, a exemplo da falta de recurso no caixa que suporte as despesas, haja vista ser de bom alvitre lembrar que a figura do subfaturamento se opera em duas vertentes dentro de uma empresa, ou seja, quando da aquisição e quando das vendas, a primeira se opera quando o empresário compra mercadorias já subfaturadas, neste caso, o mesmo tende a vendê-las também subfaturadas, senão arcará com o pagamento do imposto sobre um agregado bem maior, já que ao comprar a mercadorias com o valor baixo (subfaturado), e tentar vendê-las pelo preço de mercado, a Taxa de Valor Agregado - TVA que incidirá sobre o preço de custo para que o preço final se coadune ao de mercado, repercutindo assim num recolhimento maior do ICMS por parte do contribuinte.

Neste caso em particular, quando o subfaturamento ocorre no momento da aquisição das mercadorias, a auditoria, de posse das notas fiscais coletadas pelo trânsito de mercadorias, como sugerido, deverá solicitar da empresa, através de notificação, para realização do confronto entre o valor pago e o destacado no documento fiscal, a comprovação do pagamento daquelas notas fiscais consideradas suspeitas de subfaturamento, pois poderá ser encontrados recibos, cheques, duplicatas ou promissórias que serviram de arrimo para a operação emitidos com valores reais da operação efetuada,

em virtude da necessidade do adquirente como do fornecedor de se resguardarem acerca do valor efetivamente pago, máxime para efeito de controle e de alguma possível querela entre ambos, apesar de sabermos que em muitos casos a duplicata emitida tem como valor apenas o valor da nota.

Destarte, existindo um pagamento, necessariamente existirá uma contabilização, seja ela na Conta Caixa (empresa com escrita contábil) ou Livro Caixa (escrita fiscal), onde é de bom alvitre ressaltar, que qualquer lançamento efetuado para registrar a aquisição tem como condição sine qua non para a legitimidade e legalidade do mesmo a existência de lastro documental que dê origem ao lançamento, assim, qualquer contabilização no caixa relativa às despesas e receitas, mormente quanto à aquisição de mercadorias, tem que haver necessariamente um documento que comprove o pagamento e que esse documento se coadune ao valor da nota fiscal, a exemplo de recibos, extratos, duplicatas ou outros, sob pena de ficar caracterizada a figura anômala do subfaturamento.

Neste norte, é bom que se ressalte que a nota fiscal propriamente dita, contabilizada no caixa para tentar regularizar o pagamento, não serve como prova da quitação do mesmo, sendo necessário o documento que prove o efetivo desembolso.

Partindo dessa premissa, infere-se que a negativa por parte do contribuinte em apresentar um documento que comprove o pagamento realizado, a exemplo dos já citados, faz com que o lançamento efetuado no caixa tomando por base apenas a nota fiscal, seja considerado como pagamento extracaixa, tendo em vista a ausência de lastro documental para comprovação da saída de numerário do caixa, o que caracterizará a figura de pagamento com receita de origem não comprovada, cuja presunção origina a infração de omissão de vendas, fulcrada no art. 646 do RICMS/PB.

Outrossim, o subfaturamento quando das saídas

das mercadorias, pode se apresentar direta e indiretamente, onde já comentamos a forma direta, quando de chofre se flagra um documento que serviu de base para o pagamento, a exemplo da duplicata, por outro lado, a forma indireta traz repercussão na situação financeira da empresa, tenha ela escrita fiscal ou fiscal/contábil, sendo a análise da situação financeira da empresa uma arma de primordial importância para alcançar o subfaturamento, onde a mesma ao praticar regularmente esta infração, não terá disponibilidade financeira suficiente para saldar seus compromissos, ocorrendo assim o pagamento de despesas com o caixa dois.

Neste diapasão, infere-se que a figura do caixa é de suma importância no combate ao subfaturamento, infelizmente, o que se vislumbra na atualidade, é uma falha gritante por parte da fiscalização quando não exige das empresas, mormente aquelas que não mantêm contabilidade regular, a escrituração do livro caixa, conforme norma emanada do art. 643, § 3º do RICMS/PB, já que uma empresa que não mantém atualizada a escrituração de seu fluxo financeiro (caixa), jamais sofrerá as conseqüências das operações subfaturadas e conseqüentemente, não poderá ser flagrada diante da repercussão de tais operações no seu fluxo financeiro.

Haja vista ser a conseqüência direta da figura do subfaturamento a indisponibilidade financeira da empresa, pois o valor do caixa tende a ficar bem inferior às necessidades da empresa, neste caso, a mesma passa a omitir despesas para não estourar o caixa, assim, deve a auditoria se reportar às despesas, fazendo um apanhado na empresa a fim de constatar despesas realizadas e não contabilizadas.

Pois não poderia ser diferente, o subfaturamento faz diminuir as receitas, todavia, as despesas em regra não podem ser diminuídas, principalmente as fixas, e sim omitidas, neste caso, cabe a astúcia do auditor para

averiguar se o prédio é próprio, se a empresa tem empregado, se foi adquirida alguma máquina nova ou houve reforma ou qualquer despesa que possa ser visualizada in loco.

Destarte, deve ser elencada a maioria das despesas operacionais possíveis, havendo despesas que não foram contabilizadas, as mesmas podem ser exigidas diretamente com fulcro na delação de que foram pagas com receita de origem não comprovadas.

No caso do subfaturamento praticado quando das saídas das mercadorias, vislumbra-se que o mesmo se dar em sua grande maioria quando da venda para consumidor final através de Cupom Fiscal, visto neste caso em particular, caber a fiscalização, quando da auditoria, averiguar por amostragem os cupons emitidos com os nomes e endereços dos clientes, na tentativa de contactá-los, para que os mesmos possam, se possível, apresentar documentos que comprovem o pagamento do valor da operação, a exemplo de recibos, extratos bancários e outros, sendo constatado que pagaram quantias em valores superiores aos valores das notas fiscais, solicitar uma declaração dos mesmos com as provas necessárias para lastrear a denúncia.

Sendo bom lembrar a grande falha que existe por parte da legislação e que precisa urgentemente ser sanada, acerca do procedimento deletério utilizado por vários contribuintes quando não colocam no cupom emitido o nome, endereço e telefone do adquirente das mercadorias, pois apesar de ser tal procedimento facultativo, deveria haver uma mudança na legislação para impor esta obrigatoriedade, fato este que tem o condão apenas de dificultar o acompanhamento por parte do fiscal da regularidade das operações e dos preços praticados quando das vendas a consumidor final.

Sendo mister ressaltar que existem outras maneiras que poderiam contribuir para inibir o subfaturamento, a exemplo de uma mudança na lei do ICMS para dar maior

apoio, em termos de legalidade, a fiscalização de trânsito de mercadorias, onde como exemplo, poderia ser incluída uma presunção legal, na qual teria como norte o seguinte texto:

“Sendo constatado divergência de preços entre a nota fiscal e outro documento pertencente ao emitente do documento fiscal ou adquirente das mercadorias, presume-se legalmente a ocorrência do subfaturamento, sendo exigido o ICMS sobre a diferença”.

Visto que diante de uma presunção legal *juris tantum*, o ônus da prova inverte-se para o contribuinte, cabendo ao mesmo ilidir a delação através de provas materiais que tivessem o condão de provar que a operação não estaria com os preços subfaturados.

In casu, após as considerações tecidas, chega-se à ilação que para tentar inibir o subfaturamento, a arma indispensável é a obrigatoriedade da manutenção do livro caixa, com o acompanhamento sistemático do fluxo financeiro das empresas suspeitas de subfaturar suas operações, assim como é de primordial importância a interação entre a fiscalização de trânsito e de estabelecimentos e a mudança na lei do ICMS para dar suporte a fiscalização de trânsito de mercadorias, até mesmo a de estabelecimento, com a inclusão na lei de presunções legais, pois a contumácia em não manter essa interação e não se exigir o registro do livro caixa e a ausência de presunções legais concernente a matéria in comento, fará com que a figura do subfaturamento continue sendo a grande vilã da sonegação fiscal nos dias atuais e, por que não dizer, no futuro.

3. A IMPORTÂNCIA DO FLAGRANTE QUANDO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO NA FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO.

Muitos procedimentos realizados na labuta diária da fiscalização nos parecem sem muita importância, mormente quando da fiscalização de mercadorias em trânsito. Porém, infere-se que apesar da pouca importância que determinados procedimentos apresentam, os mesmos quando realizados de forma distraída ou negligente, são responsáveis pela grande quantidade de autos de infração que são considerados improcedentes e nulos nas instâncias administrativas de julgamento, trazendo grande prejuízo para a Fazenda Estadual.

Partindo dessa premissa e ao adentrarmos no cerne da questão, a priori, mister se faz chamarmos a atenção para os pequenos equívocos cometidos no momento da lavratura do auto de infração, os quais têm o condão de serem deletérios para os cofres estaduais, pois são ensejadores de vícios insanáveis que prejudicam a exigência a posteriori do crédito tributário.

Destarte, é cediço ser a fiscalização de mercadorias em trânsito instantânea, onde as irregularidades são flagradas no momento da abordagem do veículo transportador.

Irregularidades estas que correspondem em parte a descumprimento de obrigação principal, resultando na exigência do ICMS, e outras se reportam à descumprimento de obrigação acessória, a qual é punível com multa.

Assim, infere-se que a problemática acerca do fato se origina quando a lavratura do auto de infração é realizada com vícios que têm o condão de fazer com que

a peça acusatória seja imprestável para condenação. Pois é cediço que a prova maior do ilícito praticado quando da autuação no trânsito de mercadorias se opera através do “FLAGRANTE”, onde no momento da abordagem é verificada a irregularidade relativa à obrigação acessória, como por exemplo: a falta na nota fiscal de selo ou etiqueta do posto fiscal de fronteira; entrega da documentação após ação fiscal, ou descumprimento de obrigação principal, no caso das mercadorias estarem sendo transportadas sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo.

Nesses casos ventilados, a infração é sempre caracterizada pelo flagrante, onde o auditor fiscal com lastro no que foi constatado *in loco*, deve lavrar o auto de infração com a determinação correta da pessoa do infrator e com a descrição clara e objetiva do fato infringente praticado, narrando o fato com nível clareza e objetividade, já que é pacífico e uníssono o entendimento de que a descrição correta do fato infringente praticado é elemento essencial para a aplicação das normas que regem o ICMS, ou seja, a subsunção do fato a norma.

In casu, nas infrações constatadas no trânsito de mercadorias o cerne da legalidade da delação tem como norte o flagrante, ou seja, a constatação da infração no momento exato da abordagem, sendo considerados a instantaneidade e o flagrante elementos essenciais da fiscalização de mercadorias em trânsito, máxime quando se trata da lavratura de auto de infração, por ser estes elementos determinantes para legitimidade da delação.

Assim, pelo fato da fiscalização de trânsito ser instantânea, a qual impõe a imputação da exigência ao contribuinte concernente a infração flagrada naquele momento, descaracterizado estará qualquer procedimento com vista a exigência de crédito tributário através de auto de infração se for efetuado a posteriori sem a figura do flagrante.

Perfilhando esse entendimento, mister se faz ressaltar-

mos, em termos exemplificativos, o que se vislumbra na prática hodierna, quando da lavratura do auto de infração, onde muitos auditores, por descuido ou mesmo ingenuidade, no momento da nomeação da pessoa do infrator, seja por descumprimento de obrigação acessória ou principal, equivocadamente consignam pessoas no libelo acusatório que não devem ser submetidas à sujeição passiva, por não ter vínculo direto com a infração praticada, fato este ensejador, a *posteriori*, de nulidade do auto de infração por vício material, em virtude da errônea determinação da pessoa do infrator.

Pois como é cediço, no momento em que é lavrado um auto de infração, por exemplo, em nome do motorista da empresa transportadora de nome “X”, pelo fato do mesmo estar transportando mercadorias cujas notas fiscais não contêm selo ou etiqueta do posto fiscal de fronteira, criou-se uma relação jurídico-tributária entre o Fisco e o motorista de nome “X”, onde a caracterização do ilícito está lastreada no flagrante efetuado no momento da abordagem.

O mesmo acontece quando se flagra o transporte de mercadorias sem documento fiscal, cujo autuado é motorista da empresa proprietária do veículo transportador, assim, em ambos os casos, quando do julgamento administrativo, verificar-se através de prova material que o autuado era apenas o motorista da transportadora (empregado), onde quem deveria responder efetivamente pelo ICMS ou pela multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada seria a empresa transportadora, sendo o auto de infração em regra considerado “Nulo”, desconstituindo-se assim a relação jurídico-tributária que tinha como liame o auto de infração lavrado.

Como em regra a nulidade tem o condão de resguardar a fazenda estadual de prejuízos em virtudes de erros na elaboração do auto de infração, ressalvando a possibilidade da realização de um novo feito fiscal, no caso ver-

tente, por se tratar de fiscalização de mercadorias em trânsito, onde a figura do flagrante tem importância essencial na acusação, sendo elemento indispensável para a caracterização do fato infringente praticado, vislumbra-se que não seria mais possível a realização de outro procedimento com vista a autuar a empresa transportadora, por se tratar de nova relação jurídico-tributária sem a figura do flagrante.

Pois no caso em tela, no momento em que se efetuar outro procedimento imputando, desta feita, a empresa transportadora a sujeição passiva pelo crédito tributário exigido, estar-se-á criando uma outra relação jurídico-tributária, já que a nulidade do auto de infração por erro na sujeição passiva desconstituiu a relação jurídico-tributária criada entre o Fisco e o Autuado (motorista), cujos requisitos legais, como a instantaneidade e o flagrante, estavam consignados, inclusive tornando ilegítimo o Termo de Depósito lavrado, o qual tinha como nexos causais o crédito tributário originário do auto de infração que foi considerado, por vício material, NULO.

Destarte, infere-se que a nova autuação teria o condão de constituir uma nova relação jurídico-tributária, com a eleição de um novo sujeito passivo, neste diapasão, chega-se à ilação de que a mesma estaria desprovida dos requisitos básicos para a lavratura de auto de infração no trânsito de mercadorias e conseqüentemente a caracterização do ilícito tributário praticado, quais sejam: o da instantaneidade e do flagrante.

Neste caso, infere-se que a nulidade do auto de infração por vício material, concernente à fiscalização de mercadorias em trânsito, enseja a impossibilidade da realização de um novo feito fiscal, em virtude de não haver mais no novo procedimento a figura do flagrante, elemento determinante da caracterização da infração, visto que a relação jurídico-tributária original foi desconstituída in totum, desconstituindo-se também o flagrante.

Assim, como os requisitos básicos para a lavra-

tura do auto de infração no trânsito de mercadorias têm como norte as figuras da instantaneidade e do flagrante, não há como considerar a imposição de uma exigência fulcrada na lavratura de um novo auto de infração que em regra ocorre geralmente após decorrido grande lapso temporal, cujos requisitos retromencionados, os quais servem de lastro para a exigência, não estariam mais presentes.

Destarte, diante da ausência do flagrante para dar sustentação ao novo auto de infração, a decisão correta a ser prolatada deverá se pautar na improcedência da acusação, ante a impossibilidade de realização de um novo feito fiscal com a eleição de novo sujeito passivo.

Entendimento este lastreado na importância do flagrante para a autuação na fiscalização de mercadorias em trânsito, pois para demonstrar tal importância, vislumbremos que havendo uma autuação, por exemplo: Mercadorias acompanhadas de documento fiscal inidôneo, sendo considerado o auto de infração nulo por erro na pessoa do infrator, onde se determinou novo procedimento fiscal em nome do sujeito passivo correto, neste norte, verifica-se que no momento em que foi considerado nulo o auto de infração, o contribuinte de chofre regularizou as mercadorias transportadas com a emissão de uma nova nota fiscal, assim, pergunta-se: Poderia a fiscalização em novo procedimento exigir o ICMS da infração de Mercadorias transportadas com documento fiscal inidôneo?

A resposta seria NÃO, pois no momento em que foi considerado nulo o auto de infração, desfez-se a relação jurídico-tributária, portanto, o contribuinte antes da realização de um novo procedimento fiscal, espontaneamente providenciou sanar a irregularidade, não podendo ser punido pela fiscalização em virtude da ausência do flagrante do ilícito praticado. O que prova a importância do flagrante para a caracterização da infração.

In casu, após as considerações tecidas, inferimos

ter ficado bem delineado a prudência que os auditores fiscais que labutam na fiscalização de mercadorias em trânsito devem ter no momento da eleição da pessoa do infrator no caso de lavratura de auto de infração, já que ficou hialinamente demonstrado que um simples equívoco na determinação do sujeito passivo pode acarretar um grande prejuízo aos cofres públicos, independente de ser a infração de descumprimento de obrigações principal e acessória.

4. O PRAZO DE VALIDADE DA NOTA FISCAL E SEU ASPECTO TEMPORAL

A cada dia surgem várias questões normativas no universo fiscal tributário que ensejam dúvidas concernentes a sua aplicabilidade, onde necessário se faz esposarmos nosso entendimento doutrinário com o objetivo precípua de tentar deslindar várias questões que ainda permanecem na seara da incerteza, levando muitas vezes a procedimentos deletérios que trazem prejuízos, tanto para o contribuinte como para a Fazenda estadual.

No caso vertente, observa-se na prática diária daqueles que labutam na seara fiscal-tributária, a grande discepção surgida acerca do prazo de validade da nota fiscal, mormente quando se trata de transporte rodoviário, já que não se suscita dúvidas quanto aos demais transportes, sejam eles ferroviário, aéreo, ou no caso de remessa para venda na localidade do emittente ou fora dela, em virtude da nívea clareza do dispositivo normativo.

Destarte, ao perscrutarmos as normas contidas no RICMS/PB, vislumbramos em seu art. 187 os prazos de validade da nota fiscal, conforme fazemos transcrever *ipsis literis* abaixo:

Art. 187. O prazo de validade da Nota Fiscal, modelo 1 e 1-A, e da Nota Fiscal de Produtor como documento hábil para acobertar o trânsito de mercadorias dentro do Estado, contar-se-á da data da saída do produto do estabelecimento e será:

I - até o dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída, quando se tratar de transporte rodoviário;

II - de 05 (cinco) dias, quando se tratar de transporte ferroviário ou aéreo;

III - de 08 (oito) dias, quando se tratar de nota fiscal emitida nos termos do art. 611, no caso de remessa para venda fora da localidade do emitente; IV - de 03 (três) dias, quando se tratar de nota fiscal emitida nos termos do art. 611, no caso de remessa para venda na localidade do emitente.

Neste diapasão, conforme exegese da norma supra, vislumbramos o hialino disciplinamento contido no texto, quando assevera que o prazo de validade terá início a partir da data de saída do produto do estabelecimento e terá seu fim no término do dia posterior imediato, conforme se perquire do texto infracitado:

I - até o dia imediato àquele em que tenha ocorrido a saída, quando se tratar de transporte rodoviário; (inciso I do art. 187 do RICMS/PB).

No caso em tela, conforme exegese do texto supra, a priori, não vislumbramos qualquer dúvida quanto a sua aplicabilidade, todavia, quando nos reportamos ao disciplinamento contido na inteligência emergente do parágrafo único do art. 194 que assim reza:

Art. 194 -.....

Parágrafo único – Os prazos de que tratam o art. 187, só se iniciam ou vencem em dia útil.

Inferimos a grande disceptação que surge acerca do prazo de validade concernente ao transporte rodoviário, dúvida essa suscitada quanto a definição do que se entende por “Dia útil” já que o prazo da nota fiscal, máxime o relativo ao transporte rodoviário, só se inicia ou vence em dia útil, pois, *ab initio*, necessário se faz para correta aplicação do dispositivo

em estudo, discernirmos o sentido do que seja “Dia útil”. Assim, mister se faz nos socorrermos ao Dicionário Aurélio, do saudoso Aurélio Buarque de Holanda, onde vislumbramos na tradução literal que a palavra “útil” tem o seguinte significado:

[Do lat. *utile*.]

Adj. 2 g.

1. Que pode ter algum uso ou serventia:
2. Proveitoso, vantajoso:
3. Diz-se de período reservado ao trabalho produtivo:
4. Determinado por lei:

Fonte: Dicionário Aurélio eletrônico.

Assim, chegamos à ilação de que dia útil significa aquele em que aja trabalho produtivo, dessa forma, já que estamos analisando atividades originárias de operações comerciais, vislumbramos que tais operações têm repercussão para fazenda pública e para as empresas comerciais.

No caso em tela, a análise a ser efetuada deve tomar por base cada atividade individualmente, já que cada uma distintamente terá seu dia útil, tendo em vista que no dia do comerciário será considerado feriado para o comércio, porém, dia útil para os bancários, ou vice-versa.

Diante dessa complexidade, surgem duas vertentes, já que a norma em análise se refere a prazo de validade da nota fiscal, deve-se levar em consideração distintamente o que seja dia útil para o comércio e para fazenda estadual.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que o próprio Regulamento do ICMS-PB faz tal distinção, quando explicita em seu art. 110 o término do prazo para o recolhimento, conforme se perquire abaixo:

Art. 110. Quando o término do prazo de recolhimento do imposto recair em dia não útil ou em que não haja expediente bancário ou nas repartições fiscais arrec-

dadoras, o referido recolhimento será postergado para o dia útil subsequente. (Grifos nosso)

Assim como, a lei do ICMS-PB, quando se reporta ao prazo processual, explicita no parágrafo único do art. 97 que os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que ocorra o processo ou deva ser praticado o ato.

Diante dessa premissa, infere-se que pode ser dia útil para o comércio e não ser para os bancos, por exemplo, como pode ser dia útil para os bancos e não ser para as repartições arrecadoras, assim, chega-se à ilação de que pode ser dia útil para o comércio e não ser para repartições fazendárias, a exemplo dos sábados, levando a disceptação acerca de qual seria o dia útil a ser considerado para aplicação da norma in examen.

Neste norte, verificamos que o dia útil para o comércio se opera de segunda a sábado, ou seja, quando as empresas abrem suas portas para comercializar, outrossim, o dia útil para fazenda estadual se opera quando do funcionamento das repartições públicas como um todo, que em regra se opera de segunda a sexta.

Dessa forma, se na interpretação da norma considerar-se o dia útil como sendo do comércio, teríamos de considerar que uma nota fiscal emitida numa sexta-feira teria o término de sua validade no final do sábado, já que é dia útil para o comércio, assim como uma nota fiscal emitida no sábado, teria o prazo final de validade na segunda-feira, já que o domingo seria dia não útil.

Todavia, o entendimento hodierno dominante aplicado, o qual também nos coadunamos, leva em consideração para a caracterização do dia útil, o funcionamento das repartições públicas, haja vista que este entendimento tem por base o fato de que, havendo a necessidade de revalidar a nota fiscal, tal procedimento, em regra, só seria possível através de

uma repartição fazendária, a qual está submetida ao horário de funcionamento das repartições públicas, exceção quanto aos Postos Fiscais, que funcionam sob sistema de plantões.

Partindo dessa premissa, verifica-se que os dias úteis a serem considerados tomam por lastro as repartições fazendárias, exceto os postos fiscais, que funcionam sob o regime de plantão, diante disso, uma nota fiscal emitida na sexta-feira, tem o término do prazo de validade no final da segunda-feira, já que o sábado e o domingo são considerados dias não úteis, outrossim, quando emitida no sábado, tem a mesma o fim do prazo de validade no final da terça-feira, já que o início e o término do prazo só podem ocorrer em dia útil, isso se nesses dias retromencionados não for feriado.

Portanto, deve haver por parte da fiscalização uma análise dos dias em que foi emitida a nota fiscal e que se deu o término do prazo de validade, para a posteriori, considerar a nota fiscal vencida, levando-se em consideração, no caso de transporte rodoviário, que não se aplica a regra de exclusão do dia do início e inclusão do dia do vencimento.

Vislumbra-se após as considerações tecidas, que as notas fiscais emitidas para transporte rodoviário, apesar da norma legal explicitar que as mesmas têm seu vencimento a contar da data da saída do produto do estabelecimento, até o dia imediato àquele em que tenha ocorrido à saída, as mesmas poderão ter seu prazo de validade estendido por maior período de tempo, nos casos em que a saída dos produtos se opere na sexta-feira, sábado ou domingo.

Destarte, vislumbra-se que a fiscalização deve ficar atenta para a contagem do prazo de validade das notas fiscais, haja vista a precipitação por parte do auditor ser deletéria para fazenda estadual.

5. IRREGULARIDADE CONSTATADA NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS PELO ESTADO – PASSÍVEL OU NÃO DE EXIGÊNCIA?

Muitas questões relacionadas ao ICMS afligem diariamente aqueles que labutam efetuando operações mercantis interestaduais e os que praticam a prestação de serviços de transporte entre unidades Federativas, pois várias destas questões, apesar da prática reiterada, suscitam a necessidade de serem revistas, com o intuito de se aplicar a tão almejada justiça fiscal, necessitando o legislador proceder com bastante cautela para que o Fisco não cobre o que não lhe pertence.

No caso vertente, observa-se na prática reiterada no trânsito de mercadorias, principalmente quando do transporte entre unidades Federativas distintas, cuja mercadoria para chegar ao seu destino necessita efetuar a travessia pelo território de outros Estados, que a fiscalização no momento da abordagem do veículo transportador, ao verificar determinados vícios no documento fiscal, lavram o auto de infração por considerar o documento fiscal inidôneo.

Surgindo desse fato, quanto à fiscalização realizada no território paraibano, uma decepção acerca da matéria, já que na nossa concepção, com a devida máxima vênia, várias irregularidades constatadas no trânsito de mercadorias quando a origem e o destino das mesmas não se reportam ao Estado da Paraíba, não teriam o condão de trazer repercussão no tocante ao ICMS ao nosso Estado.

Pois mister se faz ressaltar que não seria qualquer vício no documento fiscal que teria o poder de fazer com que o mesmo fosse considerado inidôneo, máxima quando as merca-

dorias estão apenas em trânsito pelo nosso Estado.

Pois determinadas irregularidades por si só, no nosso singelo entendimento, não deveria ser objeto de autuação por parte da fiscalização de trânsito, como por exemplo no trânsito de mercadorias oriundas de Pernambuco e destinadas ao Rio Grande do Norte, onde o fazendário realiza uma consulta e constata que o destinatário estaria com a inscrição estadual cancelada.

Neste caso, a fiscalização de chofre considera o documento fiscal inidôneo e lavra o auto de infração com a exigência do ICMS e multa por infração.

No caso vertente, rendo aos que corroboram esse entendimento o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que eles, indiscutivelmente, merecem, mas peço vênia para ressaltar que não nos coadunamos com tal procedimento, já que defendemos a tese de que a repercussão para à Paraíba só se operaria quando provado que as mercadorias que adentraram no Estado não tiveram suas saídas comprovadas, como se vislumbra, por exemplo, na falta de baixa do Termo de Responsabilidade de mercadorias em trânsito.

Já que à Paraíba, só caberia o monitoramento do trânsito das mercadorias que adentram em seu território com destino a outra unidade da Federação, com o intuito precípua das mesmas não serem internalizadas irregularmente.

Assim, passaremos a tecer considerações com o fito de tentar demonstrar o cerne do nosso posicionamento.

Neste diapasão, observa-se no caso ventilado, que a relação mercantil se realiza entre o remetente e o destinatário situados em Estados distintos, os quais possuem legislação própria concernente ao ICMS, de acordo com o Princípio da Territorialidade, que nada mais é que a limitação da força imperativa das leis ao território do Estado que as promulga.

Partindo dessa premissa, infere-se de chofre que em

regra a lei do ICMS vigente no território paraibano só têm efeito sobre as operações que dizem respeito a arrecadação do nosso Estado, ou seja, quando a infração constatada traz repercussão direta ao cofre estadual.

Assim, perfilhando esse entendimento mister se faz ressaltar que a repercussão do ICMS para à Paraíba só ocorre em regra quando o remetente ou destinatário se situam dentro do território paraibano, pois neste caso específico, a repercussão atinge diretamente o Erário estadual, diante da responsabilidade do adquirente pelo imposto não recolhido no todo ou em parte e do remetente pelo imposto não recolhido na operação.

Outrossim, não conseguimos visualizar com clareza a repercussão concernente ao ICMS para à Paraíba no tocante a uma operação cujo remetente e o destinatário estão estabelecidos em unidades Federativas distintas, exceto no caso do documento fiscal inidôneo em virtude de prazo de validade ou de não se o exigido para a operação.

Dessa forma, verifica-se que apesar da nossa legislação, por não ser específica, contemplar a exigência com lastro na caracterização da inidoneidade documental, em virtude do destinatário se encontrar com a inscrição estadual cancelada, mesmo nos casos em que as mesmas não tenham como origem e destino o nosso Estado. Caberia ao auditor interpretar a norma restritivamente, analisando o artigo concernente à inidoneidade documental tomando por lastro infrações que tivessem o condão de trazer diretamente repercussão de falta de recolhimento do ICMS para o nosso Estado.

Diferente do que ocorre na prática diária, onde no caso ventilado os fazendários consideram o documento fiscal inidôneo e exigem o imposto quando da constatação de que o destinatário localizado em outro Estado estaria com a inscrição estadual cancelada.

Ora, urge ressaltarmos que no caso de se constatar no

trânsito de mercadorias oriundas de Pernambuco, por exemplo, destinadas ao Rio Grande do Norte, que o adquirente das mercadorias estaria com a inscrição estadual cancelada, infere-se que tal fato, a priori, só ensejaria um monitoramento mais apurado por parte da fiscalização para evitar que as mercadorias fossem internalizadas no nosso Estado, não cabendo a exigência do ICMS com lastro em irregularidades que não dizem respeito ao nosso Estado.

Devendo-se ressaltar que a análise da matéria deve ser efetuada tomando por lastro a repercussão como um todo, já que a exigência irregular por parte da fiscalização paraibana traz repercussão direta em toda a operação, mormente quanto aos registros fiscais da empresa emitente da nota fiscal como para a adquirente, inclusive repercussão para os Estados remetente e destinatário, os quais, na nossa concepção, são competentes para apurar a irregularidade constatada e a possível repercussão para seus cofres.

Já que determinados questionamentos contribuem para ratificar o nosso posicionamento, quais sejam:

- *Será que no momento da emissão da nota fiscal a inscrição do destinatário já estaria cancelada?*
- *Será que no Estado destinatário o fato da empresa adquirente se encontrar com inscrição cancelada teria o condão de caracterizar a inidoneidade documental?*
- *Será que nestes casos o Estado destinatário não teria outra forma de exigir o imposto, já que a empresa destinatária se localiza em seu território?*
- *Já que a nota fiscal é considerada inidônea pela fiscalização, a nota fiscal avulsa para acompanhar o trânsito de mercadorias deveria ser emitida em nome do transportador?*
- *No caso das mercadorias chegarem ao Estado de destino e a inscrição estadual já estiver restabelecida, como ficaria a exigência*

efetuada pelo Estado da Paraíba?

No caso vertente, passaremos a tentar responder cada um dos questionamentos supra com o objetivo precípua de demonstrar o equívoco cometido pela fiscalização ao considerar inidôneo o documento fiscal que acoberta o trânsito de mercadorias destinadas a outro Estado.

Observa-se quanto ao primeiro questionamento que muitas vezes, a inscrição estadual do contribuinte é cancelada sem que o fornecedor tenha ciência de tal fato, emitindo o documento fiscal para empresa com inscrição estadual regular, dessa forma, a consideração do documento fiscal como inidôneo sem que se tenha como saber a data do cancelamento, enseja um vício no lançamento que teria o condão de descaracterizar qualquer irregularidade.

Quanto ao segundo questionamento, vislumbra-se que cada ente Federativo tem sua legislação própria, a qual, com lastro no Princípio da Territorialidade, tem vigência apenas dentro de suas fronteiras, assim, aqui na Paraíba, apesar de discordarmos desse entendimento, vislumbramos que o fato do destinatário está com inscrição estadual cancelada é motivo de caracterizar o documento fiscal como inidôneo, todavia, qual a garantia de que nas outras unidades Federativas, principalmente quando as mercadorias se originam de outro Estado, de que tal irregularidade seria tratada de forma análoga, já que o procedimento adotado por estes Estados poderia tomar como lastro, por exemplo, a exigência do ICMS da operação subsequente com a agregação de margem de valor agregado.

Dessa forma, infere-se que esses argumentos têm apenas o intuito de demonstrar como é irregular a exigência efetuada por parte da Paraíba, pois se não se sabe qual seria o procedimento adotado pelo Estado destinatário quanto à irregularidade no tocante à inscrição estadual cancelada, não

caberia ao nosso Estado exigir um imposto cujas mercadorias estão apenas de passagem por considerar inidôneo o documento fiscal, já que urge lembrar que neste caso específico, quando a unidade Federativa destinatária aplica outro procedimento, como ficaria a exigência efetuada pela Paraíba, provando assim que a repercussão para nosso Estado só se operaria apenas quando não fosse comprovada a saída das mercadorias, aí sim, ficaria caracterizada a internalização de mercadorias irregularmente dentro do território paraibano com repercussão direta.

No tocante ao terceiro questionamento, como já dissemos a pouco, verifica-se que o Estado destinatário poderia ter outra forma de exigir o imposto, como por exemplo, cobrar a operação subsequente, provando assim, que qualquer exigência realizada pelo Estado da Paraíba, quando as mercadorias só estão atravessando o Estado, pode ensejar o recolhimento do imposto em duplicidade, já que a legislação do Estado destinatário é que vai disciplinar qual a infração praticada e a forma de exigência.

Tecendo considerações acerca do quarto questionamento, visualizamos que nos casos em que o documento fiscal é considerado inidôneo, para a mercadoria seguir seu trâmite normal, necessário se faz a emissão por parte do ente tributante de documento fiscal avulso.

O qual não pode ser emitido em nome do mesmo destinatário da nota fiscal considerada inidônea, em decorrência da causa da inidoneidade ter sido justamente esta, procedimento este muito constatado nos dias atuais.

Assim, vislumbra-se que no momento em que o documento fiscal é considerado inidôneo, a nota fiscal avulsa deve ser emitida em nome do transportador, detentor ou possuidor das mercadorias, fato este que leva a imposição da propriedade das mercadorias a pessoa diversa da real proprietária, assim como o transtorno que seria diante da possibilidade da empre-

sa destinatária restabelecer sua inscrição antes da mercadoria chegar ao seu destino.

Fato este ventilado no quinto questionamento, pois é pacífico e uníssono que só quem tem a competência para restabelecer a inscrição estadual da empresa adquirente é o Estado destinatário das mercadorias, assim, a inscrição estadual poderia já ter sido restabelecida quando da entrada em seu território das mercadorias consideradas irregular pelo Estado da Paraíba.

Destarte, este é mais um motivo hialino de que a interferência do Estado da Paraíba nas operações concernentes as mercadorias que estão apenas de passagem por seu território, mormente quando o destinatário está com inscrição estadual cancelada, é equivocada e ilógica, já que quem teria a competência para considerar o documento fiscal inidôneo seria o Estado destinatário, por ser ele detentor da discricionariedade de restabelecer a inscrição da empresa destinatária.

Assim, após as considerações tecidas, chega-se à ilação de ter ficado claro o nosso entendimento acerca do equívoco cometido pela fiscalização de trânsito quando da exigência do ICMS lastreado em inidoneidade documental, cuja competência seria dos entes Federativos que têm relação direta com a operação realizada.

Visto se vislumbrar a grande quantidade de variáveis que interferem diretamente na operação, provando assim a fragilidade da autuação e a comprovação da intervenção desastrosa do Estado em que as mercadorais estão apenas em trânsito.

6. A PRESUNÇÃO COMO PROVA NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS

A pesar da vasta doutrina acerca da matéria, a questão em tela ainda merece uma análise mais acurada, máxime no sentido de se uniformizar o entendimento quanto à correta aplicabilidade como prova da figura da “PRESUNÇÃO” nas operações sujeitas ao ICMS.

No caso *in comento*, é pacífico e uníssono que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários louvados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Perfilhando essa tese, vislumbramos ser cediço que o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para a tributação necessário se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, pois é o que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Destarte, o desconhecimento ou ignorância dessa realidade fática, ou seja, a incerteza de que os fatos considerados sejam reais, põe em risco a validade da tributação pretendida, levando a fiscalização à perda de tempo com a sucumbência das acusações.

Neste diapasão, em matéria de fato não basta argumento, é necessária a prova para que sobre ela forme o juiz a sua convicção. Quem nada prova nada tem, diante disso,

é de bom alvitre lembrar que as presunções estão inseridas no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações, que se encaixem às molduras jurídicas, assim, supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária, a presunção nada mais é que o resultado de um processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

Dessa forma, como produto desse raciocínio, infere-se que se o fato se originar de lei, caracterizada estará a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificadas de presunções absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde as primeiras (absolutas) não admitem prova que possa contrariar o fato presumido e as segundas (relativas), podem ser desmentidas mediante prova que as contrarie.

Diante das considerações tecidas, verifica-se no universo fiscal tributário uma grande celeuma acerca da aplicação da presunção nas operações sujeitas ao ICMS, haja vista a existência de várias autuações cuja descrição do fato infringente se fulcra apenas em uma simples suposição, a qual se origina apenas do “ACHAR” do fazendário, tendo em vista ser pacífico e uníssono que a presunção para ser legal tem que está tipificada em lei, a exemplo do disciplinamento contido nos §§ 8º e 9º, do art. 3º da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS/PB), in verbis:

Art. 3º -

§ 8º - O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou in-existentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvadas ao contribuinte a prova

da improcedência da presunção.

§ 9º - A presunção de que cuida o parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

No caso vertente, necessário se faz tecermos considerações a fim de distinguir o que se considera realmente “PRE-SUNÇÃO” (legal), ou apenas um “INDÍCIO” do fato infrigente ocorrido.

Haja vista ser o indício uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato, constitui caminho para a apuração da verdade, pois esses elementos devem ser graves (*verossímeis*), precisos (*determinados*), definidos e concordantes (*relação de interdependência entre o indício e o fato a provar*).

In casu, existe na prática reiterada o entendimento equivocada de que o indício seria suficiente para a lavratura do libelo acusatório, a exemplo das divergências constatadas no trânsito de mercadorias concernentes aos valores constantes da nota fiscal e da nota de pedido que geralmente vem anexa, em que muitos consideram caracterizada a infração de subfaturamento, haja vista a justificativa equivocada de muitos fazendários de que caberia ao contribuinte, neste caso, provar a sua inocência, em virtude da inversão do ônus da prova.

Ora, com a devida vênia, não corroboramos tal entendimento, tendo em vista o fato de que em regra, o ônus da prova incumbe a quem alega (*art. 333, inciso I, do CPC*), pois ao autor da delação é quem compete produzir a prova do ilícito praticado, apenas no caso de exceção, é que o acusado assume a posição de autor, incumbindo-lhe provar a exceção, onde esse ônus apenas deixa de ser exigido no caso de fatos notórios que

não carecem de ser provados.

Destarte, é cediço que a hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa (*Juris Tantum*), pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova cabe sempre a quem acusa.

O que nos leva a ilação de que um simples indício de infração não autoriza a fiscalização a lavrar um auto de infração, sob pena de se está tentando cobrar um imposto que não se sabe se realmente é devido, pois com exceção da presunção legal, até a juntada de prova material do fato infringente, a qual ratificaria o ilícito praticado, qualquer fato ocorrido se fulcra apenas em mera presunção (suposição), que se não estiver tipificada em lei, não tem valor probante para arrimar qualquer exigência concernente a repercussão tributária relativa à obrigação principal, pois como já foi dito, é condição sine qua non para a presunção ser legal, que a mesma esteja disciplinada em lei, sob pena de ser considerada apenas uma suposição.

7. DESTINATÁRIO COM INSCRIÇÃO CANCELADA - NOTA FISCAL IDÔNEA OU INIDÔNEA ?

Várias questões relacionadas ao ICMS nos afligem diariamente, pois várias delas, apesar da prática reiterada, suscitam a necessidade de serem revistas, com o intuito de se aplicar a tão almejada justiça fiscal, necessitando o legislador proceder com bastante cautela para que o Fisco não cobre o que não lhe pertence.

No caso in comento, existe grande celeuma acerca dos procedimentos a serem seguidos, quando da constatação de que a nota fiscal que acoberta o transporte de mercadorias tem consignado, como destinatário, empresa com inscrição estadual cancelada.

In casu, o RICMS/PB, em seu art. 143, parágrafo único, inciso IV, é genérico quando se reporta a inidoneidade da nota fiscal, conforme podemos observar na transcrição *ipsis literis* do dispositivo infracitado:

Art. 143 -

§ 1º É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:

IV - contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;

Destarte, conforme exegese da norma supra e utilizando-se de uma interpretação mais restritiva, vislumbramos que a declaração inexata tem origem em informações que constam do documento fiscal, que são de primordial importância para a verificação, o acompanhamento e aferição das mercadorias

referente às operações praticadas, tendo por escopo impedir a sonegação fiscal. Assim, é cediço que a grande maioria dos agentes fazendários que labutam na fiscalização de trânsito de mercadorias, consideram inidôneo o documento cujo destinatário se encontra com inscrição estadual cancelada, haja vista o disciplinamento contido no inciso IV, do parágrafo único do art. 143, do RICMS/PB ser genérico, amparando legalmente tal ilação.

Porém, necessário se faz a revisão de tal procedimento, onde se deve restringir a interpretação concernente ao que seja declaração inexata, a fim de saber se a declaração considerada inexata ensejou repercussão tributária do ICMS concernente ao cumprimento da obrigação principal.

Pois, permeiam no universo fiscal várias presunções de procedimentos delituosos, as quais servem para lastrear determinadas interpretações acerca do dispositivo retro mencionado, mormente quanto a inidoneidade documental originada do fato do documento fiscal se destinar a pessoa não inscrita no cadastro do ICMS. Assim, no caso vertente, mister se faz perquirir o que deve ser considerada declaração inexata, para que o documento possa ser considerado inidôneo.

Ao nosso ver, o documento fiscal que consigne destinatário com inscrição cancelada ou suspensão, não se enquadra na tão falada inidoneidade documental, tendo em vista que até o momento da fiscalização in loco, as mercadorias transportadas, geralmente, guardam perfeita congruência com as especificações das mercadorias constantes do documento fiscal, em especial, a espécie e quantidade.

Perfilhando essa tese, vislumbramos que no caso das mercadorias transportadas não guardarem perfeita similaridade no tocante as quantidades e espécies, com as constantes do documento fiscal, ai sim, neste caso, a subsunção do fato a norma tipifica a inidoneidade documental, tendo em vista

está hialinamente caracterizada a inexatidão da declaração, o que nos leva a inferir que o documento não se refere às mercadorias transportadas.

Posto ser cediço, que na maioria das vezes em que ocorre o fato infringente de destinar mercadorias a não inscrito, a empresa vendedora geralmente tem agido de boa fé, pois, é pacífico e unísono que o emitente da nota fiscal (vendedor), mormente seu funcionário, o qual trabalha como faturista, não tem como saber se a inscrição do adquirente das mercadorias foi cancelada ou suspensa, o que é pior, em muitos casos as mercadorias já estão em trânsito, quando a inscrição do adquirente é cancelada ou suspensa, o que é mais incrível ainda, que até mesmo o proprietário da empresa adquirente, em muitos casos, não sabe que a sua própria inscrição foi cancelada ou suspensa, em um claro descaso por parte da Fazenda Estadual.

Dessa forma, quanto a essa questão e com o intuito de tentar imputar ao emitente da nota fiscal a culpa pela infração cometida, os aplicadores da lei se reportam ao disciplinamento contido no RICMS/PB, relativo à obrigação acessória, mais precisamente, em seu art. 119, incisos X e XI, que dispõe o seguinte:

Art. 119. São obrigações do contribuinte:

X - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição da Ficha de Inscrição do Contribuinte (FIC), sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma deste Regulamento, se de tal descumprimento decorrer o seu não recolhimento, no todo ou em parte;

XI - exibir a outro contribuinte a FIC, nas operações que com ele realizar;

Ora, com a devida vênia, não nos coadunamos a equivocada tese de que os vendedores, quando das operações efetuadas com terceiros, estariam obrigados a exigir a (FIC)

do adquirente, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma do Regulamento, se de tal descumprimento decorrer o seu não recolhimento, no todo ou em parte.

Mais uma vez, com permissa vênia, a ilação a que se chega é que tal entendimento não guarda a proporção lógica e racional do intuito teleológico contido no disciplinamento, tendo em vista a literalidade do próprio texto já esposar qual seria a finalidade de tal obrigação, mormente quando se vislumbra em seu contexto que a solidariedade se refere ao imposto não recolhido no todo ou em parte concernente à operação.

Destarte, para que o imposto não seja recolhido no todo ou em parte, em tese, teria que o emitente da nota fiscal não ser inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS, dessa forma, teria como conseqüência a falta de recolhimento do imposto referente à operação efetuada, daí a exigência do adquirente de exigir a FIC, contida no disciplinamento in comento, o que nos leva a crê, em uma interpretação mais racional e lógica, que a exigência de exigir a (FIC) se reporta ao adquirente das mercadorias (comprador), e não ao emitente do documento fiscal (vendedor), pois é difícil imaginar que este poderia se responsabilizar solidariamente, caso o destinatário não seja inscrito no CCICMS, pelo imposto não recolhido, tendo em vista a já existente obrigação regulamentar do mesmo recolher o imposto referente as operações por ele praticadas, o que não aconteceria se não fosse inscrito, caso em que quem realmente responderia solidariamente pelo imposto devido e não recolhido na operação seria o adquirente (comprador).

Onde se infere que o vendedor estaria obrigado, simplesmente, ao disciplinamento contido no ditame plasmado na inteligência emergente do inciso XI, do art. 119, do RICMS/PB, *in verbis*:

*Art. 119. São obrigações do contribuinte:
XI – exibir a outro contribuinte a FIC, nas operações
que com ele realizar;*

Visto que, a nosso ver, não existe a bilateralidade da obrigação de “EXIGIR” a FIC, cabendo apenas ao adquirente das mercadorias tal exigência, sob pena do mesmo se responsabilizar solidariamente pelo imposto, relativo a operação efetuada, não recolhido no todo ou em parte, não sendo lógico o vendedor ser responsável solidário, caso o adquirente não seja inscrito no CCICMS, pelo pagamento de um imposto que, destacado na nota fiscal e registrado no Livro Registro de Saída, já será pago pelo mesmo no prazo regulamentar.

Onde a permanecer a contumácia de considerar o documento fiscal que destina mercadoria a destinatário com inscrição cancelada ou suspensa inidôneo, estará o Fisco cometendo a abominável figura do *bis in idem*, a qual é inadmissível no ordenamento jurídico vigente.

In casu, após as considerações tecidas, infere-se que o emitente da nota fiscal não está obrigado a exigir a FIC do adquirente das mercadorias, pois tal exigência seria impraticável, portanto, como já foi dito anteriormente, não teria como o vendedor, no caso em tela, saber que o adquirente estaria com a inscrição cancelada, mesmo porque, na realidade, a simples apresentação da FIC não dar a certeza de que a inscrição estaria ativa, pois no cancelamento ou suspensão, a FIC geralmente fica em poder da empresa, mesmo estando a inscrição inativa, o que comprova o hialino equívoco em considerar o documento fiscal inidôneo.

Outro ponto de primordial importância se refere ao fato da nota fiscal se encontrar com todos os requisitos essenciais de um documento idôneo, inclusive, tendo o mesmo sido lançado no Livro Registro de Saídas, para recolhimento do im-

posto no prazo regulamentar.

Assim, diante de tantas evidências de que o procedimento aplicado se encontra eivado de vício, necessário se faz a mudança de procedimento, pois conforme podemos observar nas considerações tecidas, não se tem que se falar em inidoneidade documental, assim, mister se faz que no caso do flagrante da nota fiscal que destine mercadoria a não inscrito, já que o destinatário realmente não é inscrito no CCICMS, o procedimento justo e legalmente cabível, na nossa concepção, reporta-se em considerar o intuito comercial da operação, agregar o percentual de lucro, aplicar a alíquota da operação interna, deduzir o crédito fiscal destacado no documento e cobrar o ICMS da operação posterior, lastreado na presunção legal de que, apesar do destinatário não ser inscrito, será o mesmo, com lastro no volume transportado ou habitualidade, considerado contribuinte do ICMS, de acordo com o ditame plasmado no art. 36, do RICMS/PB, infracitado:

Art. 36. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Devendo ser exigido o imposto concernente à operação posterior do adquirente ou transportador das mercadorias, procedimento similar ao aplicado nas entradas de mercadorias trazidas por contribuintes de outras unidades da Federação sem destinatário certo neste Estado, onde a base de cálculo será o valor constante do documento fiscal de origem, inclusive as parcelas correspondentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados e às despesas acessórias, acrescido de 30% (trinta por cento), se inexistir percentual de agregação específico para

as mercadorias respectivas, deduzindo-se, para fins de cálculo do imposto devido relativo a etapa posterior de tributação, o montante cobrado na unidade da Federação de origem, procedimento este homólogo ao aplicado com arrimo no art. 27 do RICMS/PB.

Mesmo porque, quando se flagra uma operação com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, cujo destinatário consignado no documento fiscal se reporta a uma pessoa física não inscrita no CCICMS, a exigência do imposto se reporta a operação subsequente, assim, para fins de uniformização de procedimentos, deveria ser aplicado o mesmo procedimento a uma empresa com inscrição cancelada que adquire mercadorias com intuito comercial.

Portanto, urge ressaltarmos a necessidade de se uniformizar os procedimentos, a fim de evitar o que acontece atualmente, onde ocorre a cobrança equivocada de um imposto que, destacado num documento fiscal hábil, registrado no Livro Registro de Saída de mercadorias, é cobrado novamente com acréscimo de multa por infração, baseado na injusta e descabida ilação de que o documento seria inidôneo.

In casu, é cediço que ao Fisco só interessa o agregado da operação relativa a cadeia de tributação posterior, já que quando o adquirente não inscrito receber as mercadorias, o ICMS relativo a uma possível operação mercantil já estará recolhido, evitando assim prejuízo à Fazenda Estadual, bem como que seja aplicado procedimento deletério ao contribuinte.

8. DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO E SUA CARACTERIZAÇÃO

Na labuta diária dos auditores fiscais quando da fiscalização de trânsito de mercadorias, surgem várias situações que devem ser interpretadas a luz da lei de regência do ICMS, onde a subsunção do fato a norma deve ser perfeita para a caracterização correta do fato infringente praticado.

Neste norte, vislumbramos que existe grande decepção acerca do que seja um documento inidôneo, mormente quando da imposição da base de cálculo para a exigência do imposto.

No caso vertente, a inidoneidade documental vem disciplinada no RICMS/PB no § 1º do art. 143, conforme se observa abaixo:

*Art. 143 -
§ 1º É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:
I - omita indicações;
II - não seja o legalmente exigido para a respectiva operação;
III - não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Regulamento;
IV - contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;
V - apresente divergência entre os dados constantes de suas diversas vias.*

Assim, conforme exegese da norma supra, infere-se que várias são as causas que evidenciam um documento fiscal inidô-

neo, onde dentre elas, os incisos I e III são os que causam mais dúvidas quanto à interpretação, já que os demais são claros em seus textos, pois no tocante ao inciso I, fica muito à mercê do autuante a interpretação do que seriam as omissões de indicações que teriam o condão de determinar a inidoneidade de um documento fiscal, outrossim, o inciso III é bem abrangente quando disciplina que um documento deve ser considerado inidôneo quando não guarde as exigências ou requisitos previstos no Regulamento.

In casu, observa-se que as normas contidas nos dois incisos retromencionados deixam uma gama enorme de possibilidades para o autuante, onde na nossa concepção, deveria haver um detalhamento mais específico do que seria a omissão de indicação e quais as exigências e requisitos no Regulamento que não cumpridos, repercutiriam no monitoramento da operação, tendo em vista a extensa lista de indicações contidas no art. 159 do RICMS/PB.

Perfilhando essa tese, vislumbramos que por ser a atividade de fiscalização vinculada, em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir.

A lei deveria estabelecer hialinamente quais as indicações, exigências e requisitos no Regulamento que devam ser obedecidos, pois não pode a lei deixar margens para a interpretação do fazendário quando se sabe da imensidão de indicações, exigências e requisitos de um documento fiscal, tendo em vista que deve a lei estabelecer especificamente um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir, além disso, o momento, vale dizer, o quando agir, não deve a lei deixar margem à apreciação da autoridade, que deve ficar inteiramente vinculada ao comando legal.

Neste diapasão, é cediço que existem realmente muitas indicações, exigências e requisitos que um documento fiscal

deve conter, que se não cumpridos trariam prejuízo à máquina fiscalizatória em termos de acompanhamento das mercadorias e recolhimento do imposto, porém, mister se faz chamarmos a atenção para o fato de que muitos fazendários consideram um documento inidôneo pelo simples fato de não conter determinada indicação, exigência ou requisito.

Pois partindo dessa premissa, na nossa concepção, não seria qualquer omissão, exigência ou requisito que teria o condão de caracterizar a inidoneidade documental, haja vista que muitas das vezes o documento fiscal se encontra com os requisitos essenciais para o acompanhamento da operação e o recolhimento do imposto, e por falta de uma simples informação, o mesmo é considerado inidôneo, impondo ao contribuinte o pagamento do imposto da operação, fato este um tanto absurdo, já que o documento geralmente é lançado no livro próprio do emitente cujo imposto será recolhido na data fixada.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que não estamos aqui fazendo apologia a procedimentos deletérios praticados por contribuintes inescrupulosos que realmente agem com a intenção de sonegação, estamos sim, com lastro na tão almejada justiça fiscal, tentando chamar a atenção para o fato de que um documento contendo os requisitos suficientes para garantir o acompanhamento da operação e o conseqüente recolhimento do imposto, não seja considerado inidôneo de chofre, por faltar ao mesmo apenas uma indicação, requisito ou exigência que não tenha a capacidade de dificultar a fiscalização, máxime o recolhimento do imposto.

Pois urge lembrarmos que ao Estado, como sujeito ativo da relação jurídica tributária, não interessa arrecadar impostos se aproveitando de simples erros de preenchimento praticados por contribuintes, quando se sabe que muitos desses erros não trazem prejuízo à fiscalização e ao recolhimento do imposto,

tendo em vista que em determinados casos as informações contidas no bojo do documento são suficientes para o monitoramento das mercadorias, apesar de sabermos ser despicienda a perquirição sobre a intencionalidade *animus infringendi*, ou mesmo sobre o conhecimento no que respeita à relação de causalidade entre o agente e o fato infringente, a exemplo do art. 811, do RICMS/PB.

Pois, é unânime que o ponto culminante de qualquer fiscalização é a busca do ICMS sonegado, assim, ao Estado cabe a fiscalização dos tributos de sua competência para tentar ilidir a sonegação fiscal e não a arrecadação de ICMS em decorrência de erros praticados pelos contribuintes quando da emissão das notas fiscais.

Diante disso, verificamos que para a caracterização de um documento inidôneo, deveria, a priori, ser realizada pelo agente fazendário uma análise das informações contidas no documento como um todo, onde deveria ser observada todas as informações contidas no bojo do documento, a fim de aferir se a omissão, a falta de exigência ou requisito realmente constatada no documento teria o condão de dificultar o acompanhamento das mercadorias e o recolhimento do imposto. Onde com arrimo nas informações contidas no documento caberia à Fazenda estadual, já que é detentora de meios legais, antes de considerar um documento inidôneo, tentar averiguar através de contatos com os emitentes ou adquirentes das mercadorias, se a operação realmente apresenta foro de legitimidade.

Pois se observa na prática reiterada, que muitas notas fiscais consideradas inidôneas, as quais os contribuintes tiveram que arcar com o pagamento total do imposto, poderiam ter ensejado apenas a exigência do imposto concernente à operação subsequente, a exemplo da nota fiscal que consigna destinatário com inscrição estadual concluída, respeitando o imposto destacado no documento fiscal, pois muitas vezes o

documento, apesar de conter um pequeno vício, contém informações que possibilitam o acompanhamento das mercadorias.

Destarte, após as considerações tecidas vislumbramos que a condição *sine qua non* para a caracterização de um documento inidôneo seria se o mesmo apresentasse um vício que tivesse o condão de dificultar a aferição das mercadorias ou mesmo o monitoramento até o destino.

Isso posto, verificamos que dentre os vícios constatados com frequência pela fiscalização e passíveis de caracterizarem a inidoneidade documental podemos citar os seguintes:

- *Descarrego em local diverso;*
- *Prazo de validade vencido;*
- *Nota Fiscal que não seja a legalmente exigível para operação;*
- *Contenham declarações inexatas das mercadorias transportadas quanto a descrição que não se coadunem as transportadas;*
- *Apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;*
- *Apresente os dados divergentes entre as suas diversas vias;*
- *omita indicações que sejam de primordial importância para o acompanhamento das mercadorias;*
- *Não guarde as exigências e requisitos previstos no RICMS que são de suma importância para a aferição da regularidade da operação.*

Outrossim, observamos que determinados fatos constatados pela fiscalização diariamente, na nossa concepção, não são caracterizadores da inidoneidade documental, a exemplo de mercadorias sendo transportadas em grande volume e habitualidade por contribuintes não inscritos, assim como a falta de baixa de Termo de Responsabilidade, bem como a divergência de quantidades de mercadorias constatada a maior entre a nota fiscal e a efetivamente transportada e, mormente, deveria haver uma uniformização de entendimento no tocante às mer-

cadorias destinadas a contribuintes com inscrição cancelada, onde neste caso específico, deveria haver a exigência do imposto com um agregado concernente a operação subsequente, o que garantiria à Fazenda estadual o ICMS de uma possível operação mercantil realizada pelo adquirente, analogicamente à exigência imposta as pessoas não inscritas que adquirem em volume e habitualidade mercadorias, e, mormente ao que disciplina o art. 27 do RICMS/PB, quando se reporta as entradas no Estado sem destinatários certo, pois, apesar da empresa está com inscrição estadual cancelada ou suspensa, com base no art. 4º da Lei Complementar 87/96, a mesma pode ser considerada contribuinte para efeito de exigência do imposto concernente a operação subsequente, conforme se depreende da norma *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte erestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Destarte, após as considerações tecidas, chega-se à ilação que a caracterização de um documento fiscal como inidôneo é uma coisa séria, que traz repercussão financeira para as empresas e, porque não dizer para a Fazenda estadual, onde não deve ser efetuada de chofre, sem uma análise minuciosa dos fatos que cercam a operação como um todo, pois como já foi dito, o ponto culminante de qualquer fiscalização é a busca do ICMS sonogado, assim, ao Estado cabe a fiscalização dos tributos de sua competência para tentar ilidir a sonegação fiscal e não a arrecadação de ICMS em decorrência de erros praticados pelos contribuintes quando da emissão das notas fiscais, que não ilidem a possibilidade de acompanhamento das

mercadorias e o conseqüente recolhimento do imposto.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que no caso do documento fiscal ser realmente considerado inidôneo, conforme o disciplinamento emergente do art. 24 do RICMS/PB, a base de cálculo para exigência do imposto poderá ser arbitrada pela autoridade fiscal, dessa forma, o parágrafo único do caput assim explicita:

- *O preço constante de pauta elaborada pela secretaria das finanças;*
- *O preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;*

Ora, vislumbra-se que não havendo como se saber qual seria o preço das mercadorias quando o documento fiscal é considerado inidôneo, cabe a aplicação, por parte da autoridade fiscal, do arbitramento, onde no nosso entendimento, poderá o mesmo, tomando por base o preço constante da nota fiscal, agregar qualquer percentual que leve ao preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado, ou mesmo, o preço FOB à vista calculado para qualquer operação.

Cabendo ao autuado, conforme prevê o art. 25 do RICMS/PB, havendo discordância em relação ao valor fixado ou arbitrado, comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

Assim, só deverá haver reforma do valor arbitrado pela autoridade fiscal, se, e somente se, for comprovado pelo autuado que o valor arbitrado não se coaduna a realidade facta de mercado, assim, com base em provas materiais prevalecerá como base de cálculo o preço demonstrado pelo autuado.

In casu, não corroboramos o entendimento de que

caberia como base de cálculo o valor da nota fiscal considerada inidônea, pois sendo o documento inidôneo, as informações contidas no mesmo são apócrifas, assim, o procedimento correto, na nossa concepção, seria o arbitramento do preço com base no valor de mercado, o qual fica sujeito a apresentação de contra-prova por parte do contribuinte, não cabendo por parte dos órgãos de julgamento expurgar do valor de mercado arbitrado pela autoridade fiscal qualquer percentual de agregação, sem que seja com base em provas matérias apresentadas pelo contribuinte.

9. VENDA PARA CONSUMIDOR FINAL OU NÃO CONTRIBUINTE DOMICILIADO EM OUTRO ESTADO – OPERAÇÃO INTERNA OU INTERESTADUAL?

Vários questionamentos surgem diariamente acerca de entendimentos, interpretações e procedimentos a serem aplicados no tocante às operações sujeitas ao ICMS.

Pois a legislação concernente a esse imposto é complexa e dinâmica, havendo mudanças diárias, através de normas infralegais que dificultam o entendimento e a assimilação da matéria, pois não poderia deixar de ser dessa forma, diante da necessidade de evolução das normas, sendo ponto crucial para o acompanhamento do desenvolvimento social e tecnológico dos dias atuais.

Diante desse fato, vislumbramos na labuta diária que algumas questões realmente merecem maior atenção, mormente àquelas que trazem repercussão direta na vida das empresas e na arrecadação do ICMS.

Dentre essas questões, a que vamos nos ater nestes comentários se reporta a disceptação que ocorre quando da aplicação do art. 5º, inciso LIII, do RICMS-PB, quando beneficia com isenção as operações internas relativas a medicamentos destinados ao tratamento do câncer, assim, ab initio, é de bom alvitre transcrevermos *ipsis litteris* a norma concessora da isenção para que possamos tecer um raciocínio sistemático acerca da matéria, conforme se observa abaixo:

Ar. 5o. São isentas do imposto:

LIII – as operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer (Convênio

Ora, é hialina a literalidade do texto supra acerca da isenção concedida apenas no tocante às operações internas, todavia, apesar da nívea clareza da norma supra, surge o questionamento no momento em que o adquirente do medicamento tem seu domicílio em outra unidade da Federação, porém, não sendo contribuinte do ICMS.

Neste diapasão, mister se faz nos reportarmos ao art. 11, inciso I, parágrafo único, inciso IV da Lei no 6.379/96 (ICMS/PB), o qual dispõe sobre a alíquota a ser aplicada quando da venda efetuada a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, quando assim explicita:

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguinte:

I – 17% (dezesete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

Parágrafo único – Para efeito deste artigo, considera-se como operação interna aquela em que:

IV – o destinatário da mercadoria ou do serviço seja consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado.

In casu, a definição de operações internas para efeito de aplicação de alíquota está disciplinada na norma supra, a qual é genérica, devendo ser aplicada para qualquer operação concernente a mercadorias, máxime quanto às efetuadas com mercadorias sob a égide da isenção.

Visto que, com a devida *vênia*, não poderia ser diferente este entendimento, pois apesar da interpretação acerca de isenção ser literal, a exegese do art. 11, inciso I, parágrafo único, inciso IV, da Lei do ICMS tem que se fulcrar no aspecto teleológico e sistemático, já que a finalidade da norma em considerar como se fossem internas as operações realizadas dentro

do território paraibano por consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação se opera para beneficiar o Estado produtor quando da venda a varejo, já que as operações realizadas entre contribuintes se opera com a aplicação da alíquota interestadual, a fim de ocorrer a repartição do ICMS entre os Estados adquirente e destinatário.

Pois como é cediço, nas vendas destinadas a consumo ou para não contribuinte domiciliado em outro Estado não irá ocorrer a saída posterior, dessa forma, a carga tributária relativa ao ICMS que incide sobre a operação cabe ao Estado de origem.

Destarte, infere-se quanto ao aspecto sistemático da norma, que a definição de operação interna abrange todas as operações sujeitas ao ICMS, já que no contexto em que se encontra a norma no regulamento, chega-se à ilação de que qualquer operação realizada com consumidor final que seja não contribuinte do imposto, independente de ser interna ou interestadual, tributada ou não, será considerada operação interna, sendo considerada a norma para efeito de aplicabilidade no sentido amplo e não no sentido restrito, ou seja, apenas para aplicação nas operações com mercadorias tributadas, como muitos entendem.

Perfilhando essa tese, vislumbramos que no caso vertente, não poderia ser aplicada à matéria dois pesos e duas medidas, ficando a interpretação da norma da forma que convier ao ente tributante, pois hodiernamente para efeito de tributação, é considerada a venda a consumidor final, localizado em outro Estado, como operação interna, sujeita à alíquota integral, ficando todo o ICMS com o Estado de origem, todavia, quando a isenção é condicionada as operações internas, como no caso do art. 5o, inciso LIII do RICMS-PB, e a venda se opera para consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outro Estado, não

poderia a operação ser considerada como se fosse interestadual, pois seria uma contradição exigir que houvesse tributação das mercadorias isentas quando das vendas a consumidor final localizado em outro Estado, visto ser tal procedimento deletério, o qual macula o princípio da isonomia e da legalidade, tendo em vista se está aplicando formas distintas de tributação para operações idênticas.

Pois, não poderia ser diferente, ou seja, não poderia o texto da norma contida no art. 5º, inciso LIII, do RICMS/PB, reportar-se às operações “internas” e “interestaduais”, como se vislumbra no próprio RICMS/PB em outras normas concesso- rias de isenção, as quais especificam também as operações interestaduais em seu texto, com o objetivo de tentar isentar também as operações destinadas a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, pois se assim fosse, não apenas as operações destinadas às operações internas e as destinadas a consumidor final localizado em outro Estado seriam isentas, como também haveria a aplicação da isenção de forma irrestrita, ou seja, qualquer contribuinte do ICMS de outra unidade da Federação poderia adquirir mercadorias na Paraíba com isenção.

Diante disso, é que a norma in examen só se ateu a operações “internas”, pois diante da exegese da norma retro- mencionada, vislumbra-se que a intenção do legislador foi no sentido da isenção alcançar apenas as operações internas, in- cluindo nessas, os consumidores finais não contribuintes do imposto, residentes em outra unidade da Federação, ratifican- do assim o fato de ser claro e cristalino que as operações inter- nas também são consideradas aquelas destinadas a não con- tribuinte do imposto localizado em outro Estado.

Assim, não há como comungarmos com a possibili- dade de tributação relativa ao disciplinamento contido no art.

5º, inciso LIII, do RICMS/PB, quando as operações se reportam a não contribuinte localizado em outro Estado, pois mister se faz ressaltar que quando é para se locupletar do ICMS em sua totalidade, as operações de vendas para consumidor final situado em outro Estado são consideradas como internas, portanto, por que não se utilizar do mesmo entendimento quando ocorre aquisição de medicamentos isentos quanto às operações internas, por consumidor final não contribuinte situado em outra unidade da Federação.

Ora, é pacífico e uníssono não se poder aplicar em operações idênticas procedimentos distintos, já que a contumácia em não se considerar as operações de vendas como se internas fossem quando da venda para consumidor final não contribuinte do ICMS, fere o bom senso e a tão almejada JUSTIÇA FISCAL, pois macula o princípio da legalidade cerada e distorce a finalidade com que, neste caso, o benefício da isenção foi concebido, ou seja, desonerar as vendas de remédios para o tratamento do câncer destinados ao usuário final, esteja ele domiciliado dentro ou fora do Estado.

No caso em tela, vislumbra-se ser claro o entendimento esposado no que tange em se considerar isentas as operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, independente do domicílio do adquirente, pois para ratificar tal posicionamento, mister se faz trazeremos a colação a inteligência emergente do art. 155, inciso II, § 2o, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2o – O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

*VII – Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;*

Portanto, diante a exegese da norma supra, não há como não considerarmos as operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizada em outra unidade da Federação, como se fosse interna, independente de ser tributada ou não, diante do texto constitucional supratranscrito, visto ter ficado configurado, após as considerações tecidas, que a isenção fulcrada no art. 5o, inciso LIII do RICMS/PB, deve ser aplicada quando das vendas destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado dentro ou fora do território paraibano.

Porém, quanto às alegações suscitadas por alguns de que o art. 13, parágrafo único, inciso IV do RICMS-PB, só teria aplicabilidade nos casos concernentes ao uso de alíquotas, ou seja, para efeito de aplicação da alíquota, portanto, sendo as operações isentas, estariam excluídas da norma.

Neste diapasão, chega-se a ilação de que a norma contida art. 13, parágrafo único, inciso IV, do RICMS-PB, tem nexos causal com as operações isentas sim, devendo as vendas efetuadas a consumidor final não contribuinte do imposto estabelecido em outra unidade da Federação ser considerada como operação interna, cuja alíquota se reportaria ao percentual de 17% no caso de tributação.

10. A IMPORTÂNCIA DA SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO NA APRECIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O Processo Administrativo Tributário - PAT ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, bem como a fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos.

Perfilhando esse entendimento, mister se faz nos reportarmos ao que preceitua o RICMS/PB, mormente, em seu art. 677, que assim dispõe:

Art. 677. O Processo Administrativo Tributário (PAT) forma-se na repartição fiscal competente, mediante autuação dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza de crédito tributário não recolhido ou recolhido irregularmente, organizando-se à semelhança de autos forenses, com folhas devidamente numeradas e rubricadas.

Outrossim, quanto ao procedimento contencioso, é pacífico e uníssono o entendimento de que o Processo Administrativo Tributário desenvolve-se, ordinariamente, em duas instâncias, para instrução, apreciação e julgamento das questões surgidas entre os contribuintes e a Fazenda Estadual, relativamente à interpretação e aplicação da legislação tributária, ou seja, em sentido genérico, o procedimento administrativo contencioso é todo sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da administração pública.

Visto ser cediço que o julgamento na instância administrativa inicia-se pela instauração do procedimento contencioso tributário e termina com a decisão definitiva ou submissão do caso ao Poder Judiciário, tendo início o contencioso com a interposição da petição reclamatória por parte do contribuinte.

Destarte, é hialino o entendimento de ser o processo administrativo uma relação jurídica triangular, organizando-se à semelhança de autos forenses, onde figura o Juiz, no vértice, e as duas partes, o Fisco e o Contribuinte, em oposição, na base.

In casu, para que seja analisada em primeira instância a matéria concernente ao auto de infração lavrado, no tocante ao mérito, necessário se faz a instauração do contencioso através da interposição, por parte do contribuinte, da petição defensiva, pois em regra, máxime no judiciário, se o acusado não contestar a autuação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autuante, pois o contribuinte que não contesta a acusação lhe imputada é considerado “REVEL”, o que faz com que não seja apreciado o mérito da contenda.

Neste diapasão, vislumbra-se caber a primeira instância a apreciação em primeira mão, tanto diante da revelia ou do contencioso tributário, da legalidade da exigência do crédito tributário lançado de ofício, onde o julgamento é realizado por julgadores singulares, altamente qualificados, os quais, através de distribuição, recebem os processos para apreciação quanto aos aspectos materiais e formais e julgamento, tendo os mesmos o livre arbítrio para prolatar a sua sentença da forma como entenderem, todavia, devendo tecer hialinamente em sua sentença as fundamentações de fato e de direito, as quais devem nortear o decisum, entendimento este claramente delineado no RICMS/PB, mas precisamente em seu art. 804, § 2º conforme dispostos na transcrição *ipsis litteris* da norma abaixo:

Art. 804 -.....
§ 2º - Os Julgadores Fiscais funcionarão em forma de

juizes singulares, com independência de decisão e livre convencimento, incumbindo-lhes aplicar e integrar a legislação de conformidade com as normas deste Regulamento, da Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, do Código Tributário Nacional e, subsidiariamente, do Código de Processo Civil ou do Código de Processo Penal, conforme se tratar de tributo ou de penalidade. (Grifo nosso)

Neste norte, diante da independência da decisão e do livre convencimento do julgador monocrático, é que nasce a importância de apreciação do crédito tributário pelo órgão de segunda instância, pois apesar do alto grau qualitativo e intelectual dos julgadores da instância a quo, as decisões prolatadas podem conter vícios ou lacunas ou mesmo, pode haver divergências de entendimento, sendo a mesma matéria julgada por um julgador cujo entendimento seja disforme de outro julgador.

Assim como, poder haver vício formal ou material não percebidos ou não saneados na primeira instância de julgamento, a exemplo de um cerceamento de defesa.

Partindo dessa premissa, infere-se que um julgamento prolatado na primeira instância estará sujeito à homologação pela segunda instância, seja através de recurso ordinário ou de ofício.

Neste norte, chamamos a atenção para o inconformismo de alguns auditores, quando tem os seus autos de infração julgados procedentes em primeira instância e considerados improcedentes ou parcialmente procedentes em segunda instância de julgamento, ou mesmos, quando são solicitados em segunda instância, através de diligência, para fornecer informações ou acostarem documentos pertinentes ao processo.

Nestes casos os fazendários sempre reclamam lastreados na tese de que o auto de infração já teria sido julgado em primeira instância favorável ao Fisco, portanto, não teria sentido a solicitação de diligência requerendo a juntada de docu-

mentos ou mesmo, acham absurdo o julgamento ter lhe sido favorável em primeira instância e contra na segunda.

In casu, é de bom alvitre que se lembre aos que pensam dessa forma, que a decisão singular está sujeita a homologação, seja através de recurso ordinário ou de ofício, só sendo uma decisão considerada definitiva, quando o auto de infração for considerado procedente em primeira instância não havendo a interposição de recurso ordinário após a sentença singular.

Dessa forma, quando é efetuado o julgamento em segunda instância, o crédito tributário constante da peça basilar deve ser analisado novamente, desta feita, o lançamento do crédito tributário que foi analisado por apenas um julgador, estará sujeito à análise e ao crivo de um colegiado paritário, com representantes da Fazenda estadual e das Federações da Indústria, Comércio e Micro e Pequenas Empresas, o que faz com que na segunda instância ocorram muitas reformas de decisões monocráticas, até mesmo em virtudes de provas que só foram apresentadas na fase recursal.

Não poderia ser diferente, pois a segunda instância administrativa nasceu com o objetivo de conceder ao contribuinte o duplo grau de jurisdição para lhe dar a oportunidade para que seja revista as decisões que por ventura apresente falhas ou equívocos e ao mesmo tempo, dar a oportunidade à administração pública de rever seus próprios atos para que a exigência se pautem dentro da legalidade exigida, evitando assim que uma decisão prolatada com equívoco na instância primeira seja deletéria, tanto para a Fazenda estadual como para o contribuinte.

Assim, um dos objetivos da segunda instância, além dos já citados, reporta-se a resguardar o Erário estadual de qualquer erro cometido no julgamento singular, ou entendimento disforme do Regulamento/PB, não quero afirmar com isso que o julgamento de segunda instância não possa apresen-

tar erros, mas convenhamos que mais cabeças pensantes tornam a margem de erro bem menor, já que na primeira instância, como já foi dito, o julgamento é realizado por uma única pessoa, que pode ter entendimento correto acerca de determinada matéria, como o entendimento pode estar equivocado, dessa forma, as decisões prolatadas pelo órgão de segunda instância são mais discutidas e uniformes, em virtude da própria estrutura do órgão, já que é um colegiado paritário, onde para serem prolatadas decisões lastreadas na mais lúdima justiça fiscal, as matérias devem ser exaustivamente discutidas nas sessões ordinárias e colocadas em votação, cabendo ao colegiado durante a sessão de votação prolatar decisão unânime ou não.

Destarte, diante das considerações tecidas, vislumbremos que a segunda instância tem como atividade precípua ratificar ou corrigir eventuais vícios, sejam eles material ou formal, contidos nas decisões singulares, mantendo ou reformando o crédito tributário cujo mérito teve sua análise apreciada pelo julgador singular, já que é um colegiado paritário composto por conselheiro da carreira de auditor fiscal representantes da Fazenda estadual e por representantes dos contribuintes (Federação do Comércio, Federação da Indústria e Federação das Micros e Pequenas Empresas), e um presidente, integrante da carreira de auditor fiscal, todos com ilibada reputação e notório conhecimento contábil/jurídico, nomeados pelo Governador do Estado para mandatos por tempo determinados.

Ficando assim comprovada a necessidade de apreciação e homologação por parte da segunda instância das matérias apreciadas em primeiro grau, para dar legalidade e legitimidade a exação e tornar o crédito tributário exigido líquido e certo para efeito de execução, resguardando assim os cofres públicos de eventuais prejuízos.

11. O VÍCIO FORMAL E A DECADÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Existe na labuta diária daqueles que sofrem diretamente a repercussão do lançamento de ofício de crédito tributário concernente ao ICMS, uma grande decepção acerca do que se entende por vício formal ou material concernente ao auto de infração, a fim de aplicação do prazo decadencial com fulcro no inciso II do art. 173 do CTN, quando se trata de lançamento cujo auto de infração foi julgado nulo.

No caso em tela, a grande celeuma ocorre quando no julgamento administrativo o auto de infração é considerado nulo, estando o crédito tributário passível de decadência, em virtude do lançamento originário ter ocorrido já no final do prazo de cinco anos, ou seja, na iminência da caducidade, sendo, em consequência da nulidade, ressalvado o direito da Fazenda estadual de proceder a um novo feito.

Neste caso, vislumbra-se que o questionamento surge no momento da feitura do novo procedimento fiscal, tendo em vista geralmente já ter ocorrido o transcurso do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, estando, em tese, decaído o direito, conforme disciplinamento contido na inteligência emergente do art. 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Destarte, observa-se que passados os cinco anos e estando o direito de lançar o crédito tributário precluso, em regra, não se poderia efetuar novo lançamento, em virtude da decadência, porém, o inciso II do art. 173 do CTN dispõe que será reaberto novo prazo decadencial se a nulidade decorrer de vício formal, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (CTN)

Diante dessa premissa, infere-se que o deslinde da questão tem como cerne distinguir o que seja vício formal ou material, para efeito de aplicação da norma relativa à decadência, perquirindo-se a possibilidade de realização ou não de um novo feito fiscal.

Assim, vislumbra-se ser cediço que o Direito Tributário é caracterizado pela sua formalidade, onde os atos devem ser praticados de acordo com as formas prescritas na legislação, sob pena de sua ineficácia no mundo jurídico.

Visto que o Direito Tributário é essencialmente formal, dentro da expectativa de inserir o poder de tributar na estrita legalidade, visando proteger o contribuinte contra excessos de exação, onde essa formalidade guarda pertinência direta com a qualidade dos atos administrativos que são estritamente atos vinculados à lei, sendo mister lembrar que todo ato administrativo também é um ato jurídico.

Neste íterim e diante das considerações tecidas, ficou patente que o ato administrativo de lançamento tributário de ofício deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na

lei, destarte, dentre as exigências formais mais comuns, estão as da lavratura dos termos próprios para delimitar a ação fiscalizatória, a fundamentação legal do lançamento e a descrição correta da infração.

Assim, chega-se à ilação de ser o vício formal toda inobservância aos requisitos e formas prescritas em lei para a elaboração do ato administrativo do lançamento, que tenha o condão de prejudicar a finalidade do ato, pois urge ressaltarmos não ser todo vício formal ensejador de nulidade do auto de infração, a exemplo do enquadramento da infração, onde se perquire que estando o fato descrito corretamente, o juiz aplicará a lei de acordo com o fato narrado, enquadrando a infração conforme a subsunção do fato a norma, assim, um erro de enquadramento, apesar de infringir a forma determinada na lei, por si só não teria o condão de ensejar a nulidade do auto de infração.

Aquiescendo-nos com essa tese, observamos ser o vício formal uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não lhe retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente, consistindo o vício de forma na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.

Neste diapasão, verifica-se que no vício formal, a infração está patente, todavia, diante da inobservância de formalidades previstas em lei, não se pode proceder a exigência do crédito tributário, ensejando a necessidade de nulidade do auto de infração para a realização de um novo feito fiscal após saneado o vício observado, neste caso, o ilícito constatado permanece hialino, podendo ser exigido depois de corrigido o vício.

Portanto, um lançamento anulado por vício formal é

ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma, neste norte, a decisão final que declare a anulação do ato por vício formal, nada mais faz que conceder a administração pública o reinício de novo prazo decadencial, pois se observa que o Estado não “dormiu” quando da exigência do crédito tributário, agiu dentro do prazo, todavia, o agente competente cometeu um erro de forma, o qual não pode prejudicar a coletividade na forma de impossibilitar a arrecadação do imposto que se destinará a sociedade como um todo, com essa finalidade é que foi criado o inciso II do art. 173 do CTN.

In casu, observa-se na prática diária que o vício de forma mais observado nas instâncias administrativas de julgamento se opera quanto à natureza da infração, onde existe a inadequação da linguagem enunciativa do fato, sendo observado que neste caso, a infração estaria clara, todavia, diante da inadequada descrição do ilícito, não se pode subsumir o fato a norma, impossibilitando a exigência do imposto.

Já quanto à constatação de erro na pessoa do infrator, ou seja, erro na sujeição passiva, vislumbra-se ser outro vício constatado diariamente na processualística tributária, onde mister se faz ressaltar ser este tipo de vício denominado de material, sendo um erro externo que ultrapassa a orla dos vícios de formalidades, já que sequer se constituíra a relação jurídico-tributária.

Portanto, perquire-se que o vício formal deve ser algo interno ao ato, sendo condição sine qua non para sua caracterização a constatação de uma irregularidade praticada pelo agente que traga prejuízo a finalidade do ato, lembrando mais uma vez que não seria qualquer erro de forma que teria o condão de ensejar a nulidade.

Não se devendo confundir vício formal com material, o qual se opera por erro na apuração de valores que pode ser passível de saneamento, assim como com imprecisão na

elaboração do ato que cause cerceamento de defesa, a exemplo da ausência da ciência ao contribuinte ou mesmo procedimentos equivocados na aplicação das técnicas de aferição.

No caso em apreço, observa-se que no momento do julgamento seria prudente conter nas fundamentações de sentença se a nulidade se origina de vício formal ou material, a fim de evitar que o novo procedimento a ser realizado pela fiscalização não deixe de ser efetuado por ser considerado decaído, com lastro no inciso I do art. 173 do CTN, em virtude de não se poder distinguir o motivo do vício que originou a nulidade do auto de infração, já que o inciso II do mesmo diploma legal ampara a realização de um novo feito, porém, ressalvado o caso de nulidade por vício formal.

Perfilhando esse entendimento, vislumbramos que os lançamentos de créditos tributários cujo vício ocorra na técnica de aferição, os quais caracterizam a iliquidez e incerteza do crédito tributário, a exemplo da aplicação da Conta Mercadorias em estabelecimento industrial, assim como a sucumbência do arbitramento originário da Conta Mercadorias diante da apresentação de uma contabilidade regular, ou mesmo o cerceamento de defesa ao contribuinte por ausência de ciência ou a errônea denominação da pessoa do infrator, são considerados erros de matéria e não de forma, os quais não estão passíveis do benefício albergado no inciso II do art. 173 do CTN.

12. O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO ICMS

Apesar da vasta doutrina acerca da contagem do prazo decadencial nas operações sujeitas ao ICMS, a questão ainda merece uma análise mais acurada, máxime quando nos reportamos ao início da contagem do prazo para decadência.

Assim, é cediço que o instituto da decadência, elaborado primitivamente na Teoria Geral do Direito Civil, foi, por vezes, confundido com o instituto da prescrição, fato idêntico também ocorreu no campo do direito tributário, mas em virtude da elaboração doutrinária, tem hoje seus contornos e características bem delimitados.

Porém, apesar da evolução da doutrina que logrou esboçar as características de cada um dos institutos, a sistemática e linguagem adotadas no Código Tributário Nacional originaram uma série de diferentes interpretações sobre a aplicabilidade da decadência aos diferentes tributos e às suas modalidades de lançamento, gerando conflitos e incertezas que contaminaram tanto o legislador ordinário, como os doutrinadores e a jurisprudência.

No caso vertente, enveredaremos nossas considerações para o campo do ICMS, onde se vislumbra que o instituto da decadência vem tratado nos art. 150, §§ 1º e 4º, e art. 173, incisos I e II, parágrafo único, do CTN, conforme transcrição *ipsis literis* abaixo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato

em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

In casu, ao perquirimos o CTN, em uma análise sistemática, vislumbramos que o cerne do instituto da decadência se prende ao fato de que a inércia do ente tributante acarreta a perda do direito, assim, foi delimitado um prazo cujo termo inicial é sempre a data em que o fisco tem real ou presumidamente conhecimento do fato gerador, porém, como a inércia pode se originar também do desconhecimento do fato gerador, também se admite a extinção do direito no caso desta ser provocada pelo desconhecimento.

Ensejando assim, com fulcro na Teoria do Conheci-

mento, duas linhas mestras, quais sejam: Quando o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador, entendem determinados doutrinadores que o prazo decadencial seria contado a partir dessa ocorrência, conforme dicção do art. 150, § 4º do CTN e quando há desconhecimento, o prazo se contará a partir do primeiro dia do ano seguinte àquele em que deveria ter havido o lançamento, conforme art. 173, inciso I do CTN.

Destarte, entendem que se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se daria da data de ocorrência do fato gerador, conforme dicção do art. 150, § 4º do CTN, em virtude do Fisco ter conhecimento da data da ocorrência do respectivo fato, com a ressalva de que a lei ordinária poderá fixar outro prazo.

Outrossim, se não tem como o Fisco vislumbrar a data do fato gerador, o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado (*art. 173, inciso I do CTN*), conforme podemos observar na norma infracitada:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Partindo dessa premissa, vislumbra-se que o lançamento por homologação é disciplinado pelo art. 150, § 4º do CTN, pois sendo realizado o pagamento (antecipado), ou a autoridade administrativa anui e o homologa expressamente ou deixa transcorrer em silencio o prazo legal, e dessa forma, anui tacitamente.

Neste norte, havendo o pagamento, a homologação deve tomar por lastro a norma retromencionada, surgindo a

disceptação no caso em que o pagamento foi realizado a menor, já que não havendo qualquer pagamento, a regra para o início do prazo decadencial será a disciplinada no art. 173, inciso I do CTN.

Dessa forma, quando existe a necessidade de se exigir o ICMS em virtude do mesmo ter sido recolhido pelo contribuinte antecipadamente em valor menor, não corroboramos o entendimento doutrinário de que a regra para a contagem do prazo decadencial seria a mesma do art. 150, § 4º do CTN, visto entendermos que tal prazo se reporta ao lapso decadencial para que seja efetuada expressamente a homologação do que foi efetivamente recolhido, onde não havendo a homologação expressa, ficará o lançamento homologado tacitamente, quanto ao valor recolhido, ficando a parte não recolhida sujeita ao lançamento de ofício cujo prazo decadencial é o disciplinado no art. 173, incios I do CTN, pois entendemos que havendo a hologação expressa ou tácita, a parte não recolhida deve ser exigida pela autoridade fazendário através de lançamento de ofício a contar de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento deveria ter sido realizado.

Perfilhando esse entendimento, vislumbramos que não seria lógico no caso da homologação tácita ou expressa, a Fazenda estadual não poder mais exigir o imposto não recolhido antecipadamente no todo ou em parte pelo contribuinte, pois a regra do art. 150, § 4º do CTN ressalva as possibilidades de a exigência poder ser concretizada, no caso de serem constatados dolo, fraude ou simulação, o que prova ser tal prazo pre-remptório para efeito de homologação da parte recolhida.

O que nos faz lembrar que a decadência não se suspende ou se interrompe, portanto, a regra contida no art. 150, § 4º do CTN em tese não poderia se reportar a prazo decadencial propriamente dito para o crédito tributário, diante da ressalva da possibilidade de exigência do imposto não recolhido diante

da constatação de dolo, fraude ou simulação, já que sendo constatados estes vícios, conforme disciplinamento emanado da norma, não estaria decaído o direito de exigência do imposto não recolhido, o que vem apenas corroborar nossa tese de ser tal prazo peremptório apenas para efeito de homologação da parte recolhida.

Neste diapasão, vislumbramos que o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago, se não concordar deve lançar de ofício até o prazo decadencial disciplinado no art. 173, inciso I do CTN.

Diante do relatado, não se tem muito que tergiversar acerca da matéria concernente aos prazos decadenciais no tocante ao ICMS, tendo em vista ter ficado hialinamente delineado que o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício em que o imposto deveria ter sido lançado, no caso de lançamento de ofício (art. 173, inciso I do CTN), sendo o prazo disciplinado no art. 150, § 4º do CTN, determinado para que a Fazenda estadual possa homolgar o auto lançamento efetuado pelo contribuinte concernente a parte recolhida. Porém, é de bom alvitre ressaltar que se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Outrossim, mister se faz ressaltar a grande disceptação que existe quanto à interpretação do Parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual transcrevemos in verbis:

Art. 173.....
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tendo em vista muitos fazendários terem como corolário que depois de iniciada a contagem do prazo decadencial, a existência de notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, teria o condão de interromper a decadência, o que não procede.

Destarte, como exemplo ilustrativo urge citarmos o fato do fazendário notificar a empresa a apresentar a documentação ou efetuar determinado pagamento no mês de dez/2003, relativo ao exercício de 1998, posto que na concepção de muitos representantes fazendários, estaria interrompida a decadência, onde poderia o mesmo demorar o tempo que fosse a espera do cumprimento da notificação, que mesmo assim, caso não fosse a mesma cumprida, poderia lavrar o libelo basilar.

In casu, no exemplo retromencionado, se o Fiscal não lavrar o Auto de Infração até 31/12/2003, o direito de constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998 terá decaído, ou seja, estará caduco.

Pois no caso vertente, já é pacífico e uníssono o entendimento de que o auto de infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar a decadência, entendimento este já fixado pelo Supremo Tribunal Federal, o que nos leva a inferir que só quem tem o condão de excluir a decadência é a lavratura do auto de infração, com a ciência ao contribuinte.

Ora, não poderia ser diferente, pois com a devida vênia, é princípio básico que a decadência não se interrompe nem se suspende, assim, a notificação efetuada pelo fazendário não poderia interrompê-la ou mesmo suspendê-la, pois se assim o fosse, a cada notificação, o prazo decadencial se iniciaria, o que seria um absurdo.

Pois a interpretação do dispositivo in examen nos leva a convicção de que o mesmo só tem o poder de “ANTECIPAR” o início do prazo de decadência contido no inciso I, do art. 173

do CTN, assim, se a notificação é realizada antes do primeiro dia do exercício seguinte em que deveria ter sido lançado o crédito tributário, o início do prazo para decadência será antecipado, tendo seu início na data da notificação.

Diante disso, chega-se à ilação de que quando a notificação é realizada após já ter tido início o prazo decadencial (art. 173, inciso I do CTN), não se tem que se falar em interrupção da decadência, pois o dispositivo contido no parágrafo único só opera para antecipar o início do prazo decadencial, não para interrompê-lo, o que faz com que o entendimento equivocado por parte de alguns fazendários de que a simples notificação excluiria a decadência, leve a um grande prejuízo à Fazenda Estadual em virtude da caducidade do direito de lançar o crédito tributário constatado.

13. A ERRÔNEA DESCRIÇÃO DA NATUREZA DA INFRAÇÃO E A CONSEQUENTE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Na labuta hodierna daqueles que trabalham com a arrecadação e fiscalização de impostos, existem diversos procedimentos que necessitam de uma atenção especial, dentre eles citamos o lançamento tributário, já que o resultado a ser alcançado depende da forma como foi realizado, pois o ato de lançamento tributário de ofício deve ser praticado segundo as formas prescritas em lei, visto que a forma deve ser como um catecismo da autoridade fiscal para que o seu ato seja revestido de legalidade para poder produzir efeitos jurídicos.

Perfilhando essa tese, verifica-se de acordo com o Código Tributário Nacional, ser o lançamento um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste norte corroborarmos a assertiva de que o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação, assim, coadunamo-nos ao entendimento de que o auto de infração apresenta natureza jurídica de um lançamento tributário, onde na concepção de muitos doutrinadores, a qual também concordamos, o lançamento não é um procedimento tributário como determina a lei, e sim um ato administrativo.

No caso vertente, urge ressaltarmos quais são os elementos necessários para a excelência do ato administrativo, quais sejam: um motivo, um agente competente, uma forma

específica, um conteúdo e uma finalidade, onde dentre estes elementos, nos reportaremos à forma, ou seja, as formalidades a serem seguidas quando da lavratura de um auto de infração.

Destarte, diante dessa premissa, verificamos que o auto de infração é cabível quando constatada irregularidade em procedimento externo da fiscalização tributária, onde quando de sua lavratura deve conter no mesmo a narração escrita e circunstanciada de um ato, situação ou fato que enseja repercussão no recolhimento do imposto.

No caso em tela, é cediço que o auto de infração deve ter alguns requisitos de suma importância, quais sejam:

- qualificação do autuado;
- o local, a data e a hora da lavratura;
- a fiel descrição do fato infringente;
- a capitulação legal e a penalidade aplicável;
- o prazo de trinta dias para que o infrator cumpra ou impugne a autuação;
- a assinatura do agente autuante em cargo, bem como o número de matrícula.

Assim, dentre esses requisitos, os quais são considerados aspectos formais do lançamento, vamos dar ênfase ao requisito que mais enseja a nulidade de autos de infração lavrados, em decorrência de vícios formais constatados, que é o requisito da “FIEL DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE”.

Pois no Direito Civil Brasileiro, para reconhecer validade ao ato jurídico, exige-se agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82 CC), se a lei estabelecer uma forma através da qual o ato jurídico deve ser praticado, essa condição sine qua non deve ser cumprida, outrossim, se a lei não estabelece forma, que o ato seja praticado através de

uma forma diversa eleita pelas partes, mas que não venha a afrontá-la.

Neste diapasão, é sabido que o Direito Tributário é caracterizado pela sua formalidade, no qual os atos devem ser praticados de acordo com as formas prescritas na legislação, sob pena de sua ineficácia no mundo jurídico. O Direito Tributário é essencialmente formal, dentro da expectativa de inserir o poder de tributar na estrita legalidade, visando proteger o contribuinte contra excessos de exação, visto essa formalidade guardar pertinência com a qualidade dos atos administrativos que são estritamente atos vinculados à lei, onde mister se faz lembrar que todo ato administrativo também é um ato jurídico.

Neste íterim e diante das considerações tecidas, ficou patente que o ato administrativo de lançamento tributário de ofício deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na lei, destarte, dentre as exigências formais mais comuns, estão as da lavratura dos termos próprios para delimitar a ação fiscalizatória, a fundamentação legal do lançamento, a descrição correta da infração, a observância dos prazos da ação fiscal, o uso do instrumento material adequado para corporificar o lançamento, entre outras. Assim, considera-se vício formal toda inobservância aos requisitos e formas prescritas em lei para a elaboração do ato administrativo do lançamento.

Aquiescendo-nos com essa tese, observamos ser o vício formal uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não lhe retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente.

Diante disso, observa-se na prática diária, que no momento da lavratura do auto de infração, muitos auditores fiscais descrevem o fato infringente sem o cuidado necessário, come-

tendo erros ou omissões que têm o condão de levar a nulidade da peça acusatória, trazendo prejuízo aos cofres públicos.

Pois deve constar da peça acusatória no tocante a descrição do fato, uma linguagem jurídica adequada para estabelecer uma relação jurídico-tributária, haja vista que no instante em que a linguagem jurídica utilizada não descreve o fato infringente com clareza, o lançamento deve ser cancelado sem a apreciação de mérito, porém, geralmente nestes casos o crédito tributário continua a existir, necessitando a realização de outro procedimento fiscal com vista à correta exigência fundada em fato infringente claramente delineado, onde a subsunção do fato a norma deve ser perfeita para a legalidade da exigência tributária.

Todavia, mister se faz frisarmos que não são todos os erros ou omissões que têm a capacidade de macular a descrição do fato infringente praticado, tendo em vista que as incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do processo, quando dele constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Assim, antes da decretação da nulidade processual, o julgador deve analisar a descrição do fato com bastante cautela, tendo em vista que a mesma, apesar de conter omissão ou incorreção, contendo determinadas informações, que juntamente com as peças acostadas aos autos, serão capazes de determinar com segurança a natureza da infração, conforme se perquire do parágrafo único do art. 695 do RICMS-PB, que assim dispõe:

Art. 695 -

Parágrafo único - As incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do processo, quando dele constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Entendimento este subsidiado do CPC, em seu art. 244, que assim dispõe:

Art. 244 – Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Onde o mesmo diploma expressa no art. 250, o seguinte:

O erro de forma de processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quando possível, as prescrições legais.

Visto o mesmo entendimento ser corroborado pelo Código de Processo Penal que nos arts. 563 e 565, assim explicita:

Art. 563 – Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.

Art. 565 – Não será declarada nulidade de ato processual que não houver influenciado na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que estando a descrição do fato infringente com informações suficientes para caracterizar a infração, não se tem que se falar em nulidade do auto de infração.

Posto ser pacífico que para evitar vício insanável, a descrição da infração deve necessariamente conter:

- a repercussão do ICMS caracterizada pela falta de recolhimento do imposto;

- a origem da repercussão mencionada, descrevendo qual foi o levantamento utilizado;
- qual a infração constatada;
- o período em que a infração foi verificada;
- o valor da base de cálculo e do ICMS exigido.

Todavia, verifica-se na prática reiterada que em muitas peças acusatórias os auditores fiscais descrevem o fato infringente incompletamente, sem se preocupar com a importância de tal descrição, a qual é elemento indispensável para aplicação da norma, importando-se apenas com o dispositivo para o enquadramento.

Pois é de bom alvitre lembrarmos não ser condição sine qua non para a legalidade do auto de infração que o dispositivo infringido e a penalidade estejam descritos corretamente, pois mesmo que o enquadramento esteja equivocado, o Juiz deve conhecer a lei, e aplicá-la conforme o fato descrito, assim, *Narra mihi factum, dabo tibi jus*, que quer dizer em tradução literal narra-me o fato, que dar-te-ei o direito.

Visto que não poderia ser diferente, pois a subsunção do fato a norma tem que ser perfeita, para a legalidade da exigência, onde o julgador, com base no fato infringente descrito, deve aplicar o dispositivo pertinente à infração cometida.

Dessa forma, deve ter o auditor muito cuidado na hora de descrever o fato infringido, devendo o mesmo ser claro, objetivo e preciso, descrevendo o fato sem muitas divagações, pois quando muito se escreve deixa brechas para serem contestadas.

Portanto, constata-se muitas vezes que os auditores na hora da descrição do fato economizam em palavras, dessa forma, quando muito, conseguem descrever a infração de uma forma que caracteriza apenas um simples descumprimento de uma obrigação acessória, conforme transcrevemos abaixo,

onde tal descrição, para efeito de ilustração, foi retirada de um auto de infração, vejamos:

“Falta de lançamento de documentos fiscais durante o exercício de 2001, gerando crédito tributário de R\$ 0.000,00 (ICMS), conforme demonstrativo para integrante deste Auto de Infração”.

Ora, com a devida vênia, verifica-se no texto supra que a descrição efetuada se trata apenas de um descumprimento de obrigação acessória, já que não se vislumbra se houve falta de recolhimento do ICMS, qual o documento fiscal que foi deixado de ser lançado, se a omissão se deu no tocante às entradas ou saídas e qual a infração cometida, se foi omissão de vendas, ou outra qualquer.

Ex positis, não temos mais o que tergiversarmos acerca da matéria, visto ter ficado claro nas considerações tecidas a importância da descrição do fato infringente quando da lavratura do libelo basilar, pois a descrição incorreta ou incompleta do fato infringente caracteriza o vício formal, o qual enseja a nulidade processual

14. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO X JUDICIAL - AS VANTAGENS DA VIA ADMINISTRATIVA QUANDO DA LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO

Nos dias atuais, quando da exigência de impostos por parte dos entes tributantes através da lavratura de auto de infrações, o contribuinte tem a seu dispor para se defender, duas opções, quais sejam: A esfera administrativa e a Judicial.

Diante dessa premissa, vislumbramos que no anteprojeto do Código Tributário Nacional – CTN, de autoria de Rubens de Souza, havia a previsão da obrigatoriedade de o contribuinte se defender da exigência tributária de ofício, primeiro ingressando no tribunal administrativo, antes de ingressar na esfera judicial.

Todavia, naqueles tempos, diante da restrição do direito do contribuinte de invocar o Judiciário nas questões tributárias, assim como diante do hialino desrespeito à Constituição Federal, vingou o projeto de Ulhôa Canto, no qual a lide administrativa para o julgamento tributário passou a ser facultativa, regra esta que permanece em vigor até hoje, diante do disciplinamento contido no art. 5º da Constituição Federal de 1988, que assim estabelece:

A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Nesse diapasão, é de nível clareza o fato de caber ao contribuinte o livre arbítrio de escolher qual a via que irá ingressar para contestar a exigência tributária imposta.

No caso vertente, quando da lavratura de auto de infração, surge o questionamento acerca de qual via ingressar

para impugnar o lançamento de ofício.

Neste caso, mister se faz tecermos considerações com o fim precípua de demonstrar com clareza que a via administrativa é mais vantajosa para o contribuinte em todos os aspectos, como passaremos a expor.

Destarte, no caso da opção pelo contribuinte de ingresso nas instâncias administrativas de julgamento, o mesmo deve levar em conta ab initio, o fato de a Justiça Administrativa ser gratuita, já que não há o pagamento de sucumbência ou custas processuais, diferente do Poder Judiciário, que no nosso País é altamente oneroso, o qual, diferente do que é apregoado, serve apenas para amparar aqueles que tem poder aquisitivo elevado, já que diante da situação econômica financeira que se encontra grande parte das empresas do País, o Poder Judiciário, infelizmente, encontra-se fora do alcance de grande parte da população, mormente daqueles pequenos contribuintes que labutam diariamente para sobreviver.

Outro fator de primordial diferença se opera quanto ao julgamento, onde no caso das instâncias administrativas as matérias serão apreciadas por pessoal altamente qualificado e especializado no assunto, com conhecimento técnico especializado na área tributária específica, com notório conhecimento jurídico tributário e ilibada reputação.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que apesar dos julgadores serem funcionários públicos, inclusive, do quadro de auditores fiscais da receita, os julgamentos são pautados em critérios técnicos e jurídicos, sendo prolatadas sentenças totalmente imparciais e lastreadas na mais lúdima Justiça fiscal.

Todavia, mister se faz ressaltar que num passado não muito distante, realmente havia a falta de independência dos tribunais administrativos em sua função judicante, em virtude de interesses políticos, com o uso inadequado do poder de nomeação dos membros dos tribunais.

Felizmente, nos dias atuais, a maior parte dos entes tributantes mantém seus tribunais administrativos de julgamentos isentos e imparciais, o que não poderia ser diferente, já que é cediço que as instâncias administrativas de julgamento foram criadas para rever os próprios atos da administração, não tendo sido criadas com cunho arrecadatário, como muitos gestores retrógrados consideravam.

Já que as decisões são pautadas sem ser levado em conta a quem pertence à empresa autuada ou o valor da causa, ausente qualquer interesse político, sendo a lei aplicada imparcialmente, já que um tribunal administrativo de julgamento tem de ter como norte a isenção de seus membros e a imparcialidade de suas decisões, onde suas sentenças não devem agradar totalmente nem o contribuinte nem aos auditores, pois no momento em que agradar apenas um lado, estará comprovada a parcialidade dos julgamentos, o que tornaria os tribunais desacreditados pela sociedade.

No tocante ao aspecto da celeridade processual, urge ressaltarmos que a marcha processual do Processo Administrativo Tributário é muito mais rápida que o Judicial, mormente diante da morosidade com que os processos judiciais tramitam no nosso País e diante da grande possibilidade de recursos que existem na ceara da Justiça brasileira.

Assim sendo, não havendo por parte do contribuinte o intuito procrastinatório, o mesmo ao ingressar administrativamente, terá o deslinde do contencioso prolatado em menor tempo sem maior ônus.

No tocante a capacidade postulatória, ressaltamos, a priori, não haver no estatuto da OAB – Ordem dos Advogados do Brasil previsão de obrigatoriedade da presença de advogados nas defesas efetuadas nas instâncias administrativas de julgamentos, todavia, como não há uma legislação nacional uniformizada acerca do Processo Administrativo Tributário,

onde cabe a cada ente tributante o disciplinamento em seu território concernente à processualística tributária, muitas unidades da Federação restringem a intervenção exigindo que as defesas sejam subscritas por advogados, o que a nosso ver, é uma restrição infundada, já que o Processo Administrativo Tributário é lastreado no princípio do informalismo, devendo ser levado em conta que a matéria em discussão engloba não só a parte jurídica, mais a parte contábil e procedimentos de auditoria, os quais englobam técnicas de fiscalização complexas e aprofundadas na ceara contábil, onde de posse dessa premissa, ninguém mais apropriado também para contestar o lançamento de ofício senão o profissional de contabilidade.

Neste caso, na minha singela concepção e com a devida máxima vênua aos advogados, entendo ser desconexa a restrição imposta por alguns entes tributantes, concedendo apenas ao advogado o direito de subscrever as impugnações ao lançamento tributário de ofício, já que se vislumbra na prática diária constatada em mais de 10 anos julgando Processos Administrativos Tributários, que um profissional de contabilidade com conhecimento do Direito Tributário material e processual também estaria apto a efetuar defesas tributárias na via administrativa.

Outrossim, independente de tais restrições, é bom lembrar que qualquer pessoa com conhecimentos aprofundados de Direito Tributário, Processual, de Contabilidade e máxime, das técnicas de fiscalização aplicadas na auditoria, pode laborar a petição, porém, neste caso a mesma tem que ser subscrita pelo próprio contribuinte, já que o mesmo pode postular em sua própria defesa, subscrevendo a petição.

Outro ponto de transcendental importância na escolha da via administrativa para contestar o lançamento tributário, reporta-se ao efeito suspensivo da reclamação, já que com a interposição da impugnação nasce o contencioso tributário, fi-

cando assim suspensão a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final, conforme disciplinamento contido na inteligência emergente do art. 151, inciso III do CTN.

Já que o benefício da suspensão do crédito tributário quando a escolha se dá pela via Judicial, só ocorre mediante a concessão de medida liminar em mandado de segurança, conforme se abebera da norma contida no art. 151, inciso IV do CTN ou na concessão de medida liminar e tutela antecipada em outras ações judiciais, de acordo com a previsão legal contida no art. 151, inciso V do CTN e Lei Complementar nº 104/2001.

O que nos leva a inferir ser de grande valia o benefício de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando da opção pela via administrativa, já que o contribuinte só vai ser notificado a recolher o crédito tributário após a decisão definitiva.

Porém, um ponto negativo, mas que não traz muita repercussão na escolha pela via administrativa se reporta à fluência do prazo prescricional, já que escolhendo a via administrativa, o prazo prescricional fica suspenso, enquanto na via judicial flui normalmente beneficiando o contribuinte, já que poderá ter o crédito tributário exigido extinto pela figura da prescrição de forma mais rápido que na via administrativa.

Ora, realmente existe tal possibilidade, todavia, estando a ação tramitando na esfera judicial, caso não haja concessão de liminar ou tutela antecipada, ou mesmo o depósito em garantia, que tenham o condão de suspender a exigibilidade, a ação de execução é bem mais rápida diante da revelia do contribuinte na esfera administrativa, o que torna a decisão definitiva e conseqüentemente o crédito tributário apto a ser inscrito em dívida ativa para ser exigido através da ação de execução fiscal.

Assim, infere-se ser mais benéfico para o contribu-

inte discutir o lançamento em via administrativa, apesar da suspensão da prescrição, já que a possibilidade de extinção do crédito tributário por prescrição da exigência na via judicial é remota.

Outro ponto negativo do julgamento efetuado pela via administrativa se reporta à limitação de competência para apreciar matéria relativa a inconstitucionalidade, já que tal matéria caberá ser analisada pelo judiciário através da forma difusa ou concentrada.

Ora, apesar da limitação, corroboramos tal entendimento, já que questões concernentes a inconstitucionalidades devem ser apreciadas por quem detém a competência para isso, porém, isso não retira dos tribunais administrativos a aplicação da justiça fiscal, já que as decisões prolatadas são pautadas em jurisprudência dominante dos tribunais judiciários, levando sempre em consideração o principal princípio norteador dos atos administrativos, que é o princípio da legalidade.

Assim, diante das considerações tecidas, vislumbramos que o contribuinte tem a seu dispor instâncias administrativas de julgamentos compostas de julgadores altamente qualificados e isentos, os quais lastreiam suas decisões na imparcialidade e legalidade, tentando aplicar sempre a tão almejada JUSTIÇA FISCAL.

Visto que diante de decisões tão qualificadas e equitativas prolatadas pelos órgãos administrativos de julgamento, a via judicial se torna uma opção secundária, a qual só deve ser seguida diante de decisão equivocada proferida pelos órgãos administrativos, a qual não haja mais possibilidade de reforma pela própria administração pública.

15. A POSSIBILIDADE DE REFORMA DA DECISÃO PROFERIDA NO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DA PARAÍBA ATRAVÉS DE RECURSOS

Na labuta diária das pessoas que lidam com operações sujeitas ao ICMS, seja sujeito ativo ou passivo, necessário se faz o conhecimento mais aprofundado das normas que regem a matéria, mormente as normas processuais que lastreiam o Processo Administrativo Tributário, a fim de poderem se locupletar de informações mais aprofundadas, dentre elas, a que possibilite reformar decisão proferida pelo Conselho de Recursos Fiscais que não esteja dentro dos ditames legais.

No caso em tela, vislumbra-se que o Processo Administrativo Tributário - PAT ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, bem como a fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos.

Perfilhando esse entendimento, mister se faz nos reportarmos ao que preceitua o RICMS/PB, mormente em seu art. 677, que assim dispõe:

Art. 677. O Processo Administrativo Tributário (PAT) forma-se na repartição fiscal competente, mediante autuação dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza de crédito tributário não recolhido ou recolhido irregularmente, organizando-se à semelhança de autos forenses, com folhas devidamente numeradas e rubricadas.

Assim como, quanto ao procedimento contencioso, é pacífico e uníssono o entendimento de que o Processo Administrativo Tributário desenvolve-se, ordinariamente, em duas instâncias, para instrução, apreciação e julgamento das questões

surgidas entre os contribuintes e a Fazenda Estadual, relativamente à interpretação e aplicação da legislação tributária, conforme disciplina a inteligência emergente da dicção contida no art. 676 do RICMS/PB, ou seja, em sentido genérico, o procedimento administrativo contencioso é todo sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da administração pública.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que ao contribuinte lhe é garantido o duplo grau de jurisdição, conforme se abebera da inteligência emergente do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, in verbis:

Art. 5º

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Destarte, diante da exegese da norma supra, é hialina a garantia para o contribuinte do direito do contraditório e da ampla defesa a ser aplicado em duas instâncias de julgamento, assim, sendo lavrado o auto de infração, o contribuinte será notificado a pagar o crédito tributário exigido ou apresentar defesa dentro de 30 dias, visto que, ao apresentar o petitório defensivo, terá início o contencioso tributário, onde de posse da reclamação, a Repartição preparadora dará vista ao fazendário para contestar os fatos alegados como ilegais pelo contribuinte, devendo após cumpridos todos os procedimentos emanados do RICMS, os autos serem conclusos à instância prima para apreciação e julgamento.

Neste caso, após decisão singular, sendo a mesma contrária ao Estado ou ao contribuinte, cabe respectivamente, a interposição compulsória de recurso hierárquico, quando cabível

e dentro dos ditames regulamentares, assim como cabe recurso ordinário, interposto pelo contribuinte, contra a decisão desfavorável proferida na primeira instância de julgamento.

Neste diapasão, é cediço que os recursos ordinários e voluntários são previstos no RICMS/PB, mormente em seus arts. 721 e 724 que assim explicitam:

Art. 721. Das decisões contrárias aos contribuintes caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da intimação da sentença.

Art. 724. Das decisões de primeira instância contrárias à Fazenda Estadual, no todo ou em parte, é obrigatório recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais.

In casu, havendo o encaminhamento dos recursos ao Conselho de Recursos Fiscais, caberá a distribuição dos mesmos através de sorteio aos conselheiros, que será considerado para aqueles processos que lhe forem distribuídos, o Relator, que é a pessoa responsável pela análise da matéria em seus aspectos formais e materiais, laborando o relatório e o voto com as fundamentações de fato e de direito.

Devendo cada processo, após ser relatado, ser submetido à apreciação nas sessões ordinárias a serem realizadas, para efeito de voto, as quais devem fazer parte, por ser um órgão paritário, os conselheiros representantes fazendários e os conselheiros representantes das Federações do Comércio, da Indústria e das Micros e Pequenas Empresas, além, é claro, do Presidente, onde as decisões serão tomadas pela maioria, cabendo ao Presidente, em matéria de voto, apenas o de qualidade.

Diante dessa premissa, é de bom alvitre lembrar que a decisão a ser proferida pela câmara julgadora permanente do Conselho de Recursos Fiscais será definitiva para o contribu-

inte (art. 735, inciso II do RICMS/PB), onde das decisões do CRF contrárias à Fazenda Estadual, haverá recurso de ofício para o Secretário da Receita Estadual (Terceira instância).

Sendo mister ressaltar que a interposição de recurso de ofício será dispensada, conforme norma emanada do art. 730, § 1º do RICMS/PB, nos casos infracitados:

- a importância excluída não exceder o valor correspondente a 100 (cem) UFR-PB, vigente à data da decisão;
- houver nos autos prova de recolhimento do tributo e/ou penalidades exigidos;
- o cancelamento do feito fiscal tiver por fundamento disposição expressa em lei que importe em remissão do crédito tributário ou anistia da pena discutida;
- quando as decisões forem proferidas à unanimidade.

Destarte, observa-se que bem acertada foi a introdução efetuada pelo legislador quanto à dispensa do recurso de ofício concernente às decisões contrárias à Fazenda Estadual quando unânimes, já que tal entendimento vem apenas levar o CRF da Paraíba a se coadunar aos demais Conselhos de Contribuintes de outras unidades da Federação.

Todavia, com o advento dessa norma, o Conselho de Recurso Fiscais tornou-se, em parte, independente, o que torna suas decisões, quando unânimes e contrárias à Fazenda Estadual, definitiva, haja vista as decisões contrárias ao contribuinte já serem consideradas, ab initio, definitivas.

Diante desse fato, suscita a disceptação acerca da matéria, já que nestes casos evidenciados, a decisão do CRF passou a ser definitiva, assim, na possibilidade de erro da decisão, não teria a Fazenda estadual ou o contribuinte como proceder diante de uma sentença equivocada.

Perfilhando essa tese urge ressaltarmos que apesar da autonomia do CRF nos casos suscitados, o mesmo não deixou de ter suas decisões passíveis de reapreciação e reforma, haja

vista constar no Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 24.133/2003, de 26 de maio de 2003, mais precisamente no art. 53, incisos V e VI, duas armas poderosas, as quais aplicadas corretamente, têm o condão de reformar uma decisão equivocada prolatada neste órgão ad quem.

Estamos nos referindo aos Recursos de Revisão e de Embargos Declaratórios, os quais definimos abaixo:

-Recurso Revisão: *interposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Diretoria de Administração Tributária, quando a decisão divergir, no critério de julgamento, de outra decisão proferida pela mesma Câmara;*

-Recurso de Embargos Declaratórios: *interposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Diretoria de Administração Tributária, quando a sentença for omissa, contraditória ou obscura.*

No caso em tela, observamos que poucos fazendários e muito menos advogados, contadores e contribuintes sabem da possibilidade de interposição desses recursos contra decisão prolatada pelo CRF.

Todavia, urge ressaltarmos que os recursos supramencionados não têm o condão de trazer à baila novamente a discussão do mérito, haja vista o acolhimento dos mesmos pelo CRF ter como base os requisitos específicos constantes de cada um, ou seja, a utilização dos recursos tem como condição *sine qua non* a especificação da matéria, onde a análise a ser efetuada naquela Egrégia Corte deverá levar em conta o fim específico de cada recurso e a matéria que os mesmos devem conter, sendo defeso a utilização dos recursos tomando por norte assuntos que não contemplem a finalidade explicitada em seu texto.

No caso em apreço, no Recurso de Revisão, deverá o autor do feito ou o contribuinte alegar e provar que houve decisão divergente, no critério de julgamento, de outra decisão proferida pela mesma Câmara, ou seja, exemplificando, o CRF utilizou como critério de julgamento a assertiva a qual a Conta Mercadoria tinha como repercussão tributária a infração de omissão de vendas, publicando o Acórdão fulcrado nesse entendimento.

A posteriori, quando do julgamento de matéria similar, o Conselheiro/Relator utilizou outro critério de julgamento, desta feita, considerando, por exemplo, que a repercussão da Conta Mercadorias não ensejava omissão de vendas.

Neste norte, no exemplo supra, está clara a divergência de critério entre as decisões, cabendo assim a interposição do Recurso de Revisão.

Outrossim, quanto ao Recurso de Embargos Declaratórios, deverá o contribuinte ou o fazendário comprovar que a sentença proferida pelo CRF foi omissa, contraditória ou obscura.

Neste diapasão, as arguições a serem suscitadas no recurso retromencionado deverá levar em conta alguma omissão, contradição ou obscuridade cometida pelo Conselheiro/Relator quando de suas fundamentações, ou seja, o mesmo tenha deixado de apreciar provas, ou tenha entrado em contradição quando da fundamentação de fato e de direito para feitura de seu voto, assim como as fundamentações do voto sejam obscuras, sem clarezas, desconformes com as normas vigentes ou sem nexos.

Nesse caso específico caberá a interposição do Recurso de Embargos Declaratórios, porém, é bom lembrar que os recursos mencionados devem se nortear nas especificidades contidas no bojo dos mesmos, sob pena de não serem acolhidos pelo CRF ou não surtirem efeito legal.

Portanto, a interposição de tais recursos deve levar em conta as suas finalidades já especificadas, onde cabe ao contribuinte ou autor do feito ficarem atentos às decisões proferidas pelo CRF para, dentro da tempestividade, tentar reformá-las através de um desses recursos, dependendo do vício contido na decisão, com a impetração do recurso apropriado para o caso concreto.

Acerca dos recursos interpostos, vislumbra-se atualmente que em sua maioria são impetrados por contribuintes insatisfeitos com as decisões prolatadas, onde uma grande parte dos recursos têm seu pleito indeferido, sendo muitas vezes não recebidos para efeito de análise de mérito, em decorrência da falta de requisitos dos mesmos, onde se verifica na prática diária que são impetrados recursos de revisão, quando na realidade o caso merecia recurso de embargos declaratórios, ou vice-versa, ou acontece de muitas vezes, o contribuinte ou mesmo o fazendário, interpor recursos adentrando novamente na discussão de mérito, sem que o recurso contemple os requisitos exigidos para interposição dos mesmos.

No caso vertente, diante das considerações tecidas, ficou bem delineado que as decisões com critério de julgamento divergente de outras já proferidas, obscuras, contraditórias ou omissas, estão passíveis de reformas através da interposição, tempestiva, dos Recursos de Revisão e de Embargos Declaratórios.

Estando estas armas a disposição do autor do feito e do contribuinte como forma de controle da legalidade das decisões prolatadas pelo Conselho de Recursos Fiscais, para que não sejam cometidas injustiças, tendo em vista se verificar nas sentenças hodiernas que as decisões do Conselho de Recursos Fiscais vem se pautando dentro da mais lúdima legalidade, todavia, estão passíveis de conterem vícios que podem ser sanados com a interposição dos recursos mencionados.

16. ICMS - A INFLUÊNCIA DA PENALIDADE NO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Muitas das questões ligadas ao ICMS passam despercebidas na labuta diária, mormente quanto às obrigações do contribuinte.

No caso vertente, é cediço que em matéria tributária, a relação Fisco x Contribuinte não é uma relação de poder ou de força e sim, é uma relação de natureza jurídica, a qual é exercida com limitações da própria lei e da Constituição.

Neste norte, o direito tributário por sua natureza pública e obrigacional (*jus imperi*), dar lastro ao sujeito ativo de exigir do ente privado uma contribuição compulsória com o objetivo de suprir as necessidades públicas, a qual denominamos de tributo.

Diante dessa premissa, a fim de exercer essa relação jurídica, foram traçadas regras a serem seguidas, onde o sujeito ativo e o passivo passam a ter direitos e obrigações, e dentre as obrigações do contribuinte ressaltamos, em matéria tributária, as principais e acessórias.

Destarte, é cediço que somente após a ocorrência na realidade fática é que surge a obrigação tributária, onde necessário se faz a ocorrência do fato gerador para fazer surgir a relação obrigacional.

Assim, ocorrendo a situação definida em lei como necessária e suficiente nasce a obrigação principal, ou seja, ocorrendo a hipótese de incidência do imposto nasce o fato gerador que necessariamente faz surgir a obrigação do contribuinte de pagar uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

sanção de ato ilícito, a qual denominamos de tributo (art. 3º do CTN).

Surgindo assim a obrigação principal, a qual tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (art. 13, § 1º do CTN)

Todavia, para que se possa exigir o cumprimento da obrigação principal, que é uma obrigação de DAR (pagamento do imposto), necessário se fez estipular obrigações acessórias, que nada mais é que a obrigação de FAZER, assim, desume-se que com a exceção do que se refira a prestação pecuniárias compulsórias (pagamento de imposto), todas as demais prestações exigidas na legislação se constituem em obrigações acessórias, a qual decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º do CTN).

In casu, qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN), caracteriza-se como obrigação acessória, a exemplo de escriturar os livros fiscais, emitir documentos fiscais, inscrever-se na repartição fiscal, dentre outras.

Perfilhando essa tese, urge ressaltarmos que o CTN disciplina no § 3º do art. 113 que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, infere-se ser condição *sine qua non* para a regularidade fiscal que todo contribuinte cumpra as obrigações acessórias determinadas na legislação tributária, sob pena da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

No caso vertente, mister se faz ressaltar a grande im-

portância das obrigações acessórias, tendo em vista as mesmas terem importância precípua no acompanhamento das obrigações principais por parte da fiscalização.

Já que a base de todos os registros fiscais e contábeis estão disciplinados nas obrigações acessórias, neste caso, é de bom alvitre chamarmos a atenção para o fato de que não havendo um acompanhamento por parte do fisco acerca do cumprimento pelos contribuintes das prestações positivas e negativas concernentes as obrigações acessórias, o acompanhamento do cumprimento da obrigação principal fica prejudicado.

Pois o que se vislumbra nos dias atuais, é a benevolência por parte do fisco quanto à exigência das obrigações acessórias, onde se verifica diariamente que grande parte dos contribuintes não cumprem as obrigações acessórias, como determina a legislação tributária, fazendo com que o acompanhamento das operações mercantis fique prejudicado, trazendo assim grande prejuízo ao Erário.

Diante disso, observa-se que esse procedimento deletério tem origem na ausência de aplicação por parte da fiscalização de penalidades mais severas que tivessem o condão de inibir o contribuinte de descumprir qualquer tipo de obrigação acessória.

Nesse diapasão, verificamos que pelo fato das penalidades aplicadas serem brandas, o contribuinte inescrupuloso prefere descumprir uma obrigação acessória a ter que pagar o valor do imposto sonegado ou disponibilizar seus registros para auditoria.

A fim de ratificar esse entendimento, mister se faz chamar a atenção para o que ocorre nos dias atuais, quando muitas vezes o contribuinte não escritura o livro Registro de Inventário ou outro livro fiscal, deixando-os em aberto, informando apenas na GIM o valor das operações, e quando da fiscalização, após a lavratura de um auto de infração, o mesmo

preenche os livros retromencionados de acordo com sua conveniência, com o intuito precípuo de fazer sucumbir o crédito tributário levantado através do auto de infração.

Assim como se verifica diariamente que vários contribuintes efetuam a mudança de endereço e permanecem em atividade no novo endereço sem a devida comunicação ao fisco, como também não mantém escriturado o livro Caixa, dentre outras irregularidades cometidas diariamente, a exemplo da mais conhecida que é a falta de emissão de notas fiscais, onde deveria ser abolida a prática reiterada de se exigir apenas o descumprimento da obrigação principal, isto quando existe repercussão, pois na nossa concepção deveria sempre ser exigido concomitantemente com o descumprimento da obrigação principal, que é o pagamento do imposto, também o descumprimento da obrigação acessória, que é a falta da emissão do documento fiscal e a falta de registro de livros fiscais.

Diante das considerações tecidas, chega-se à ilação que a única maneira de inibir esse tipo de procedimento seria uma punição mais rígida e severa, ou seja, seria impor uma multa acessória de maior monta para fazer com que o ato ilícito não compense.

A exemplo da sugestão para alteração da Lei 6.379/96 (Lei do ICMS/PB), transcritas abaixo:

Art. 85 – As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

XI) de 300 (trezentas) UFR-PB:

a) ao se constatar informações divergentes entre os registros fiscais lançados nos livros próprios e os dados informados nos documentos de controle e informações econômico-fiscais (GIM e GIVA), sem a apresentação de documentos retificadores nos prazos legais;

b) ao que não mantiver escriturado o Livro Caixa, quando não possuir escrita contábil regular, nos termos da legislação do Imposto de Renda;

c)ao que declarar, quando da fiscalização, não possuir escrita contábil regular e apresentá-la a posteriori;
d)ao que não escriturar o Livro Registro de Inventário até a data determinada no § 7º do art. 284 do RICMS.

Portanto, vislumbramos que caso fossem implantadas essas penalidades sugeridas, a maior parte dos artifícios utilizados pelos contribuintes atualmente para se eximirem de fiscalizações e de créditos tributários lançados através de auto de infração ficariam impraticáveis, pois o custo benefício não iria compensar.

Pois se perquire na labuta diária que muitos dos procedimentos de fiscalização caem por terra diante da impossibilidade de acesso a determinadas informações, a exemplo do fato dos auditores geralmente serem compelidos a se utilizarem das informações fornecidas pela própria empresa e constante da Ficha Econômico-Financeira, sendo, a posteriori, o feito considerado ilícito e incerto, diante da prevalência dos livros fiscais, que geralmente são trazidos à baila com informações econômico-fiscais divergentes das informadas mensalmente ao Fisco.

Não estamos aqui querendo afirmar que a Ficha Econômico-Financeira deva prevalecer diante dos livros, estamos tentando mostrar que mesmo que se apresente o livro e que o auto de infração sucumba diante da apresentação do mesmo, o contribuinte sofrerá o ônus de pagar uma multa acessória pesada pelo fato de ter informado os dados erroneamente, ou mesmo pelo fato de não ter registrados os livros no prazo regulamentar, fato este que fará com que as informações fornecidas mensalmente tenham mais credibilidade, já que não será compensatório o pagamento de multa acessória tão onerosa.

Destarte, não adianta acreditar que as multas hodiernas aplicadas tenham o condão de inibir o sonegador inescrupulo-

so, pois se enganam aqueles que pensam que não deve haver multas pesadas, sendo de bom alvitre lembrar que a multa é a sanção de um ato ilícito, dessa forma, cabe a cada contribuinte assumir o ônus por qualquer ato ilícito que venha a praticar, mormente no Brasil, onde infelizmente o cumprimento de obrigações só se torna efetivo quando existe uma contrapartida pelo não cumprimento fulcrada em penalidade severa, assim, a contumácia por parte dos legisladores em manter multas brandas quando do descumprimento de obrigações acessórias fará com que se perpetue o faz de conta de que o crime não compensa.

17. A REVELIA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – A NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O Processo Administrativo Tributário - PAT ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, bem como a fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos.

Perfilhando esse entendimento, mister se faz nos reportarmos ao que preceitua o RICMS/PB, mormente, em seu art. 677, que assim dispõe:

Art. 677. O Processo Administrativo Tributário (PAT) forma-se na repartição fiscal competente, mediante atuação dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza de crédito tributário não recolhido ou recolhido irregularmente, organizando-se à semelhança de autos forenses, com folhas devidamente numeradas e rubricadas.

Outrossim, quanto ao procedimento contencioso, é pacífico e uníssono o entendimento de que o Processo Administrativo Tributário desenvolve-se ordinariamente em duas instâncias, para instrução, apreciação e julgamento das questões surgidas entre os contribuintes e a Fazenda Estadual, relativamente à interpretação e aplicação da legislação tributária, conforme disciplina a inteligência emergente da dicção contida no art. 676 do RICMS/PB, ou seja, em sentido genérico, o procedimento administrativo contencioso é todo sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergen-

tes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da administração pública.

Visto ser cediço, conforme exegese do parágrafo único do dispositivo supramencionado, que a instância administrativa começa pela instauração do procedimento contencioso tributário e termina com a decisão definitiva ou submissão do caso ao Poder Judiciário, tendo início em regra o contencioso com a interposição da petição reclamatória por parte do contribuinte.

Destarte, é hialino o entendimento de ser o processo administrativo uma relação jurídica triangular, organizando-se à semelhança de autos forenses, onde figura o Juiz, no vértice, e as duas partes, o Fisco e o Contribuinte, em oposição, na base. In casu, para que seja analisada em primeira instância a matéria concernente ao auto de infração lavrado, no tocante ao mérito, necessário se faz a instauração do contencioso através da interposição, por parte do contribuinte, da petição defensiva, pois em regra, máxime no judiciário, se o acusado não contestar a autuação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autuante, pois o contribuinte que não contesta a acusação lhe imputada é considerado “REVEL”, o que faz com que não seja apreciado o mérito da contenda.

Fazendo surgir, quando se trata de Processo Administrativo Tributário, uma grande disceptação acerca da necessidade ou não da apreciação da peça acusatória por parte do Julgador no tocante à legalidade do lançamento de ofício, já que é muito utilizado como argumento, para justificar a não apreciação da matéria, quando o contribuinte é revel, o brocardo o qual dispõe que *Dormientibus non succurrit jus*, que em sentido literal quer dizer o direito não socorre a quem dorme.

Assim, com a devida vênia, é de bom alvitre ressaltarmos que, no caso do Processo Administrativo Tributário, não nos coadunamos à corrente de pensamento a qual se lastreia

no entendimento acima, de que a matéria, quando o contribuinte é revel, não deve ser analisada quanto ao seu aspecto material e formal, pois, para fundamentar nossas considerações, necessário se faz tecermos comentários na tentativa de demonstrar que tal procedimento é deletério tanto para a Fazenda estadual como para o contribuinte.

Portanto, no intróito de nossas fundamentações, urge ressaltar que os efeitos da revelia, apesar de caracterizarem como presumidamente verdadeiros os fatos afirmados pelo autuante, conforme preceitua o ditame plasmado no art. 319, do Código de Processo Civil, é de bom alvitre lembrar que tal presunção é *júris tantum*, ou seja, é relativa, não devendo o julgador tributário se omitir de analisar a peça acusatória no que diz respeito aos seus aspectos materiais e formais, pois é cediço ser defeso ao mesmo ao julgar um processo Revel, acolher fatos inverossímeis, violentar seu livre convencimento (art. 131 do CPC), ou dispensar pressupostos processuais ou condições da ação.

Perfilhando essa tese, necessário se faz lembrar que as instâncias administrativas de julgamentos foram criadas pela administração pública com o intuito precípua de controle dos atos administrativos, tendo como objetivo principal rever seus próprios atos para que se enquadrem todos dentro do princípio da estrita legalidade.

Entendimento esse que vem apenas corroborar a assertiva a qual consigna que o lançamento constante do auto de infração, no caso do contribuinte ser revel, deve ser analisado em seu aspecto formal e material, a fim de evitar vícios e ilegalidades no libelo acusatório na prossecução da marcha processual, pois, apesar do processo administrativo tributário se organizar à semelhança de autos forenses, não deve o julgador fiscal, de forma homóloga, utilizar-se da rigidez aplicada ao processo judicial para deixar de analisar a peça acusatória cujo

contribuinte foi revel.

Pois no caso da tramitação do processo no judiciário, o Juiz tem que decidir de acordo com a prova dos autos, pois para eles o que não está nos autos não está no mundo, diferente do que deve ser o processo administrativo tributário, que pela função primordial para a qual foi concebido, é imputada a administração pública o dever de rever seus próprios atos, cabendo a mesma a obrigatoriedade de retificar vícios e lacunas contidos no lançamento tributário de ofício, independente da revelia.

Visto que a liberalidade para se corrigir eventuais falhas no lançamento tributário, advém dos princípios norteadores do processo administrativo tributário, os quais permitem mais flexibilidade quando do julgamento, a exemplo do princípio do informalismo, o qual dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, assim como o da verdade material, o qual autoriza a administração a valer-se de qualquer prova lícita de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça transladar para os autos, e o mais importante, o princípio da legalidade objetiva, o qual enseja que todo processo administrativo há que se embasar numa norma legal específica, sob pena de invalidade, tendo em vista que o lançamento tributário não deve conter vícios ou lacunas que se contraponham à lei.

Diante disso, infere-se que apesar de legal, a prática que vinha sendo adotada de não se analisar os processos tributários em seu aspecto material e formal, quando o contribuinte é revel, não é aconselhável, pois enseja um grande prejuízo à administração pública, tendo em vista o fato de que muitos processos, os quais contêm erros aberrantes, eram julgados em primeira instância como “PROCEDENTES”, em virtude da revelia, sem uma apreciação acurada por parte do julgador, quanto aos aspectos formal e material, o que fere frontalmente

o princípio da legalidade, e por que não dizer, da moralidade administrativa, pois o julgamento efetuado, por considerações de Direito e de Moral, não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética, devendo ser revisto pelo julgador qualquer procedimento que contenha vícios processuais ou erros de lançamento, independente de arguições das partes.

In casu, quando a decisão singular é definitiva, em virtude do contribuinte não impetrar recurso voluntário, o crédito tributário não apreciado na instância prima quanto a sua legalidade em virtude da revelia, cujo lançamento contém erros insanáveis, é inscrito em Dívida Ativa, o que causa, no momento da execução, a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, ensejando como consequência maléfica a perda de tempo e dinheiro à Fazenda estadual.

Bem como, muitas vezes, no caso do contribuinte interpor recurso ao Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, constata-se na apreciação do libelo basilar vícios que poderiam ter sido saneados ainda em primeira instância, onde tais vícios, em sua maioria, não podem ser mas saneados na segunda instância, em virtude de determinados procedimentos não poderem ser efetuados em fase de recurso, mormente aqueles que ensejam a necessidade de lavratura de Termo de Infração Continuada, fato este que também traz prejuízos ao Erário estadual.

Destarte, após as considerações tecidas, e com a devida vênia, não vemos o porque não apreciar, na instância a quo, os processos cujos réus são revéis, pois os julgadores dispõem de ferramentas jurídicas legais e suficientes para tal procedimento, a exemplo dos princípios da verdade material, do informalismo e, principalmente, do princípio da legalidade, mesmo porque, o RICMS/PB é hialino quando na dicção do art. 804, em seu § 2º, assim dispõe:

Art. 804 -.....

§ 2º Os Julgadores Fiscais funcionarão em forma de juizes singulares, com independência de decisão e livre convencimento, incumbindo-lhes aplicar e integrar a legislação de conformidade com as normas deste Regulamento, da Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, do Código Tributário Nacional e, subsidiariamente, do Código de Processo Civil ou do Código de Processo Penal, conforme se tratar de tributo ou de penalidade.

O que nos leva à ilação de ser legalmente cabível, necessária e urgente a mudança de procedimentos adotados por parte da primeira instância administrativa de julgamento, caso não aprecie o aspecto legal do lançamento tributário quando da revelia do contribuinte, pois ao nos reportarmos subsidiariamente ao CPC, vislumbramos em seu art. 131, o claro disciplinamento que ampara legalmente a apreciação em primeira instância de processos cujos réus são revéis, conforme dispõe a norma transcrita *ipsis literis* abaixo:

Art. 131 - O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

In fine, não há mais o que tergiversarmos acerca da matéria, visto ter ficado bem delineado o procedimento deletério quando o julgador se exime de retificar, nos processos denominados de “REVEL”, erros procedimentais constatados no lançamento de ofício, onde é de bom alvitre lembrar ser o princípio mor que norteia o processo administrativo tributário, o da LEGALIDADE.

18. ARBITRAMENTO DO LUCRO - VALOR PROBANTE DA ESCRITA CONTÁBIL

Não obstante a incessante elaboração normativa e jurisprudencial, decorrentes dos freqüentes e intensos conflitos ocorrentes na relação Fisco/Contribuinte, muitas questões no Regulamento do ICMS ainda não estão esclarecidas, máxime quanto à aplicação do arbitramento do lucro, assim, nossas considerações pretende ocupar-se do exame exegético das normas concernentes ao arbitramento, mormente quanto à apresentação intempestiva da Escrita Contábil por parte da empresa.

In casu, existe grande controvérsia acerca da sucumbência do arbitramento do lucro bruto originado do levantamento da Conta Mercadorias, em face da juntada aos autos, já nas instâncias administrativas de julgamentos, de uma escrita contábil com os requisitos legais, assim, serão tecidos comentários relativos à matéria com o intuito de esposarmos nosso entendimento.

No caso vertente, é uníssono o entendimento de ser correta a aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias nas empresas que não possuem Escrita Contábil regular, sendo o direito de arbitramento da autoridade fiscal, uma prerrogativa da fiscalização de caráter juris tantum, nos termos das normas contidas no RICMS/PB.

Destarte, como podemos observar, no momento em que se efetua a fiscalização, o representante fazendário, acostado nos ditames norteadores contidos no RICMS/PB, poderá proceder ao arbitramento do lucro bruto da empresa através do levantamento da Conta Mercadorias, porém, considera-se

sobrestado o arbitramento pela existência de uma contabilidade regular, entendendo-se por regular, aquela que satisfaz as exigências constantes das Resoluções n^{os} 563/83 e 597/85, do Conselho Federal de Contabilidade.

Ora, como é cediço, quanto à legislação do Imposto de Renda, as empresas só são obrigadas a manter uma Escrita Contábil, se forem tributadas com base no lucro real, sendo discricionária a manutenção ou não de uma Contabilidade Regular, quando forem tributadas com base no lucro presumido, porém, urge lembrar que caso faça a opção de só manter escrituração fiscal, a lei exige que a mesma mantenha escriturado o livro Caixa, juntamente com as operações bancárias.

Perfilhando esta tese, infere-se que o arbitramento do lucro aplicado pelo Fisco estadual, ocorre via de regra em consequência da empresa não poder demonstrar seu lucro bruto em face da ausência de uma Contabilidade Regular, tendo geralmente como origem a fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações ou das prestações por ela praticadas, dessa forma, a juntada aos autos da Escrita Contábil, efetuada pela empresa tributada com base no lucro presumido, mesmo que seja intempestiva, preenche a lacuna que motivou o arbitramento, bem como, tem o condão de elidi-lo, desde que a mesma contenha os requisitos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Assim sendo, descabida é a contumácia da não aceitação da Escrita Contábil trazida à lume pela indiciada, pelo fato do registro do Livro Diário na Junta Comercial ter ocorrido após a ação fiscalizadora, in casu, é inadmissível legalmente a não aceitação de uma escrita revestida de todas as formalidades legais, pelo simples fato da mesma ter sido registrada na JUCEP a posteriori, pois, se a mesma, a partir do registro na Junta Comercial, passa a ter valor probante futuro, servindo de prova contra a empresa, até mesmo em casos de falência, por

que não teria foro de legitimidade para fatos pretéritos, já que os registros contábeis são fulcrados em documentos idôneos até prova em contrário, posto que, caso seja comprovada fraude ou erro na escrituração contábil por parte da fiscalização, bem como que a mesma não preencha os requisitos exigidos nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, ai sim, a mesma poderá ser desclassificada, permanecendo, portanto, para efeito de cobrança, o arbitramento. Dessa forma, mister se faz a transcrição *ipsis literis* abaixo do disciplinamento contido nas Normas Brasileira de Contabilidade.

NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apóiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento (s) na escrituração contábil da Entidade.

2.2.2 – A Documentação Contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

- São formalidades EXTRÍNSECAS dos Livros Contábeis:

**Serem encadernados;*

**Terem as folhas numeradas tipograficamente*

**Conterem no texto, seja do termo de abertura ou de encerramento, o número de ordem do livro, o número de folhas, a designação e a sede da firma, a data e o número da certidão de arquivamento dos atos constitutivos no Órgão de Registro de Comércio, assim como, o número do Registro do C.G.C (MF);*

**Estarem assinados, os termos de abertura e de encerramento, pelo comerciante ou seu procurador e pôr contabilista habilitado.*

- São formalidades INTRÍNSECAS dos Livros Contábeis:

- *a utilização do idioma nacional e da moeda corrente do País;*
- *o uso da linguagem mercantil;*
- *a individualização e clareza dos lançamentos nele feitos;*
- *o registro dos fatos em rigorosa ordem cronológica de dia, mês e ano;*
- *a inexistência, na escrituração, de intervalos em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas, ou transportes para as margens.*

Data venia, pois, chega-se à ilação de que o Fisco estadual não tem a competência legal para desconsiderar em fase de julgamento uma contabilidade regular constituída de todos os requisitos legais, cujos registros são pautados em documentos hábeis e idôneos, arrimada apenas no argumento de que o registro na Junta Comercial se efetuou após a fiscalização, mesmo porque, a empresa tributada com base no lucro presumido, goza da discricionariedade para constituir sua Escrita Contábil a qualquer tempo e referente a qualquer exercício, desde que tenha a documentação dos fatos contábeis ocorridos na época desejada e que preencha os requisitos exigidos pelas Resoluções n^{os} 597/85 e 563/83, do Conselho Federal de Contabilidade, destarte, os documentos que embasam a Escrita Contábil referente a períodos pretéritos, são da época da eclosão das operações e respectivos fatos geradores, servindo a contabilidade, apenas, como forma de demonstrar, através de lançamentos, os fatos contábeis permutativos e modificativos ocorridos, posto que, o lucro auferido no passado, e comprovado através de documentos, não deixa de ter valor probante, pelo simples fato de só ser demonstrado a posteriori, mormente com efeito de prova material

No caso em tela, o próprio RICMS/PB comunga com esta tese, pois, ampara a sucumbência do arbitramento, quan-

do da apresentação por parte da empresa, de provas de sua real margem de lucro, não contendo o respectivo dispositivo, como deverá ser efetuada tal prova, conforme a inteligência emergente do art. 25, infracitado.

Art. 25. Nas hipóteses dos arts. 23 e 24, havendo discordância em relação ao valor fixado ou arbitrado, caberá ao contribuinte comprovar a exatidão do valor por ele declarado, que prevalecerá como base de cálculo.

Destarte, está claro e cristalino na exegese da norma supratranscrita, que a Escrita Contábil juntada aos autos pelo contribuinte e revestida de todas as formalidades legais, a qual comprova a real margem de lucro da empresa, deverá prevalecer como prova, mesmo que no momento da fiscalização, o proprietário da empresa declare por escrito que não tem contabilidade, posto que, como já foi dito acima, nada impede que a qualquer momento, o mesmo constitua sua escrita contábil, principalmente para servir de prova processual, assim, caberia à fiscalização comprovar vício que a tornasse apócrifa, para assim, tentar desclassificá-la.

Perfilhando essa tese, infere-se ser legítimo o acolhimento pelos órgãos julgadores da contabilidade apresentada após a ação fiscal, em virtude de ser considerada prova material legítima, entendimento este corroborado nos art. 332, art. 397 e art. 364, todos do CPC (Código de Processo Civil), e art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, conforme podemos observar abaixo.

Art. 332 - Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

Art. 397 - É lícito às partes, em qualquer tempo, juntar

aos autos documentos novos, quando destinados a fazer prova de fatos ocorridos depois dos articulados, ou para contrapô-los aos que foram produzidos nos autos.

Art. 5 -.....

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Portanto, não há o que tergiversarmos acerca da matéria, visto a hialina ilação de ser descabida a argüição de não aceitação da escrita contábil por ter sido apresentada após a fiscalização, portanto, excluindo-se do amparo da espontaneidade, visto que a apresentação da escrita contábil não sana irregularidade, a mesma tem apenas o condão de explicitar como prova, através de demonstrativos analíticos e sintéticos, os quais se arrimam em documentos hábeis e idôneos, a dinâmica e estática da empresa em determinado exercício, bem como, o lucro bruto auferido na época.

19. A SUJEIÇÃO PASSIVA DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS INSCRITAS NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE DO ICMS

Várias questões relacionadas ao ICMS nos afligem diariamente, pois várias delas, apesar da vasta doutrina existente, suscitam a necessidade de serem analisadas, com o intuito de se corrigirem as distorções e se aplicar a tão almejada justiça fiscal.

No caso *in comento*, existe grande decepção acerca da sujeição passiva das empresas que, apesar de serem prestadoras de serviços, praticando operações sujeitas ao ISS, são inscritas no cadastro de contribuinte do ICMS.

Pois grande parte dessas empresas, apesar de não praticarem operações mercantis concernentes a vendas de mercadorias, pelo fato de serem inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS, adquirem mercadorias como contribuintes do imposto retromencionado, beneficiando-se de alíquotas interestaduais, amparadas no que dispõe a norma constitucional infracitada:

Art. 155 -.....
§ 2º -
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

Destarte, como se pode observar na exegese da norma supra e com base na prática reiterada, a empresa adquirente da mercadoria, quando inscrita no CCICMS, recebe as mes-

mas com alíquotas interestaduais, mesmo que não pratique operações mercantis sujeitas ao ICMS, pois a condição sine qua non explicitada pela norma se reporta ao fato do adquirente ser contribuinte, onde se supõe que sendo o mesmo inscrito, tal fato é suficiente para o remetente considerar o adquirente contribuinte do ICMS para efeito de aplicação da alíquota interestadual.

Ora, vislumbra-se a grande testilha que surge do texto da norma retromencionada, quando a mesma se reporta à “contribuinte”, pois o cerne da questão se prende em se decifrar se o contribuinte é o que pratica o fato gerador do ICMS ou se o simples fato da empresa ser inscrita já pode ser considerada contribuinte.

Na nossa singela concepção, entendemos que todo inscrito deve ser irremediavelmente considerado contribuinte, mas sabemos que nem todo contribuinte é inscrito, a exemplo da pessoa física que pratica o fato gerador do imposto. No caso em tela, observa-se que em regra, a empresa só deveria ser inscrita no CCICMS se realmente praticasse operações mercantis, onde deveria ser defeso às empresas prestadoras de serviços, sujeitas ao ISS, cadastrarem-se como contribuintes do ICMS.

Porém, convenhâmos que tal vedação seria um tanto arbitrária, já que é pacífico e uníssono o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer, conforme se depreende do art. 5º, inciso XIII, da Constituição Federal.

Dessa forma, infere-se que qualquer empresa tem o direito de se inscrever no CCICMS, apesar de não praticarem operações mercantis, porém, urge ressaltar ser cediço que a inscrição no CCICMS enseja direitos e deveres, e dentre eles avulta-se o cumprimento das obrigações principal e acessória, ou seja, efetuar o pagamento do ICMS quando da ocorrência

do fato gerador contido na hipótese de incidência do imposto e praticar as prestações positivas e negativas previstas no regulamento.

In casu, o que não é cabível ou aceitável, são as alegações das empresas prestadoras de serviços de que apesar de serem inscritas no CCICMS, não são contribuintes do ICMS, portanto, não estariam obrigadas ao pagamento do diferencial de alíquota quando da aquisição de mercadorias para consumo ou ativo fixo em outras unidades da Federação.

Diante desse fato, surge a seguinte pergunta: Qual o motivo das empresas prestadoras de serviços se inscreverem no CCICMS?

Ora, se as mesmas não praticam mercantilismo, se são apenas consumidoras finais, se estão sob a égide das normas que norteiam o ISS, a exemplo da Lei Complementar nº 116/2003, chega-se à ilação de que a resposta mais cabível seria que elas se inscrevem com o objetivo primordial de receberem as mercadorias utilizadas na prestação de serviços com a alíquota interestadual, ou seja, 7% ou 12%, posto que, ao não serem inscritas no CCICMS, teriam que receber os produtos com alíquota cheia, a exemplo de 17% e 18%, como qualquer consumidor final.

Neste norte, observa-se que o entendimento explicitado pelas empresas prestadoras de serviços são antagônicos, pois para poderem receber as mercadorias com alíquotas interestaduais se consideram contribuintes, outrossim, para recolher a complementação da alíquota (diferença de alíquota) exigida pelo fisco quando da aquisição em outro Estado, de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou consumo, alegam não serem contribuintes.

Assim, vislumbra-se que a contumácia em deixar permanecer essa situação é deletéria às finanças do Estado e conseqüentemente à sociedade como um todo, pois tal procedimen-

to, se não for reprimido, enseja grave ofensa ao princípio da isonomia tributária, já que outros contribuintes inscritos são obrigados a recolher o diferencial de alíquota quando da aquisição em operações interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e consumo, inclusive, até mesmos os adquirentes não inscritos no CCICMS recebem mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação com a alíquota interna.

Mesmo porque, no momento em que as empresas prestadoras de serviços tem a liberdade de adquirir mercadorias com alíquotas interestaduais sem o efetivo recolhimento da complementação da carga tributária, ou seja, do percentual referente a alíquota interna, o qual se denomina de diferencial de alíquota, estão estas empresas praticando enriquecimento ilícito, onde estão se locupletando de parcela do ICMS que caberia ao Estado destinatário, já que são inscritas como contribuintes do ICMS, além de estarem pagando um valor bem menor sobre as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, em detrimento das mercadorias adquiridas internamente, o que caracteriza uma concorrência desleal, que poderá levar o comércio interno a falência, já que não tem condições de concorrer com preços de 5% a 10% menores.

Perfilhando essa tese, é de bom alvitre ressaltarmos que existem decisões judiciais, a exemplo das construtoras, que declararam ser as empresas de construção civil apenas prestadoras de serviços sujeitas ao ISS.

Ora, em nenhum momento deixamos de comungar com essa tese, pois a própria Lei Complementar nº 87/96 já prever a incidência do ICMS apenas no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não previsto na Lei Complementar nº 116/2003, conforme se observa abaixo:

*Art. 2º. O imposto incide sobre:
IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária*

dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Todavia, apesar de tais empresas serem prestadoras de serviços, independente de serem inscritas no CCICMS ou não, praticando as mesmas o fato gerador do ICMS, elas passam a ser também contribuintes do imposto, como qualquer pessoa, seja física ou jurídica, conforme se depreende da inteligência emergente do art. 4º, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Onde mister se faz ressaltar que a condição de contribuinte não está atrelada a regularidade fiscal, ou seja, ao fato de ser pessoa física ou jurídica regulamente inscrita ou prestadora de serviço, pois ao praticar o fato gerador do ICMS, estará a mesma obrigada ao recolhimento do imposto, entendimento este originado da exegese da norma explicitada no Código Tributário Nacional-CTN, a qual transcrevemos *ipsis literis* abaixo:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

Destarte, infere-se das considerações tecidas que se verificando a ocorrência do fato gerado, nasce a obrigação tributária, dessa forma, é de bom alvitre nos reportarmos ao disciplinamento contido na inteligência do art. 12, da Lei nº 6.379/96, do Estado da Paraíba, que assim dispõe:

Art. 12 – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XIV – da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destiando a uso, consumo ou ativo fixo.

Neste diapasão, verifica-se que as empresas prestadoras de serviços inscritas no CCICMS realmente estão sujeitas ao ISS no tocante a sua atividade principal, porém, infere-se que no momento em que a mesma adquire com habitualidade mercadorias em outra unidade da Federação na condição de contribuinte do ICMS, beneficiando-se da alíquota interestadual, praticou o fato gerador do imposto previsto em lei, conseqüentemente, estará obrigada ao recolhimento do diferencial de alíquota, já que as mercadorias adquiridas para consumo final ou ativo fixo, não terão uma operação subsequente de venda, encerrando-se a fase de circulação para efeito de tributação do ICMS, cabendo assim o recolhimento da complementação da alíquota.

Pois, vale frisar que não se está cobrando o imposto concernente ao fornecimento de mercadoria com a prestação de serviços, e muito menos a prestação de serviço em si, pois é cediço que a operação como um todo está sujeita ao ISS, portanto, esta-se-á cobrando a obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador prevista na lei do ICMS, quando da entrada no estabelecimento de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação para uso, consumo ou ativo fixo, quando o adquirente é inscrito no CCICMS, onde beneficia-se dessa

condição para receber mercadorias com alíquota interestadual.

Dessa forma, vislumbra-se que são fatos geradores distintos, onde o do ISS surge quando da concretização da prestação de serviço, conquanto o fato gerador do ICMS advém da entrada no estabelecimento de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação destinadas ao uso, consumo ou ativo fixo por empresa inscrita no CCICMS, portanto, contribuinte do imposto, onde se infere ser perfeitamente legal a exigência do diferencial de alíquota das empresas prestadoras de serviços inscritas no CCICMS.

Pois todo adquirente de mercadorias para consumo oriunda de outra unidade da Federação, seja pessoa física ou jurídica, está sujeito a assumir o ônus da carga tributária concernente ao ICMS relativa a toda cadeia de circulação e tributação, ou seja, ao recolhimento do valor relativo a alíquota interna do Estado destinatário.

20. A IMPOSSIBILIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO BRUTO ATRAVÉS DA APLICAÇÃO DA CONTA MERCADORIAS EM EMPRESAS COM CONTABILIDADE REGULAR

Não obstante a incessante elaboração normativa e jurisprudencial decorrentes dos freqüentes e intensos conflitos ocorrentes na relação Fisco/Contribuinte, vislumbra-se muitas questões que ainda originam entendimentos diversos, o que causa grande disceptação no mundo tributário hodierno.

In casu, existe grande controvérsia acerca da possibilidade de aplicação do levantamento da Conta Mercadorias em empresas tributadas com base no lucro presumido, para efeito de imposto de renda, quando mantém escrita contábil regular, onde mister se faz tecermos considerações acerca da matéria com o intuito de esposarmos nosso entendimento.

No caso vertente, é de bom alvitre ressaltarmos que não existem dúvidas quando a empresa é tributada pelo lucro presumido para efeito de imposto de renda e mantém apenas escrita fiscal, onde é uníssono o entendimento de ser correta a aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias nas empresas que não possuem Escrita Contábil regular, sendo o direito de arbitramento da autoridade fiscal, uma prerrogativa da fiscalização de caráter *juris tantum*, nos termos das normas contidas no RICMS/PB.

Destarte, como podemos observar, no momento em que se efetua a fiscalização em empresas com escrita fiscal apenas, o representante fazendário, acostado nos ditames normeadores contidos no RICMS, poderá proceder ao arbitramento do lucro bruto da empresa através do levantamento da Con-

ta Mercadorias, porém, é cediço que se considera sobrestado o arbitramento pela existência de uma contabilidade regular, entendendo-se por regular, aquela que satisfaz as exigências constantes das Resoluções nºs 563/83 e 597/85, do Conselho Federal de Contabilidade.

Perfilhando essa tese, vislumbra-se que no tocante a legislação do Imposto de Renda, as empresas só são obrigadas a manter uma Escrita Contábil, se forem tributadas com base no lucro real, sendo discricionária a manutenção de uma Contabilidade Regular, quando forem tributadas com base no lucro presumido, porém, urge lembrar que caso faça a opção de só manter escrituração fiscal, a lei exige que a mesma mantenha escriturado o livro Caixa, juntamente com as operações bancárias.

Diante dessa premissa, infere-se que o arbitramento do lucro aplicado pelo Fisco estadual ocorre, via de regra, em consequência da empresa não poder demonstrar seu lucro bruto em face da ausência de uma Contabilidade Regular, assim, descabida é a aplicação da Conta Mercadorias em empresas que apresentam seu lucro bruto com fulcro em demonstrações contábeis.

Portanto, rechaçamos a tese de que o art. 643 do RICMS/PB e seus parágrafos acolham em seu texto a possibilidade de que empresas tributadas com base no lucro presumido sejam passíveis da sujeição ao arbitramento do lucro bruto.

Assim, enveredaremos pelo exame exegético do art. 643 e parágrafos, do RICMS/PB, mormente quanto à aplicabilidade dos §§ 3º e 4º do dispositivo retromencionado, haja vista que a análise e a compreensão do problema deve ser cuidadosa, posto que, a avidez do aparelho do Estado para arrecadar, por um lado, e os frágeis procedimentos aplicados pela fiscalização, os quais, quando desprovidos de embasamento técnico que se coadunem as normas que norteiam o ICMS, ocasionam

grandes contendas em virtude dos levantamentos resultantes das respectivas normas serem, a posteriori, considerados apócrifos, ensejando a sucumbência da exação imputada pelo Fisco ao infrator.

Perfilhando essa tese, mister se faz chamarmos a atenção para o fato de ser descabida a disceptação acerca da aplicabilidade da Conta Mercadorias em empresas tributadas com base no lucro presumido, para efeito do Imposto de Renda, que mantenham contabilidade regular, onde vislumbramos na inteligência emergente do art. 643, máxime em seu § 3º que no exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

Neste diapasão, é hialino o texto supra quando explicita que no EXAME DA ESCRITA FISCAL, quando o contribuinte não for tributado pelo lucro real para efeito de Imposto de Renda, será exigido livro Caixa com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

Onde se vislumbra no § 4º que o mesmo assevera que na hipótese do que explicita o § 3º (quando do exame da escrita fiscal das empresas tributadas com o lucro presumido para efeito do IR, será obrigatório o livro Caixa), como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório o levantamento Financeiro e a Conta Mercadorias.

Ora, com a devida vênia, a interpretação que se alcança § 3º, art. 643 do RICMS/PB, reporta-se ao exame a ser efetuado quando o contribuinte mantém apenas a ESCRITA FISCAL (no exame da escrita fiscal de contribuinte tributado pelo lucro presumido para efeito do IR), onde neste caso específico, a própria norma restringe o exame apenas a empresas com escri-

ta fiscal, visto neste caso ser obrigatório ao mesmo manter livro caixa.

Não poderia ser diferente, pois para ser obrigado a manter o livro Caixa, a empresa não poderá manter escrita contábil regular, pois neste caso já existe a conta Caixa, dessa forma, a finalidade da norma tem o sentido de impor as empresas que são tributadas com base no lucro presumido, conforme legislação do IR, a manter livro Caixa, em virtude de manter apenas escrita fiscal.

No caso vertente, vislumbra-se ao se analisar literalmente o § 3º, art. 643 do RICMS/PB, que a interpretação deverá ser restritiva, pois o mesmo em nenhum momento faz alusão ao exame a ser realizado em empresa que mantém escrita contábil, onde o texto é cristalino quando se reporta apenas ao EXAME DA ESCRITA FISCAL, não explicitando em nenhum momento consideração acerca do EXAME DAS ESCRITAS FISCAL E CONTÁBIL, apesar de sabermos que empresas tributadas pelo lucro presumido para efeito do IR têm a discricionariedade de manter contabilidade registrada na Junta Comercial, assim, observa-se que o texto do § 3º se reportou só, e somente só, ao exame a ser realizado na ESCRITA FISCAL.

Neste norte, chega-se à ilação pela literalidade da norma *sub examen* que a aferição a qual o inciso II do § 4º do art. 643 do RICMS/PB se reporta, por restrição, não poderia ser aplicada em empresas com escrita contábil, diferente ao que entendem algumas pessoas, diante disso, a fim de corroborar esse entendimento mister se faz demonstrarmos abaixo com mais clareza a interpretação do § 3º:

No exame da escrita fiscal de contribuinte tributado pelo lucro presumido, para efeito de imposto de renda, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

Já o § 4º do mesmo diploma legal, assim se reporta:

Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório.

Destarte, chegamos à ilação de que na hipótese do exame da escrita fiscal de contribuinte tributado com base no lucro presumido, será aplicado como mecanismo de aferição os incisos I e II do § 4º. Assim não resta dúvida acerca da inaplicabilidade do arbitramento com base na Conta Mercadorias em empresas que mantém Escrita Contábil Regular, apesar de serem tributadas pelo lucro presumido, pois se infere após a exegese da norma que a aferição a qual se reporta o § 4º só se aplica quando do exame da escrita fiscal do contribuinte e não contábil.

Diante dessa premissa, infere-se ser despicienda a contumácia de querer aplicar o arbitramento com base na Conta Mercadorias em empresas que mantenham contabilidade regular, apesar de ser tributada, para efeito de imposto de renda, com base no lucro presumido.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos, que independente da empresa manter apenas escrita fiscal, a Conta Mercadorias, da forma como está delineada no bojo da norma (art. 643, §§ 3º e 4º, incisos I e II do RICMS/Pb), não pode ser aplicada isoladamente.

Pois com a devida *vênia*, verifica-se de chofre ao perscrutar-se o texto da norma retromencionada, que existe uma dependência entre o levantamento da Conta Mercadorias e o Financeiro, pois é hialina a condição sine qua non imposta pela norma contida no inciso II do § 4º, do RICMS/PB, para exigência do imposto, quando assim explicita: devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior.

Destarte, vislumbramos quanto ao procedimento lastreado no art. 643, do RICMS/PB, haver por parte da fiscal-

ização o cometimento de um grave equívoco, pois na interpretação do dispositivo retromencionado, infere-se ser uma condição, para efeito de exigência do imposto, que sejam realizados os dois levantamentos concomitantemente, onde no confronto entre ambos, é que se processa a diferença tributável que será, caso ocorra, exigida através de auto de infração, conforme se vislumbra na exegese da norma in examen.

Ex positis, antes de se vislumbrar se é possível aplicar a Conta Mercadorias em empresas com contabilidade regular, necessário se fazia, a priori, aplicar o levantamento da Conta Mercadoria da forma como está contida na norma, já que na nossa modesta concepção, a aplicação do respectivo levantamento de forma individualizada, como acontece diariamente, enseja um grave vício de procedimento, que tem o condão de tornar o crédito tributário levantado ilícido e incerto.

21. DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Em nossas considerações vamos nos ocupar do exame exegético da incidência do ICMS sobre as importações de mercadorias, máxime no que se refere à base de cálculo, haja vista que a análise e a compreensão do problema deve ser cuidadosa, posto que, a avidez do aparelho do Estado para arrecadar, por um lado, e a resistência de muitos súditos do Estado em cumprir suas obrigações para com a Fazenda Pública, do outro, ocasionam grandes contendas, visto que, constitui ponto pacífico, atualmente, a assertiva a qual a relação de tributação é uma relação jurídica e não uma relação de poder, necessitando o Fisco proceder com bastante cautela para não cobrar o que não lhe pertence.

Perfilhando essa tese, constata-se na prática que determinadas unidades Federativas consideram como despesas aduaneiras, para fim de inclusão na base de cálculo do ICMS, apenas as que se originam do desembaraço aduaneiro, já outras consideram como base de cálculo do ICMS para produtos importados, todas as despesas originárias da aquisição destes produtos, como por exemplo, capatazia, armazenagem, comissão, frete interno, e outras despesas incorridas pelo importador antes do desembaraço, levando assim, ao recebimento de ICMS em quantia bem superior a que teria direito.

In casu, no tocante a base de cálculo do ICMS em relação aos produtos importados, o RICMS/PB é bem claro quanto a sua constituição, conforme a inteligência emergente do art. 14, inciso V, e alíneas, *in verbis*:

Art. 3º -

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

Art. 14 – A base de cálculo do imposto é:

V – na hipótese do inciso IX, do art. 3º, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto n art. 15;

b) imposto de Importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) Imposto sobre Operações de Câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

Pelo exposto, cuidaremos especificamente da interpretação da alínea “e” da norma supratranscrita, haja vista o fato de haver entendimentos diferenciados em relação ao que venha a ser “Despesas aduaneiras”, pois, neste ponto, o legislador foi genérico.

Diante disso, teceremos comentários a fim de dirimir dúvidas acerca do que se entende por despesas aduaneiras, haja vista serem aquelas efetivamente pagas à Repartição Alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria, tais como, diferenças de peso, classificação fiscal e multas por infração.

Observa-se que as despesas supracitadas foram arroladas em caráter exemplificativo, pois, para configurar-se como “aduaneiras”, aquelas despesas devem ser pagas à “Repartição Alfandegária” em decorrência do despacho aduaneiro a ela requerido.

No caso em tela, observa-se que a beneficiária do pagamento das despesas aduaneiras será sempre a Fazenda Nacional, por meio do documento próprio de arrecadação (DARF), anexado aos documentos que instruem o despacho, podendo ainda, o pagamento ocorrer mesmo após o desembaraço da

mercadoria, em decorrência de retificação de dados da operação incluídos na Declaração de Importação – DI, o que se dá por meio da Declaração Complementar de Importação – DCI, hipótese em que esse documento, nos termos do que dispõe o art. 421 e seu parágrafo único do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85), servirá para indicação dos tributos, multas e acréscimos legais decorrentes da retificação.

Diante disso, pode-se concluir que não se configuram como aduaneiras, as despesas de capatazia, armazenagem, comissões, frete interno e outras, ainda que incorridas pelo importador antes do desembarço, sendo certo que nenhuma delas encontra-se demonstrada na Declaração de Impostação – DI ou Declaração Complementar de Importação – DCI, mesmo porque, tal entendimento é lógico, posto que, se interpretarmos literalmente o que vem a ser “ADUANA”, veremos que é a mesma coisa de “ALFÂNDEGA”, ou seja, uma Repartição Pública encarregada de vistoriar a bagagem e as mercadorias em trânsito, e cobrar os correspondentes direitos de entrada e saída, posto que, se as despesas supracitadas não são pagas na Alfândega através de DARF, é porque não são despesas aduaneiras.

Perfilhando esta tese, infere-se ser cediço que despesas aduaneiras são aquelas pagas à Repartição Aduaneira, já que as demais despesas não podem ser consideradas como aduaneiras, haja vista serem acordadas e pagas diretamente ao prestador do serviço, assim sendo, ao serem incluídas indevidamente na base de cálculo do ICMS nos casos de mercadorias importadas, estariam majorando indevidamente a base de cálculo do imposto, coisa que a legislação não permite.

Com a devida vênia, chega-se à ilação de que as despesas para serem denominadas de “aduanearias”, têm de ser pagas na alfândega através de DARF, diante disso, constata-se que as despesas que não forem pagas através da guia retrocitada, não

podem ser consideradas como “DESPESAS ADUANEIRAS”, daí a conclusão de que as despesas de armazenagem, capatazia e outras, não podem ser incluídas na base de cálculo para o pagamento do ICMS, sob pena da exação ser impugnada.

Urge também ressaltar, que em relação ao Adicional sobre o Frete para a renovação da Marinha Mercante – AFRMN, conquanto se configure como sendo uma contribuição parafiscal, recolhida aos cofres da União não tem, em hipótese alguma, caráter aduaneiro, uma vez que é devido pela empresa de navegação, quando de qualquer entrada no porto de descarga, visto ser calculado sobre o frete na navegação de longo curso, na navegação fluvial, lacustre e de cabotagem, entendida esta última como sendo a ligação que tem origem e destino um porto brasileiro.

No caso em tela, a fim de ratificar o nosso entendimento, mister se faz transcrevermos abaixo diversas decisões de tribunais e órgãos administrativos de julgamento de vários entes federados, vejamos:

Superior Tribunal de Justiça

Acórdão: RESP. 41199/SP (930033977)

EMENTA – Tributário. ICM. Fato Gerador. Momento da Exigibilidade do Tributo.

O princípio da estrita legalidade impõe que a lei instituidora do tributo descreva o fato jurídico e os demais requisitos prescritores da relação obrigacional. A enumeração constante do Decreto nº 17.727, de 1981 (art. 27, § 10) é taxativa, entendendo-se como despesas aduaneiras, a diferença de peso, classificação fiscal e multas por infrações. A inclusão de outros valores implicaria, “ipsis facto”, na alteração da base de cálculo do ICM, tornado mais oneroso o tributo sem a expressa previsão legal. O ICM tem como fato gerador a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior (pelo

titular do estabelecimento). À Fazenda é defeso a escolha de outro momento para a conversão da taxa de câmbio (em cruzeiros), senão o correspondente a fato gerador. Recurso improvido, Decisão indisplicante.

Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. (Superior Tribunal de Justiça, DJ 12/12/1994, pg. 34324).

AI SF 005.00087/96-2 (TATE 12646/96-2) Acórdão 1389/96 (2) 1º TJ.

EMENTA: ICMS. Despesas Aduaneiras. Valores pagos à Infraero a título de armazenagem não constituem em despesas aduaneiras. Auto improcedente. A 1º TJ/TATE, em julgamento de processo por competência originária, nos termos da Lei 11.289/95, considerando que, o que caracteriza uma despesa como aduaneira não é apenas o fato de ela ser paga antes do desembarço da mercadoria, mas também o fato de ela ser para efetivamente à repartição alfandegária (art. 14, § 11 do RICMS); considerando que a repartição alfandegária, ou ADUANA, é a repartição oficial a que se atribui a função de aplicar as leis referentes à importação e exportação de mercadorias, considerando que a Infraero, a quem foram pagas as despesas de armazenagem, não é repartição alfandegária; considerando que a denúncia descrita na inicial não foi comprovada, acorda por unanimidade de votos, em julgar improcedente o Auto acima indicado. Reexame Necessário não cabível, por força do Decreto 18845/95.

(In Ementário do ICMS – PE, Moisés Chahade Filho, Editora Nossa Livraria, Recife, 1997, ementa 469, pag. 182).

Assim, urge ressaltarmos ser esse entendimento também já pacífico e uníssono nas instâncias administrativa de julgamentos da Paraíba, a exemplo de decisão proferida no Conselho de Recursos Fiscais, cujo Acórdão transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

DESPESAS ADUANEIRAS – Iliquidez do Crédito Tributário –

Nulidade

A certeza, por si só, não atesta a liquidez do crédito tributário. A certeza diz respeito à existência de direito em si mesmo, enquanto a liquidez indica o “quantum”, a aferição matemática do montante da dívida. “In casu”, a falta de solidez do crédito se deu em virtude da inclusão de diversas despesas como aduaneiras, visto ser cediço, conforme jurisprudência dominante, que as despesas aduaneiras são aquelas que efetivamente são pagas à Repartição Alfandegária, por meio de DARF, tendo a Fazenda Nacional como beneficiária.

RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PROVIDOS

Processo nº CRFJ-284/2000

Acórdão nº 6.077/2000 – Decisão unânime de 01-12-2000

In fine, chega-se a ilação após as considerações tecidas que a exigência do ICMS quando da importação de mercadorias deve ser realizada com bastante cautela, para não se incluir na base de cálculo despesas que tenham o condão de majorar indevidamente a mesma e que não se caracterizam como despesas aduaneiras, de acordo com a própria interpretação do que seja aduana.

22. O LEVANTAMENTO FINANCEIRO COMO FORMA DE AFERIÇÃO NA AUDITORIA REALIZADA NAS EMPRESAS E SEUS ASPECTOS INTRÍNSECOS

Nos dias atuais, a fiscalização estadual se utiliza de diversos tipos de levantamentos com a finalidade precípua de aferir a regularidade do recolhimento do ICMS nas empresas comerciais, e dentre os mais utilizados encontramos o levantamento Financeiro, o qual deve ser utilizado como opção de levantamento de Caixa, sendo recomendado, primordialmente, para os casos de inexistência de escrituração contábil quando a empresa é optante pelo lucro presumido e não mantiver escriturado livro Caixa ou existência de escrituração contábil de-fasada.

In casu, tal técnica se aplica quando as auditorias nas empresas se tornam muitas vezes prejudicadas por falta de uma maior amplitude de informações inerentes às suas atividades, mormente quanto ao fluxo financeiro, ficando o Fisco limitado e restrito apenas às informações fiscais, impossibilitado, portanto, de acompanhar as mutações patrimoniais e financeiras sofridas no decurso do exercício financeiro do contribuinte.

Diante disso, a fiscalização tem a discricionariedade de optar por qualquer procedimento que esteja legalmente ao seu alcance, e no caso em tela, a opção geralmente é feita pelo levantamento Financeiro, posto que neste levantamento, quando as informações são devidamente coletadas, isto tanto de forma endógenas (fornecidas pela própria empresa), como exógenas (conseguidas através de pesquisas em fontes fora da empresa), pode-se perfeitamente acusar omissões de vendas, haja vista que as despesas deverão ser inferiores às disponibilidades, sob

pena da ilação de que houve pagamento com recursos extra-caixa, conforme reza o disciplinamento contido no parágrafo único do art. 646, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou in-existentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão da saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Dessa forma, com lastro na presunção legal de que houve omissão de saídas, enquadra-se o ilícito praticado na inteligência emergente do art. 158, inciso I, art. 160, inciso I, ambos do RICMS/PB.

Perfilhando essa tese, vislumbra-se que o levantamento Financeiro se reporta ao confronto entre receitas e despesas efetuadas no exercício, com a finalidade de demonstrar que o contribuinte se utilizou de recursos em volume superior às suas disponibilidades financeiras, possibilitando a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, traduzida em vendas não registradas.

Assim, em um levantamento Financeiro, de um lado se discrimina as receitas auferidas no exercício, ou seja, todo numerário que efetivamente adentrou na empresa, outrossim, por outro lado, consideram-se todas as despesas efetivamente realizadas, onde em ambas as rubricas devem ser levado em conta o regime de caixa, o qual considera apenas as entradas e

saídas efetivas de numerários durante o exercício.

Dessa forma, mister se faz demonstramos as rubricas mais utilizadas na coluna de despesas, conforme se observa abaixo:

Compras de mercadorias no exercício

(-) Duplicatas a pagar do exercício

Duplicatas Pagas exercício anterior

Despesas de Condomínio

Despesas Tributárias

Despesas com Honorários e Retiradas

Despesa Água/Luz/Telefone

Despesas Sociais e Trabalhistas

Outras Despesas

Fretes e Carretos

Saldo Final de Bancos

Saldo Final de Caixa

Bem como as rubricas de receitas, conforme infracitado:

Receita de vendas

(-) Duplicatas a receber do Exercício

Empréstimos bancários

Rendimentos de aplic. Financeiras

Integralização de Capital no exercício

Vendas de móveis e utensílios

Receita de serviços prestados

Outras Receitas

S.Inicial de Banco exercício anterior

S.Inicial de Banco exercício anterior

Onde se perquire que a coluna de receitas é composta de todas as entradas de numerário, acrescida do saldo inicial

de caixa e banco, ou seja, toda disponibilidade a disposição da empresa no exercício.

Já a coluna de despesa é composta de todo o numerário desembolsado pela empresa durante o período, acrescido do saldo final de caixa e banco, pois não poderia ser diferente, haja vista que todo o recurso que adentrou na empresa, juntamente com o que já existia no caixa e banco, foram aplicados em pagamentos durante o exercício, sendo o saldo remanescente, após os desembolsos efetuados, lançados como saldo final de caixa e banco.

Assim, infere-se que o saldo final de caixa e banco deve conter o numerário que estava a disposição da empresa, excluídos os desembolsos efetuados, onde se chega à ilação de que as colunas de receita e despesa devem, em regra, caso o levantamento tenha sido efetuado dentro da boa técnica e a empresa tenha efetuado suas operações dentro das normas que norteiam o ICMS, ser sempre iguais, conforme se observa na equação abaixo:

Receita	Despesa
S. inicial Caixa/Banco	Despesas diversas
Receitas diversas	S. final de Caixa/Banco
=	=

Todavia, quando o levantamento Financeiro apresenta o valor das despesas maior que das receitas ou o contrário, tal fato representa uma anomalia, a qual deve ser investigada com o objetivo de se verificar se houve erro na realização do levantamento ou se houve repercussão tributária concernente ao recolhimento do ICMS através de pagamento realizado com receita marginal ou suprimento ilegal de caixa.

Perfilhando essa tese, mister se faz enveredarmos pelos meandros desta técnica com o objetivo de mostrarmos a com-

plexidade e a legalidade com que a mesma se reveste.

Nesse norte, é de bom alvitre ressaltarmos que o respectivo levantamento deve ser realizado com base no manuseio da documentação da empresa, haja vista que sendo o mesmo realizado tomando como parâmetro uma empresa que mantenha escrita contábil regular ou sendo a mesma optante pelo lucro presumido, mantenha livro caixa/banco devidamente escriturado, sendo constatado que houve despesas em maior monta que as receitas, tal fato se evidencia em virtude de ter sido alocado na coluna de despesas pagamentos constatados pela fiscalização e não lançados na conta caixa e ou livro Caixa, o que enseja a caracterização de pagamento realizado com receita marginal (extracaixa), resultando na constatação, através do levantamento Financeiro, de “déficit” (Despesa maior que as receita).

Pois o surgimento de despesas maior que as receitas só pode ocorrer se houver a constatação de documentos não lançados na conta e/ou livro caixa/banco, ou o expurgo de receitas ilegais da respectiva conta/livro (suprimento ilegal de caixa), pois não poderia ser diferente, já que a empresa deve manter a escrituração do caixa/banco com todos os lançamentos efetuados de entrada e saídas de numerário, assim, se a conta ou livro caixa/banco mantém um saldo devedor no final do período, não teria como o levantamento Financeiro apresentar “déficit”, a menos, como foi dito, que esteja errado o levantamento ou que o fazendário tenha encontrado pagamentos não contabilizados.

Partindo dessa premissa e considerando que em regra deve haver uma igualdade no confronto entre as colunas de receita e despesa, observa-se que o Fiscal tem que se ater ao manuseio da documentação em confronto com o lançamento efetuado na conta ou livro caixa/banco, pois o déficit encontrado, se for originado de pagamento a descoberto, tem que

está lastreado em documentação que comprove tal fato, já que até prova em contrário, o saldo de caixa/banco é considerado correto.

Diante disso, observa-se na prática reiterada, que muitos dos levantamentos Financeiros são efetuados em empresas que mantêm contabilidade regular, ou quando optante pelo lucro presumido, livro caixa, e apresentam déficit no financeiro realizado, porém, o saldo do caixa/banco apresenta-se devedor.

Ora, com a devida vênia, não se tem como acolher a tese de o financeiro apresentar déficit, estando o caixa/banco apresentando saldo final devedor, pois é cediço que tal fato só pode se originar de duas razões, quais sejam:

- *Constatação de documentos concernentes a pagamentos não contabilizados no caixa/banco;*
- *Glosa de receitas ilegais contabilizadas no caixa.*

Assim, com exceção dos fatos supramencionados, qualquer déficit constatado no financeiro cujo saldo final do caixa/banco se apresente devedor, caracteriza erro na feitura do levantamento, fazendo-se necessário para a comprovação da diferença negativa verificada no levantamento Financeiro que se prove através de documentação acostada aos autos que houve um dos fatos suscitados, sob pena da caracterização da iliquidez e incerteza do crédito tributário levantado, em virtude da fragilidade com que se reveste o levantamento realizado.

Outrossim, quando o levantamento Financeiro apresenta “disponibilidade” superior ao saldo de caixa/banco, tal fato resulta de duas situações, quais sejam:

- *Foram constatadas receitas não contabilizadas no caixa/banco;*
- *Não foram consideradas pela fiscalização todas as despesas*

efetuadas pela empresa.

Ora, não poderia ser diferente, pois se existe saldo final de caixa/banco devedor, e sabendo que o levantamento Financeiro é realizado pelo confronto entre receitas e despesas, onde o saldo inicial de caixa/banco, acrescido das receitas auferidas no exercício, subtraídos os desembolsos efetuados, deve resultar exatamente no saldo final de caixa/banco, que seria os recursos que sobraram após os desembolsos efetuados.

Destarte, existindo saldo final de caixa/banco, não se tem que se falar em disponibilidade resultante do levantamento Financeiro, pois com exceção dos fatos suscitados acima, qualquer disponibilidade resultante do financeiro advém de erro na feitura do mesmo pelo fazendário, onde a disponibilidade encontrada é apócrifa.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que existem no universo fiscal tributário opiniões equivocadas de que as “disponibilidades” verificadas no levantamento Financeiro realizado, devem ser transferidas como saldo inicial de caixa/banco do próximo exercício.

Ora, rendo aos que pensam dessa forma o tributo do meu respeitável apreço e a consideração que indiscutivelmente merecem, mas peço vênica para discordar desse entendimento, por entender que, com exceção do fato de ter sido constatada receitas não contabilizadas, a “disponibilidade” verificada advém de erro na feitura do procedimento, onde no caso vertente o autor não deve ter considerada todas as despesas ou considerou receitas ilegais, pois tal disponibilidade só se explica desta forma, já que matematicamente se comprova que o saldo final de caixa/banco contém a disponibilidade da empresa para o próximo exercício, sendo qualquer outra disponibilidade considerada irreal.

Dessa forma, a permanecer a contumácia de querer

transferir para o próximo exercício a disponibilidade resultante do levantamento Financeiro diante da existência de saldo final de caixa/banco, tal fato ensejará prejuízo à Fazenda estadual, já que estar-se-á transferindo para o próximo exercício apenas um saldo escritural, irreal e apócrifo, que irá suprir o caixa da empresa indevidamente.

Outrossim, quando a empresa não mantém contabilidade regular ou quando optante, livro caixa, a legislação é hialina quando impõe a obrigação de se considerar os saldos iniciais e finais de caixa/banco como “zero”, assim, nestes casos, quando da feitura do levantamento resultar disponibilidade, também não se deve transportar a disponibilidade constatada sob pena de também estar-se-á transferindo para o próximo exercício um saldo fictício.

In fine, vislumbra-se das considerações tecidas, que o levantamento Financeiro não passa de uma igualdade matemática, onde existe o confronto das receitas e despesas, considerando os saldos iniciais e finais de caixa/banco, onde o resultado da soma das colunas de receita e despesa devem, em regra, conter valores iguais, provando assim o procedimento lícito efetuado pela empresa no exercício, porém, sendo observada qualquer diferença dos valores resultando da soma das colunas, tal fato enseja indício de procedimento ilícito realizado pela empresa ou erro na feitura do levantamento, sendo condição sine qua non para a liquidez e certeza do crédito tributário a ser exigido, que se faça uma análise meticulosa do fato com o objetivo precípuo de comprovar se houve realmente repercussão tributária resultante de pagamento com receita marginal (extra-caixa) ou apenas a feitura de um levantamento contendo vício.

23. A EQUIVOCADA APLICAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE QUANDO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LEVANTADO

Na labuta diária das pessoas que lidam com a arrecadação de impostos e sua legislação complexa, surgem diversos entendimentos ou procedimentos que estão à margem da legislação, os quais necessitam ser analisados com mais cautela para que não sejam deletérios ao Erário estadual e, máxime ao contribuinte.

No caso vertente, vislumbra-se na prática reiterada que vários auditores fiscais, bem como os próprios órgãos de julgamento administrativo aplicam a denominada “PROPORCIONALIDADE” quando do levantamento e julgamento do crédito tributário, onde tal procedimento consiste na glosa, do valor do crédito tributário levantado, do percentual concernente às mercadorias isentas e não tributadas adquiridas pela empresa, ou seja, calcula-se o percentual das entradas de mercadorias não tributadas destinadas à comercialização, de posse dessa informação, o auditor após a auditoria, quando da lavratura do auto de infração com base na delação de omissão de vendas, exclui do valor levantado, o percentual encontrado relativo às mercadorias isentas e não tributadas adquiridas, lastreado na tese de que no lançamento de omissão de saídas efetuado poderia estar inclusa as saídas não tributadas.

Ora, é cediço que a justiça fiscal tem que ser aplicada a qualquer custo, onde não só o auditor fiscal tem que zelar pela licitude do lançamento por ele efetuado, como também as instâncias administrativas de julgamentos têm suas pilastras centradas na aplicação da legalidade, pois foram criadas pela

administração pública com o intuito precípua de controle dos atos administrativos, tendo como objetivo principal rever seus próprios atos para que se enquadrem todos dentro do princípio da estrita legalidade.

Todavia, urge ressaltarmos que a justiça fiscal tem como fundamento básico o equilíbrio das decisões, onde as mesmas não podem trazer prejuízo nem para o contribuinte nem para a Fazenda estadual. Visto que determinados procedimentos efetuados na ânsia da aplicação da tão almejada justiça, podem trazer graves prejuízos aos cofres públicos, assim como beneficiar contribuintes inescrupulosos que tentam a todo custo surrupiar a sociedade através da sonegação fiscal.

Perfilhando essa tese, tanto o auditor como os órgãos de julgamento devem ter a maior acuidade antes de isentar o contribuinte de parte do crédito tributário levantado através de lançamento de ofício, com base na delação de omissão de saídas, fulcrando-se apenas na tese da “PROPORCIONALIDADE”.

Assim, para melhor explicitarmos nosso entendimento mister se faz tecermos algumas considerações acerca da figura do lançamento.

Neste norte é de bom alvitre lembrar que os lançamentos em matéria tributária estão previstos no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, em seus arts. 147 usque 150, sob a licença constitucional do art. 146, inciso III, alínea “b”, sendo mister ressaltar que o CTN foi recepcionado como Lei Complementar *ratione materiae*, pela Constituição Federal de 1988.

In casu, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sendo o lançamento uma norma de relação individual e concreta entre a Fazenda Pública, na qualidade de titular do crédito tributário e o sujeito passivo a quem obriga a suportar o ônus tributário, dessa forma, sendo constatada a infração de omissão de saídas através da aplicação de levantamentos fiscais, a exemplo do levantamento Financeiro, o qual demonstra hi-alinamente, quando as despesas são superiores as receitas, que houve pagamentos efetuados com receitas oriundas de vendas sonegadas, entendimento este albergado no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, cabe ao auditor o levantamento do crédito tributário “in totum”, sem a aplicação da proporcionalidade.

Visto neste caso específico, já que a acusação de omissão de saídas foi fundamentada na presunção legal contida na norma retromencionada, a qual se trata de uma presunção “juris tantum”, ou seja, a qual cabe prova em contrário, o ônus da prova se inverte para o acusado comprovar, através de prova material, que não houve a omissão de vendas, ou mesmo que tal omissão se deu em virtude de saídas de mercadorias isentas e não tributadas sem documento fiscal.

Dessa forma, o crédito tributário levantado em decorrência de lançamento com base na presunção de omissão de saídas só pode ser submetido a aplicação da proporcionalidade, mediante prova inequívoca por parte do sujeito passivo.

Sendo defeso a não exigência, em sua totalidade, de crédito tributário constatado, com fulcro apenas na tese da proporcionalidade, pois é sabido que a atividade tributária é uma atividade plenamente vinculada a lei, ou seja, atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir.

A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir.

Estabelece, além, disso, o momento, vale dizer, o quando agir, não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

Neste diapasão, explicita o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal e subjetivo o campo de indeterminação normativa, devendo buscar realizar em cada caso a finalidade da lei, nada fica a critério da autoridade administrativa no caso em que a lei contenha indeterminações, pois devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

Neste raciocínio, infere-se que quando do lançamento para se levantar o crédito tributário, não caberia a aplicação da proporcionalidade por parte do auditor e, mormente por parte dos órgãos julgadores, sem que haja uma prova material com valor probante suficiente para comprovar que foram efetuadas saídas de mercadorias isentas e não tributadas sem a emissão de documento fiscal, pois na ausência desta prova, a omissão de venda constatada, principalmente, através do levantamento Financeiro, tem que ser levantada como se apresenta.

Pois a permanecer a contumácia de aplicar-se a denominada proporcionalidade, sem base em prova material, tal fato pode está beneficiando contribuintes inescrupulosos que se aproveitam desse beneplácito para burlar a fiscalização, pois vejamos o seguinte: Imaginemos uma empresa que dos 100% dos seus produtos comercializados, 50% sejam isentos ou não tributados, assim, imaginamos que ela tenha adquirido 100 caixas concernentes a dois tipos de produtos, quais sejam : “X” e “Y”, sendo o primeiro isento e o segundo tributado.

Na hora da venda, a mesma que tinha a obrigação de emitir notas fiscais de todas as saídas, apenas emite a respectiva nota fiscal dos produtos isentos (X), outrossim, quando das vendas do produto (Y), os quais estão sujeitos à tributação, a mesma não emite nota alguma, sonogando assim o imposto que incide sobre a venda.

No final do período o auditor fiscal efetuou um levantamento Financeiro e constatou um déficit, que caracteriza a presunção legal de que houve omissão de saídas (parágrafo único do 646 do RICMS/PB), diante disso, ao efetuar o lançamento e levantar o crédito tributário, verificou, a título exemplificativo, que o valor da omissão de saídas se reportava a R\$ 500,00, assim, quando o mesmo procedeu uma análise nas aquisições de mercadorias, verificou que das compras efetuadas, 50% se tratava de mercadorias isentas e não tributadas, dessa forma, o auditor, conforme a prática reiterada, aplicou a famigerada “PROPORCIONALIDADE”, ou seja, na hora de lavrar o auto de infração com o crédito tributário exigido tomando por base de cálculo o valor de R\$ 500,00, utilizou apenas como base de cálculo R\$ 250,00, diante da aplicação da proporcionalidade de 50% concernente à aquisição de mercadorias isentas e não tributadas.

Neste exemplo, fica claro que a empresa sonogou o equivalente a 100% do imposto devido nas suas vendas, já que os 50% das mercadorias que deveriam ter suas saídas tributadas foram vendidas sem pagamento do imposto, e quando o Fisco, através do levantamento Financeiro efetuado constatou a sonogação, na hora de levantar o valor sonogado, com lastro na proporcionalidade, exigiu apenas a metade (50%) do valor sonogado, beneficiando a empresa sonogada com a exigência de parte do crédito tributário levantado, procedimento este deletério aos cofres estadual.

No caso em tela, para melhor demonstrarmos, mister

se faz passarmos da teoria supra para a prática através de uma simulação utilizando valores, conforme infracitado:

Entradas Mercadorias: 100 Cx (Prod. X e Y)

Sendo:

“y” => 50 Caixas sujeitas à tributação.

“x” => 50 Caixas isentas.

Valor das compras “x” e “y” => 800,00

Vendas de “y” não registrada => 500,00

Vendas de “x” registradas => 500,00

Todas as mercadorias foram vendidas a R\$ 10,00, só que “Y” foram vendidas sem NF.

-Levantamento Financeiro-

RECEITA

Vendas ...R\$ 500,00

DESPESA

Compras R\$ 800,00

Omissão de Saídas => R\$ 300,00

Omissão de Saídas=> 300,00

Proporcionalidade..50%.....=> (150,00)

Base de Cálculo do ICMS. ...=> 150,00

Diante dos cálculos supra, chegamos à ilação de que apesar da empresa ter vendido todos os produtos tributados “y” sem nota fiscal, na hora da exigência do imposto, a base de cálculo foi reduzida, vale frisarmos, sem a apresentação de qualquer prova por parte do contribuinte, em 50%, com base na proporcionalidade, tendo tal procedimento ensejado a não

recuperação do imposto sonegado no percentual de 50%, beneficiando assim a empresa que estrategicamente burlou o Fisco estadual e, mormente os órgãos de julgamento.

Destarte, está hialinamente demonstrado que a aplicação da proporcionalidade sem que seja lastreada em provas materiais é um procedimento equivocado e que deve ser banido da prática diária dos órgãos julgadores e dos procedimentos de fiscalização, pois como ficou provado, a empresa que trabalha com mercadorias não tributadas, podem perfeitamente manipular suas saídas com o intuito precípua de apenas emitir notas fiscais das mercadorias não tributadas, sonegando as tributadas, em virtude de saberem que quando do levantamento do crédito tributário por omissão de saídas, será beneficiada sem que necessite apresentar provas, com a exclusão do valor exigido, do percentual relativo as suas entradas não tributadas, fato este que no nosso singelo entendimento, não se trata da aplicação da justiça fiscal, e sim, do incentivo a sonegação, ensejando prejuízos para aquelas empresas que pagam seus impostos em dia e para a sociedade como um todo.

Dessa forma, com o intuito de aplicarmos a tão almejada justiça fiscal, a qual é lastreada no bom senso e no equilíbrio das decisões, deve ser aplicada a “PROPORCIONALIDADE” apenas com lastro em provas materiais de que houve saídas de mercadorias não tributadas sem documentação fiscal, sendo despicienda a redução do crédito tributário sem prova material que a ampare.

24. A LEGALIDADE OU ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DAS DESPESAS QUANDO DA APLICAÇÃO DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO

Várias questões ligadas aos procedimentos de auditoria afligem diariamente tanto os responsáveis pela fiscalização quanto as empresas submetidas à aferição do recolhimento do imposto através da aplicabilidade de diversos levantamentos, dentre eles, chamamos a atenção para o levantamento Financeiro.

Ab initio, vislumbramos que esse levantamento deve ser utilizado como opção de levantamento de caixa, sendo recomendado, primordialmente, para os casos de inexistência de escrituração contábil, no caso da empresa ser optante pelo lucro presumido e não manter escriturado livro caixa ou existência de escrituração contábil defasada.

In casu, essa técnica se aplica quando as auditorias nas empresas se tornam muitas vezes prejudicadas por falta de uma maior amplitude de informações inerentes às suas atividades, ficando o Fisco limitado e restrito apenas às informações fiscais, impossibilitado, portanto, de acompanhar as mudanças patrimoniais sofridas no decurso do exercício financeiro do contribuinte.

Diante disso, a fiscalização tem a discricionariedade de optar por qualquer procedimento que esteja legalmente ao seu alcance, e no caso em tela, a opção geralmente é feita pelo levantamento Financeiro, posto que neste levantamento, quando as informações são devidamente coletadas, isto tanto de forma endógenas (*fornecidas pela própria empresa*), como exógenas (*conseguidas através de pesquisas em fontes fora da empresa*),

pode-se perfeitamente acusar omissões de vendas, haja vista que as despesas deverão ser inferiores às disponibilidades, sob pena da ilação de que houve pagamento com recursos extra-caixa, oriundo de vendas pretéritas sonegas, ensejando a presunção legal de omissão de vendas, conforme reza o disciplinamento contido na maioria das leis do ICMS dos entes federativos, no caso da Paraíba, a norma é emanada dos §§ 8º e 9º do art. 3º, da Lei nº 6.379/96/PB, in verbis.

*Art. 3º.
§ 8º. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou in-existent, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão da saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da impropriedade da presunção.*

9º. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Perfilhando esse entendimento, vislumbra-se que o levantamento Financeiro se reporta ao confronto de receitas e despesas efetuado no exercício, com a finalidade de demonstrar que o contribuinte se utilizou de recursos em volume superior às suas disponibilidades financeiras, possibilitando a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, traduzida em vendas não registradas.

Assim, em um levantamento Financeiro, de um lado se discrimina as receitas auferidas no exercício, ou seja, todo numerário que efetivamente adentrou na empresa, outrossim,

por outro lado, consideram-se todas as despesas efetivamente realizadas, onde em ambas as rubricas devem ser levado em conta o regime de caixa, o qual considera apenas as entradas e saídas efetivas de numerários durante o exercício.

Portanto, perquire-se que a coluna de receitas é composta de todas as entradas de numerário, acrescida do saldo inicial de caixa e banco, ou seja, toda disponibilidade a disposição da empresa no exercício.

Já a coluna de despesa é composta de todo o numerário desembolsado pela empresa durante o período, acrescida do saldo final de caixa e banco, pois não poderia ser diferente, haja vista que todo o recurso que adentrou na empresa, juntamente com o que já existia no caixa e banco, foram aplicados em pagamentos durante o exercício, sendo o saldo remanescente, após os desembolsos efetuados, lançados como saldo final de caixa e banco.

Neste diapasão, infere-se que o saldo final de caixa e banco deve conter o numerário que estava a disposição da empresa, excluídos os desembolsos efetuados, onde se chega à ilação de que as colunas de receita e despesa devem em regra, caso o levantamento tenha sido efetuado dentro da boa técnica e a empresa tenha efetuado suas operações dentro das normas que norteiam o ICMS, apresentar uma equivalência de valores.

Todavia, apesar da hialina facilidade com que se apresenta a aplicação desta técnica de aferição, vislumbramos que a ocorrência da disceptação se opera quando as empresas se negam a apresentar os livros e documentos fiscais solicitados pelo auditor, mormente quando da fiscalização para efeito de baixa, com o intuito de tentar dificultar a ação dos auditores na tentativa de recuperar o imposto possivelmente sonogado.

No caso em tela, vislumbra-se que a negativa do contribuinte em apresentar os livros solicitados pelo auditor não apresenta amparo legal algum, conforme se depreende na nor-

ma do CTN *in verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Entendimento este subsidiariamente ratificado pelo Código Civil em seus arts. 1191 *usque* 1193, porém, tal procedimento se torna um tanto moroso, diante da necessidade de solicitação judicial, dessa forma, vários auditores ao aplicarem o levantamento Financeiro, quando a empresa não apresenta os livros fiscais/contábeis, utilizam-se da figura do arbitramento para efetuar a alocação de valores concernentes às despesas.

Ora, é de bom alvitre ressaltarmos que o entendimento acerca desse procedimento nos dias atuais é totalmente desabonador, já que os órgãos de julgamentos administrativo, em regra, não consideram legítimo e legal o arbitramento das despesas, tomando por lastro a tese de que o crédito tributário resultante da diferença verificada estaria ilíquido e incerto.

In casu, rendo aos que se arrimam em tal tese o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que, indiscutivelmente, merecem, mas peço vênua para não corroborar esse entendimento, conforme passarei a expor.

No caso vertente, vislumbro que a contumácia em permanecer esse posicionamento fará com que determinados contribuintes inescrupulosos continuem a zombar da fiscalização

se negando a apresentar os livros fiscais/contábeis quando solicitados pelo auditor, sendo esta atitude, conforme se vislumbra hodiernamente, passível apenas de multa por embaraço, já que para eles é mais vantajoso assumir o ônus da multa por embaraço a prestar contas ao Fisco sobre uma possível sonegação.

Partindo dessa premissa, mister se faz ressaltarmos que não estamos aqui defendendo a arbitrariedade por parte da Fazenda estadual, estamos tentando, isso sim, aplicar a justiça fiscal, diante do grande prejuízo que estes contribuintes trazem aos cofres públicos e a sociedade como um todo, máxime aqueles contribuintes que labutam diariamente pagando seus impostos em dia.

Destarte, vislumbramos ser perfeitamente possível, diante da negativa do contribuinte em apresentar os livros para a realização da auditoria, efetuar o arbitramento das despesas, quando da aplicação do levantamento Financeiro, pois não se concebe que o contribuinte se negue a apresentar documentos concernentes às despesas, prejudicando a aferição da regularidade tributária da empresa e continuem impune, mormente aquelas despesas que são de primordial importância para manutenção das operações da empresa.

Posto que, urge ressaltar o fato de não estarmos aqui tentando inovar a forma de fiscalização com a utilização de procedimentos arbitrários, pois é de bom alvitre lembrar que a figura do arbitramento já se faz presente nas legislações de vários entes Federativos, mormente na Paraíba, já que ao perscrutarmos os meandros das técnicas aplicadas vislumbramos ser legítimo e legal o arbitramento das receitas, a exemplo do que acontece na aplicação da técnica denominada de levantamento da Conta Mercadorias, onde acontece o arbitramento da receita da empresa obtida com a aplicação do percentual de 30% sobre o CMV, assim como se verifica ser perfeitamente legítima a aplicação do arbitramento quando se flagra merca-

dorias sendo transportadas sem documento fiscal, assim, surge o questionamento, porque não seria legítimo arbitrar as despesas no levantamento Financeiro quando da negativa da empresa em apresentar a documentação correlata?

Visto que o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 148, explicita com nítida clareza a faculdade de se arbitrar, conforme se abebera da norma infracitada:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Diante da exegese da norma supra, infere-se ser perfeitamente possível se arbitrar os valores concernentes aos atos jurídicos praticados, diante da omissão do contribuinte em fornecer os livros fiscais/contábeis com os lançamentos de tais operações. Onde se vislumbra ser o pagamento de água, energia, telefone, assim como de honorários e pró-labore, até que se prove o contrário, atos jurídicos lícitos. Dessa forma, não sendo fornecidos os valores retromencionados pela empresa, diante de solicitação da Fazenda, como a empresa é detentora de toda a documentação fiscal, caberia o arbitramento dos valores das despesas e a avaliação contraditória a ser efetuada no devido processo legal, ou seja, durante a impugnação.

Assim, é bom que se diga que a referência que é feita na norma supratranscrita aos critérios preço e valor é genérica e exemplificativa, permitindo trazer para dentro da abrangência da norma outros critérios igualmente arbitráveis, como a

renda, o lucro, o faturamento, a receita bruta e, porque não, as despesas.

Pois com efeito, não existe razoabilidade em enclausurar a norma taxativamente ao conceito de preço e valor, quando transparece com clareza que o seu principal intuito é o de disciplinar o arbitramento de valores que estão a disposição da empresa, e por omissão e/ou má-fé, não são apresentados a fiscalização após solicitação.

Destarte, mister se faz ressaltar que havendo contestação dos valores das despesas arbitradas, caberá avaliação contraditória por parte dos órgãos julgadores, posto que, como o arbitramento é unilateral, caberá a empresa apresentar provas materiais que consignem o valor correto das despesas ou até mesmo, provar que determinada despesa não houve, sob pena de prevalecer o valor arbitrado, já que é a empresa que detém toda a documentação fiscal, ficando a seu critério apresentar os valores que ela considere corretos.

Porém, vale ressaltar que não seriam quaisquer despesas que poderiam se arbitradas, já que o arbitramento não poderia ser aleatório, posto que a condição sine qua non para a efetivação do arbitramento teria como norte a satisfação de determinados requisitos e de critérios técnicos a serem respeitados pela fiscalização no momento de arbitrar, quais sejam:

-As despesas a serem arbitradas seriam aquelas indispensáveis a manutenção das atividades operacionais da empresa, a exemplo, de Energia, Água, Telefone, Honorários de contador, Pró-labore, aluguel, caso o prédio seja alugado e outras;

-O valor arbitrado deve tomar como lastro os valores mínimos exigidos nas legislações específicas, a exemplo do salário mínimo para o caso de honorário e pró-labore, assim como as demais despesas seriam arbitradas com lastro em empresas cujas ativi-

dades são homólogas.

Assim, vislumbramos que o instituto do arbitramento é muito utilizado pela Receita Federal diante da omissão do contribuinte em fornecer informação das suas operações, porque não poderíamos passar a proceder de forma homóloga, até mesmo com a inclusão na Lei do ICMS de dispositivos que sejam diretamente aplicados, a exemplo de presunções legais, dando mais legitimidade ao procedimento de arbitramento, pois a permanecer essa leniência por parte dos legisladores, a atitude das empresas de desrespeito e de omissão permanecerá impune. Dificultando ainda mais a recuperação do imposto possivelmente sonogado.

Outrossim, quanto à tese suscitada por alguns, mormente já contidas em sentenças prolatadas de que o arbitramento imputaria ao crédito tributário a sua iliquidez e incerteza, urge ressaltarmos que não discordamos desse entendimento como um todo, apenas defendemos a tese e propugnamos a realização de uma análise mais aprofundada acerca da matéria, com o intuito precípua de saber se realmente ocorre a iliquidez e incerteza do crédito tributário, já que é o próprio contribuinte quem se omite em fornecer os elementos de provas materiais com o condão de fazer ilidir o arbitramento, assim, perguntamos:

Será que o crédito tributário se torna realmente ilíquido e incerto diante da omissão pura e simples por parte do contribuinte?

Posto que, vale lembrar que o acolhimento por parte dos órgãos julgadores dos valores das despesas arbitrados pelo fazendário e não contestados através de apresentação de provas materiais por parte do contribuinte, na nossa singela concepção não tornaria o crédito tributário ilíquido e incerto,

diante da presunção relativa (*juris tantum*) que está embutida na liquidez e certeza do crédito tributário exigido. Onde caberia a empresa, por se tratar de uma presunção relativa, provar através de prova material que os valores arbitrados estariam incorretos.

Onde no caso em tela, a omissão do contribuinte em oferecer provas materiais de que os valores arbitrados estariam incorretos, na nossa concepção, caracteriza uma aceitação tácita dos valores arbitrados, os quais devem prevalecer para efeito de levantamento Financeiro.

Haja vista não ser admissível que diante da negativa da empresa em informar suas despesas não se possa lançar mão do arbitramento, o qual é uma das únicas armas que dispõe o Fisco para tentar recuperar o imposto possivelmente sonegado. Onde caberia ao julgador, ao prolatar sua sentença, lançar mão de um princípio tão utilizado hodiernamente na esfera judicial, que é o Princípio da Razoabilidade.

Assim sendo, é pacífico e uníssono o entendimento de que quando do lançamento de ofício realizado pelo agente fazendário, na constituição do crédito tributário, caber ao contribuinte conflitante com o interesse do Estado, provar a inexistência do fato constitutivo do lançamento realizado.

Pois como é cediço, a razão de ser e a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário é a busca da verdade real, o encontro da certeza jurídica. Não há aproximação nem conquista da almejada verdade legal, a não ser por meio da prova, que por isso mesmo se constitui no ponto culminante de qualquer investigação. A prova pacífica o ânimo do julgador, ao instalar o processo lógico da convicção sobre a realidade circundante.

No caso vertente, seria prudente a reforma em caráter urgentíssimo de conceitos retrógrados para que a fiscalização possa combater de forma direta os sonegadores que tanto pre-

juízo causam a sociedade, cabendo ao legislador munir a legislação de normas que tenham aplicabilidade imediata, dando condições ao auditor de exercer o seu trabalho dentro da mais lúdima legalidade,

Assim, na nossa concepção, caberia a inclusão na lei do ICMS de várias presunções legais que tivessem o condão de dar amparo às ações de fiscalização, onde dentre estas presunções, fazia-se necessária a inclusão do arbitramento das despesas quando da aplicabilidade do levantamento Financeiro, pois não se concebe que uma empresa possa subsistir sem despesas que são básicas para sua operacionalização, a exemplo das citadas no decorrer de nossas considerações.

Destarte, infere-se das considerações tecidas ser perfeitamente possível arbitrar as despesas quando da aferição pautada no levantamento Financeiro, todavia, vale salientar, como já foi dito, que não são quaisquer despesas que podem ser arbitradas, cabendo ao fazendário se pautar pela equidade e o bom senso no momento do arbitramento, visto que ao acolhermos esse entendimento, estaremos colaborando para que contribuintes inescrupulosos deixem de se locupletarem de parcela de recursos que caberia a sociedade como um todo.

25. A EQUIVOCADA TENTATIVA DE CONTABILIZAÇÃO NO CAIXA DE RECEITA MARGINAL ORIGINÁRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO

Na labuta diária das pessoas que lidam com a arrecadação de impostos e sua legislação complexa, surgem diversos entendimentos ou procedimentos que estão à margem da legislação, os quais para sua aplicação necessitam ser analisados com maior cautela para que não sejam deletérios ao Erário estadual e, máxime venham beneficiar contribuintes inescrupulosos que têm como intuito principal a sonegação de impostos.

No caso vertente, vislumbra-se na processualística tributária hodierna determinado entendimento, que caso se solidifique, trará graves prejuízos aos cofres públicos, ao tempo em que incentivará a prática sonegatória que assola a sociedade como um todo.

In casu, uma gama de pensadores do mundo fiscal tributário acolhem a tese levantada por alguns contribuintes acerca do aproveitamento no “Caixa” de receitas marginais levantadas pela fiscalização através de lançamento de ofício (*auto de infração*), sob a batuta de que o Fisco ao exigir o ICMS relativo à omissão de vendas, necessariamente estaria legalizando a receita marginal oriunda das vendas sonegas, conseqüentemente, tais receitas deveriam ser lançadas no “Caixa” com a homologação da fiscalização.

Destarte, rendo aos que pensam dessa maneira o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que eles, indiscutivelmente, merecem, mas peço vênica para discordar de tal entendimento, tendo em vista o que passaremos a expor.

No caso vertente, vislumbra-se com grande frequência por parte de contribuintes a argüição de que os fazendários devem considerar quando da aplicação de levantamentos para aferição de irregularidades tributárias, a exemplo do levantamento Financeiro, as receitas de vendas sonegadas constatadas em outros levantamentos, a exemplo da Conta Mercadorias realizada no mesmo exercício ou em exercício anterior.

Todavia, com a devida vênia, não acolhemos o ponto de vista em defesa de tal entendimento, apesar da tese suscitada pelos pensadores a qual nos referimos, fulcrada no fato de que o Fisco, quando da exigência do ICMS de vendas sonegadas, explicitamente estaria ratificando a existência de receita marginal, conseqüentemente, o contribuinte poderia se utilizar em seu “Caixa” dessa receita que estaria legalizada.

No caso vertente, mister se faz esposarmos nosso entendimento para justificar nosso posicionamento.

Neste norte, urge lembrarmos que quando a fiscalização constata alguma irregularidade no tocante a omissão de vendas, exigindo o imposto através de auto de infração, está apenas cobrando o ICMS de um fato gerador ocorrida de acordo com a sua hipótese de incidência, conforme se observa nas normas emanadas do RICMS/PB, in verbis:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Art. 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Partindo dessa premissa, verifica-se que quando da constatação de irregularidade no momento da auditoria, quan-

do da aferição através de determinado levantamento, o que é evidenciado por parte do fisco é apenas a ocorrência do fato gerador, que é a circulação de mercadorias, diante da ocorrência da hipótese de incidência prevista na lei, fazendo surgir para o contribuinte a obrigação tributária.

Nesse raciocínio, vislumbra-se que o fisco apenas exige o imposto concernente a um fato gerador ocorrido, ou seja, a saída de mercadorias sem documento fiscal, fato este que não corrobora necessariamente a existência de receita, pois como é cediço, urge lembrarmos que mesmo em uma transferência de mercadoria ocorre o fato gerador do ICMS, sem obrigatoriamente existir uma receita, conforme se abebera do disciplinamento contido na inteligência emergente do art. 3º, inciso I do RICMS/PB quando assim explicita:

Art. 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Pois ocorrendo o fato gerador cabe ao fisco exigir o pagamento do imposto independente da existência de receita, não havendo nexo causal entre receita e fato gerador.

Perfilhando essa tese, observa-se que a exigência do ICMS fulcrada em omissão de vendas não autoriza a condição sine qua non de que exista necessariamente a existência de receita, a exemplo de transferência de mercadorias.

Destarte, quando o fisco acusa a empresa arrimando-se no fato da mesma ter efetuado saída de mercadorias sem documento fiscal no valor hipotético de R\$ 50.000,00, por exemplo, apenas está tomando por lastro uma base de cálculo arbitrada para fins de apuração do imposto, em nenhum momento está afirmando que existe este valor de receita ou que a empresa ob-

teve tal quantia através da saída das mercadorias, pois tal valor tem finalidade apenas de servir como base de cálculo para tributação, já que se toma por lastro o valor de uma possível operação, conforme se depreende da norma infringitada:

Art. 14 – A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 3º, o valor da operação;

Neste diapasão, mister se faz ressaltar que a exigência do ICMS fulcrada em uma base de cálculo arbitrada em virtude da constatação de omissão de saídas, não autoriza o pressuposto da existência real de receita.

Pois como é cediço, suponhamos que um contribuinte no exercício de 2000 sonegou em vendas R\$ 100.000,00, utilizando este caixa dois para a aquisição de uma casa em nome de um dos sócios da empresa, assim, em uma auditoria realizada no exercício de 2003, o fazendário aplicando como meio de aferição para apurar irregularidade no exercício de 2000, um levantamento Financeiro, constatou como resultado do respectivo levantamento a omissão de vendas de R\$ 100.000,00, exatamente o valor que tinha sido sonegado e desviado para compra do imóvel em nome do sócio, cujo ICMS exigido se reporta ao valor de R\$ 17.000,00, lavrando o respectivo auto de infração.

A posteriori, o contribuinte recolhe a quantia exigida, o que faz surgir daí a grande disceptação, a qual enseja os seguintes questionamentos, quais sejam: a receita de vendas constatada pelo fisco no valor de R\$ 100.000,00, foi legalizada quando do pagamento por parte do contribuinte do valor do auto de infração? Assim como, se o próprio fisco afirma que houve a omissão de saídas na ordem de R\$ 100.000,00, caberia a contabilização dessa receita no “Caixa” da empresa em forma de receita de vendas?

Ora, quanto ao primeiro questionamento a nossa resposta seria não, ou seja, o fato do contribuinte ter pago o crédito tributário exigido através de auto de infração não legaliza a receita concernente a omissão de saídas exigida pela fiscalização, haja vista não haver como mensurar se essa receita existe realmente, como na hipótese ventilada, onde se verifica que a receita foi direcionada para a compra de uma casa, assim, infere-se que apesar da constatação da omissão de saídas, a receita não mais existe, pois o Fisco exigiu apenas o pagamento do imposto em virtude da ocorrência de fato gerador ocorrido, em nenhum momento há a chancela da fiscalização acerca da existência da receita omitida.

Quanto ao segundo questionamento, acerca da possibilidade de aproveitamento da receita de R\$ 100.000,00 no “Caixa” da empresa, urge ressaltarmos que a contumácia em acolher tal procedimento enseja um grave prejuízo aos cofres estaduais, pois como se pode observar na hipótese ventilada acima, ao considerar a contabilização da receita no “Caixa”, o Fisco estará considerando um valor apócrifo, irreal e fictício, haja vista lançar a débito do “Caixa” uma receita apenas escritural, a qual irá dar suporte ao “Caixa” para possíveis sonegações, pois conforme o exemplo hipotético, o numerário originário da omissão de saídas foi destinado a compra de um imóvel, e mesmo assim, de acordo com a tese a qual discordamos, o contribuinte ainda teria o beneplácito de aproveitar a receita para suprir o seu “Caixa” com a anuência do Fisco.

Portanto, não estamos aqui afirmando que não se deve reconhecer uma receita de omissão de saídas, apenas queremos dizer que é muita ingenuidade acolher a tese de que a receita realmente existe, todavia, estando provado nos autos que a receita de omissão de saídas (caixa dois) constatada pelo Fisco existe realmente, ai sim, deve ser a mesma lançada a débito do “Caixa”, caso contrário, não se tem que se falar em aproveita-

mento de receita oriunda de omissão de vendas exigida através de lançamento compulsório.

Diante das considerações tecidas, infere-se ter ficado bem delineado que a constatação por parte de Fisco de omissão de saídas não autoriza o lançamento no “Caixa” de receitas oriundas das vendas sonegadas, tendo em vista a hialina ilação de que até prova em contrário, os valores utilizados pelo Fisco servem apenas como base de cálculo para exigência do imposto, visto que em nenhum momento se perquire a existência real de tal receita, sendo defeso, portanto, a contabilização da mesma no “Caixa”, sob pena de se estar lançando um valor apenas escritural, sem lastro monetário.

Destarte, não temos como nos coadunarmos a tal procedimento, mesmo porque, é de bom alvitre lembrar que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias e não a receita auferida, onde o fisco tem como escopo a verificação da regularidade das operações a fim de exigir o imposto quando constata sonegação através de omissão de saídas, arbitrando um valor para as saídas omitidas apenas como base de cálculo, com o fim específico de encontrar o montante do imposto devido.

26. NOTA FISCAL CALÇADA – LEGALIDADE OU ILEGALIDADE DO CRÉDITO FISCAL DO ADQUIRENTE?

Acada dia surgem várias questões acerca dos procedimentos que cercam o universo fiscal tributário, onde necessário se faz esposarmos nosso entendimento doutrinário com o objetivo precípua de tentar deslindar várias questões que ainda permanecem na seara da incerteza, levando muitas vezes a procedimentos deletérios que trazem prejuízos, tanto para o contribuinte como para a Fazenda estadual.

No caso vertente, observa-se na labuta diária de agentes fazendários e contadores, os quais atuam respectivamente no pólo ativo e passivo da relação jurídico-tributária, já que os profissionais de contabilidade são os responsáveis diretos pelos lançamentos fiscais/contábeis dos contribuintes, que vários procedimentos não têm ainda uma uniformização quanto ao aspecto legal, ensejando uma grande discepção acerca de qual seja o procedimento correto.

Destarte, dentre os vários assuntos que ensejam essa incerteza, vislumbra-se a figura do crédito fiscal, mormente quanto às operações efetuadas com notas fiscais calçadas, quando da constatação de que a 1º via lançada na escrita do adquirente foi calçada, tendo em vista a comprovação de que a 2º via foi registrada pelo emitente da nota fiscal na sua escrita com valor e tipo de mercadorias divergentes do alocado na 1º via.

In casu, antes de adentrarmos no mérito da matéria, urge ressaltar que o calçamento de notas fiscais é considerado crime de sonegação fiscal, o qual é definido pela Lei nº 4.729, de 14-7-1965, como consistindo em:

“Alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública.”

Tendo a Lei nº 8.137, de 27-12-1990, delineado os crimes contra a ordem tributária e fixado as penas a serem aplicadas aos mesmos, onde dentre os crimes explicitados chamamos atenção para o descrito abaixo:

“Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”.

Portanto, sendo constatado em uma fiscalização, quer seja no estabelecimento emissor da nota fiscal ou no adquirente, a existência de divergência entre as diversas vias do documento fiscal, máxime quando a divergência se opera quanto a 1º e 2º vias da nota fiscal, tal fato enseja repercussão tributária direta no recolhimento do ICMS, tanto no estabelecimento emissor como no adquirente.

Visto que a repercussão no emissor se opera por falta de recolhimento do ICMS, já quanto ao adquirente repercute em crédito indevido, quando não comprovado que foi efetivamente pago o valor constante da 1ª via da nota fiscal.

Perfilhando essa tese é de bom alvitre tecermos considerações no tocante à repercussão tributária e a legalidade da exigência do ICMS não recolhido concernente ao emissor e destinatário da nota fiscal.

Quando o emissor da nota fiscal estiver situado dentro do Estado, quando a 1ª via constar à mesma mercadoria consignada na segunda via, porém com valor superior, deve-se cobrar a diferença de preço constatada entre as vias, outrossim, sendo a divergência constatada entre os valores e também mercadorias, é devido a exigência integral do imposto concernente às mercadorias constantes da 1ª via, com a penalidade cabível.

Todavia, verificamos na prática reiterada que existe grande discepção acerca da legalidade do crédito fiscal quando nos reportamos ao destinatário (adquirente das mercadorias), cujas notas fiscais foram calçadas, posto que, no caso in comento, existem duas opções, quais sejam: ou o crédito fiscal é considerado legal, cabendo a exigência do imposto apenas do emitente da nota fiscal, ou o crédito fiscal é considerado indevido, cabendo o estorno do mesmo e a cobrança relativa à constatação de que o creditamento indevido ensejou repercussão tributário no recolhimento do ICMS.

Neste norte, o RICMS/PB é hialino quando na inteligência emergente do art. 143, § 1º, explicita que o documento contendo divergência entre suas diversas vias é considerado inidôneo, conforme transcrição *ipsis literis* abaixo:

*Art. 143 -
§ 1º É considerado inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:
III - não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Regulamento;
IV - contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;
V - apresente divergência entre os dados constantes de suas diversas vias.*

Corroborando o entendimento esposado na norma supra, o art. 82, incisos X e XII, alínea “b” do RICMS/PB proíbe o creditamento quando a mercadoria está acobertada com nota fiscal inidônea, conforme disciplinamento infracitado:

*Art. 82. Não implicará crédito do imposto:
X - entradas de mercadorias acobertadas por documento fiscal inidôneo, nos termos do § 1º do art. 143;
XII - a operação ou prestação acobertada por docu-*

*mentação fiscal falsa, assim entendida a que:
b) embora revestida das formalidades legais, tenha sido
utilizada para fraude comprovada;*

Assim, diante da nívea clareza com que se revestem as normas transcritas, não haveria muito que tergiversarmos acerca da matéria, pois o documento em questão, que apresenta divergência entre suas diversas vias é considerado inidôneo, ou seja, é imprestável para legalizar o crédito fiscal.

Dessa forma, mesmo diante da clareza das normas quanto à ilegalidade do crédito fiscal, surge alguns questionamentos, os quais atormentam a maioria das pessoas que labutam na área tributária, qual seja: o questionamento acerca do fato de caber realmente o estorno do crédito na empresa adquirente, ou o crédito fiscal estaria legalizado cabendo a exigência a ser efetuada na pessoa do emitente da nota fiscal, assim como, questiona-se o fato de que se o adquirente das mercadorias agiu de boa-fé, poderia o mesmo sofrer a penalidade do estorno do crédito.

Ora, com a devida vênia, para deslindar as questões suscitadas acima, necessário se faz, a priori, saber se realmente o adquirente pagou o valor constante da 1º via da nota fiscal, sendo esta condição *sine qua non* para o deslinde da pendenga.

Pois como é cediço, o ICMS é um imposto indireto, onde o contribuinte de fato é o adquirente da mercadoria, sendo o remetente considerado contribuinte de direito, ou seja, aquele que é responsável pelo repasse do imposto ao Estado, assim, para que o crédito fiscal seja considerado legal, mister se faz a comprovação de que o adquirente pagou o valor real da operação consignada na 1º via.

Tendo em vista nesse caso ser também o ICMS um imposto não-cumulativo, onde o Princípio da não-cumulatividade explícita de maneira cristalina que o imposto pago na operação anterior deverá se compensado com o imposto devido na

operação subsequente, assim, se ficar comprovado que houve o pagamento efetivo por parte do adquirente do valor da operação concernente a quantia consignada na 1º via, e como em tal quantia estará embutido o ICMS, esta-se-á comprovado que o adquirente agiu de boa-fé, haja vista o mesmo não poder ser responsabilizado pela não repasse ao Estado, pelo contribuinte de direito, do ICMS concernente à operação, caracterizando assim a legalidade do crédito fiscal do adquirente de boa fé.

Outrossim, caso o mesmo não comprove através de provas materiais que pagou o valor constante da 1º via da nota fiscal, tal fato caracteriza o aproveitamento de crédito ilegal e indevido, pois já que o adquirente não pagou o valor da operação consignado na 1º via, conseqüentemente também não pagou o ICMS como contribuinte de fato, portanto, não terá direito ao crédito do ICMS não pago, pois o direito ao crédito fiscal se opera com o intuito de evitar o efeito cascata do imposto, com arrimo no Princípio da não-cumulatividade tributária, onde se compensa do valor a recolher quando da saída subsequente a quantia já recolhida no momento da aquisição das mercadorias, o que não é o caso, já que o adquirente não provou o pagamento efetivo concernente à operação.

Assim sendo, cabe o expurgo do crédito fiscal apropriado indevidamente através de estorno, onde mister se faz ressaltar, que concomitantemente, também cabe a exigência do ICMS não recolhido pelo emitente da nota fiscal.

In casu, surge a seguinte pergunta: o crédito fiscal do adquirente das mercadorias não estaria legalizado quando da exigência do ICMS do emitente da nota fiscal, mesmo quando o adquirente não comprove o efetivo pagamento do valor consignado na 1º via da nota fiscal?

A resposta legal e perfeitamente cabível seria “Não”, pois a exigência do pagamento do ICMS estará se operando sobre o emitente da nota fiscal calçada, o qual irá recolher o ICMS

não recolhido na operação com o acréscimo de multa por infração, assim, já que o responsável pelo calçamento da nota fiscal vai desembolsar a quantia relativa ao ICMS concernente a operação, verifica-se que o adquirente das mercadorias não desembolsará tal quantia, portanto, como o direito ao crédito se opera pelo pagamento efetuado quando da aquisição das mercadorias, conforme o princípio da não-cumulatividade, e como, no caso vertente, o adquirente não assumiu o ônus do pagamento do ICMS da operação, conseqüentemente o mesmo não terá direito ao crédito de um ICMS não pago, assim, o valor lançado a crédito deverá ser considerado indevido.

Portanto, é condição essencial para a fiscalização considerar o crédito fiscal legítimo quando das aquisições de mercadorias com notas fiscais calçadas, que o adquirente comprove através de provas materiais que pagou efetivamente o valor da operação, através de duplicatas, recibos, extratos bancários e lançamentos fiscais/contábeis, não tendo guarida a alegação a qual muitas empresas se utilizam de que teriam efetuado o pagamento em dinheiro em espécie e a vista, já que mesmo que isso tenha ocorrido, mister se faz demonstrar o registro do lançamento no livro caixa, da saída do numerário, visto que a existência da nota fiscal prova apenas a propriedade das mercadorias, não servindo para ratificar que o pagamento já teria sido efetuado, pois se assim fosse, não existiria a figura do “Protesto” .

In fine, diante das considerações tecidas, não há como alegar que o crédito fiscal é legítimo enquanto o adquirente não comprovar o efetivo pagamento do valor constante da 1ª via da nota fiscal, onde a não comprovação garante ao Fisco o direito da cobrança concomitante da repercussão tributário originada do crédito indevido e da falta de pagamento do ICMS concernente à nota fiscal calçada, sendo este procedimento medida da mais lúdima legalidade.

27. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO-ESTORNO DE CRÉDITO PROPORCIONAL – AFRONTA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Apesar da incessante elaboração normativa e jurisprudencial acerca do ICMS, muitas questões ainda merecem uma análise, máxime as que se referem ao estorno de crédito, quando as mercadorias são objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada.

No caso in comento, quando se constata vendas com base de cálculo inferior as de entradas, o procedimento adotado pelos auditores fiscais enseja o estorno do crédito proporcional à redução, conforme podemos observar na transcrição *ipsis literis* abaixo:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução; (RICMS-PB)

No caso vertente, após o exame exegético da norma supra, observamos que a empresa deverá estornar o crédito do ICMS, proporcional a diferença verificada entre o preço de custo e o de venda, quanto este for menor, assim, ao perfilar essa tese, mister se faz ressaltar que não discordamos da exigência relativa ao estorno, haja vista o disciplinamento está hialinamente contido no RICMS/PB, o que não concordamos, é a maneira como se efetua o estorno.

Pois o glosamento do crédito fiscal efetuado compulsória e diretamente, quando da aplicação do percentual proporcional à diferença entre o preço de custo e o preço de venda, evidencia grave atentado ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, caso não seja realizado com critério e respeitando o princípio retromencionado, o qual é previsto na inteligência emergente do art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Destarte, é de bom alvitre tecermos algumas considerações no intróito de nossas fundamentações, com o intuito precípua de esposarmos nosso entendimento, pois comungamos com a exigência quanto ao estorno proporcional do crédito fiscal, em virtude de vendas com base de cálculo inferior ao valor de entrada, porém, mister se faz restringir a interpretação em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade tributária, que assim dispõe:

*Art. 155 –
§ 2º - O imposto previsto no inciso I, “b”, atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (Constituição Federal)*

Visto tal disciplinamento ter sido incorporado na íntegra à Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, pelo art. 19, conforme transcrição *ipsis literis* abaixo:

Art. 19 – O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

In casu, é pacífico e uníssono que qualquer tributo previsto no sistema tributário consagrado pela Constituição de 5 de outubro de 1998, tem as regras básicas de seu regime jurídico tributário fixadas, primordialmente, pela Carta Política, e o ICMS não constitui exceção, porque, segundo o ordenamento constitucional brasileiro, a Constituição é o instrumento legislativo próprio para definir e delimitar competências tributárias.

Ora, o exercício dessa competência tributária, também conceituada como o poder atribuído a uma pessoa jurídica de direito público interno, para instituir, cobrar e fiscalizar a arrecadação de tributos, é regido por princípios dos quais o outorgado, titular da competência, não pode se afastar, assim, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS, através do art. 155, inciso I, alínea “b”, o legislador constituinte submeteu, ao § 2º, inciso I, do mesmo artigo, a instituição do ICMS à observância ao princípio da não-cumulatividade.

Destarte, nota-se que o dispositivo constitucional, ao estabelecer a não-cumulatividade do ICMS com base no sistema de compensação de débitos e créditos escriturais, utiliza, em relação ao imposto, às expressões “devido” e “cobrado”, pois quando o legislador constituinte refere-se ao ICMS, utilizando o termo “devido”, ele contempla a obrigação tributária do imposto em tese, isto é, em sua generalidade, sem distinguir qualquer hipótese de afastamento dessa obrigação por força de normas de imunidade, de isenção, de exclusão do objeto da obrigação, de suspensão e outras espécie de exoneração da mesma.

Assim, o legislador constituinte parte do pressuposto puro e simples de que o imposto é devido naquela operação ou prestação praticada pelo contribuinte. Todavia, ao se referir ao “montante cobrado”, o legislador constituinte não parte do mesmo pressuposto, pois contempla apenas a

obrigação tributária em concreto, não mais em tese, ou seja, aquela que foi efetivamente exigida e paga pelo contribuinte na operação anterior, destarte, imposto devido não significa, necessariamente, imposto cobrado, pois o imposto pode ser devido e não ser cobrado, por força de uma isenção, por exemplo, outra, porque imposto devido e imposto cobrado geram efeitos distintos, dessa forma, o fato de o imposto ser devido pode ou não, autorizar a apropriação de crédito fiscal, o imposto cobrado sempre autoriza essa apropriação.

Ao perfilhar essa tese, chegamos à ilação de que a compensação dos débitos e créditos do ICMS nas operações anteriores e posteriores com uma mesma mercadoria ou serviço, operam da seguinte maneira:

O montante do imposto cobrado no ingresso da mercadoria ou serviço no estabelecimento pode ser compensado com o imposto devido na saída dessa mercadoria ou na prestação de um serviço subsequente, se este imposto for efetivamente exigível e recolhido e na proporção do valor efetivamente pago quando da entrada.

Diante dessas considerações, mister se faz nos reportarmos ao procedimento geralmente utilizado pelos fazendários quando da exigência do estorno, visto o cuidado que se deve ter ao efetuar-lo, tendo em vista não se poder ultrapassar o limite delineado pelo princípio da não-cumulatividade tributária.

Portanto, urge ressaltar que o disciplinamento normativo do estorno do crédito proporcional à redução tem sua literalidade esposado de maneira mais cristalina, quando interpretamos que o estorno do crédito se dá quando o crédito apropriado na ocasião de sua entrada no estabelecimento for superior à carga tributária incidente na saída da mercadoria (débito).

Pelo exposto, infere-se que a condição sine qua non

para a exigência do estorno se avulta quando o crédito fiscal lançado em consequência das entradas (crédito), for superior a carga tributária concernente ao ICMS incidente sobre as saídas das mercadorias (débito), ou seja, não caberia a exigência do estorno do crédito proporcional, quando a carga tributária da saída (débito) for superior ao crédito fiscal lançado, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade tributária, então vejamos:

=> **Exemplo I:**

Operações	Valor B.C	Alíquota	Crédito	Débito
Entradas	1.000,00	7%	70,00	
Saídas com Redução	800,00	17%		136,00
Saldo Devedor.....				66,00

No exemplo supra, vislumbra-se que o crédito lançado se reportou a R\$ 70,00, valor este pago quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, enquanto o débito pela saída enseja a quantia de R\$ 136,00, assim, como o ICMS é um imposto não cumulativo, o disciplinamento dominante prevê que deverá se compensado do valor a ser recolhido ao Erário estadual quando das saídas das mercadorias, na ordem de R\$ 136,00 (débito), a quantia anteriormente paga quando da aquisição das mercadorias, no valor de R\$ 70,00 (crédito), devendo ser recolhido aos cofres estaduais, de acordo com a não-cumulatividade do ICMS, o valor de R\$ 66,00, sendo bom lembrar, que a carga tributária total recolhida na operação, deve ser de 17%, que no caso em tela, corresponde a R\$ 66,00 (136,00 – 70,00), valor a ser recolhido referente à operação de saída das mercadorias, acrescido dos R\$ 70,00 (pago quando da aquisição das mercadorias), perfazendo de carga tributária relativa ao ICMS total recolhida na operação o montante de R\$ 136,00 (70,00 + 66,00), correspondente aos 17%, que seria a

carga tributária relativa ao ICMS paga na operação, respeitando assim o princípio da não-cumulatividade tributária.

Porém, no caso de se exigir o estorno proporcional do crédito fiscal, mesmo tendo sido o débito fiscal relativo à saída maior que o crédito lançado, estaríamos, além de ferindo o princípio da não-cumulatividade, levando o contribuinte a recolher como carga tributária total de ICMS na operação um valor bem superior aos 17% legalmente exigidos, pois é unísono o entendimento de ser a base de cálculo do ICMS o valor da operação, independente desse valor ser maior ou menor que o preço de custo da mercadoria, dessa forma, conforme vislumbramos no exemplo II, abaixo, ao se exigir o estorno proporcional do crédito relativo à redução da base de cálculo (20%), sem levarmos em conta se o débito da saída foi superior ou inferior ao crédito fiscal lançado, estaremos cometendo uma anomalia que afronta a não-cumulatividade do ICMS, ou seja, o crédito a ser compensado com o débito no momento das saídas das mercadorias seria de R\$ 56,00 ($70,00 - 14,00 (20\%) = 56,00$), onde o valor recolhido no momento da saída das mercadorias seria de R\$ 80,00 ($136,00$ (débito) $- 56,00$ (crédito) $= 80,00$), ensejando assim, a clara ilação de que, procedendo dessa forma, no final, o contribuinte iria recolher como carga tributária total na operação concernente ao ICMS, o percentual de 18,75%, equivalente à quantia de R\$ 150,00, que corresponde a R\$ 70,00 (pago efetivamente quando da aquisição das mercadorias), e R\$ 80,00 (pago quando das saídas das mercadorias), e não o percentual de carga tributária de 17%, que seria o legalmente exigível para a operação, equivalente a R\$ 136,00, conforme podemos observar abaixo:

=> Exemplo II:

Operações	Valor B.C	Alíquota	Crédito	Débito
Entradas	1.000,00	7%	70,00	

Saídas com Redução	800,00	17%	136,00
Estorno Proporcional		(14,00)	
Saldo Devedor.....			80,00

Obs: Observa-se que a carga tributária recolhida na operação equivale a 18,75% (70,00 +80,00 = 150,00).

No caso em tela, a ilação a que se chega é de que ao se exigir o estorno proporcional do crédito, quando o débito fiscal relativo à saída for maior, o Fisco estadual estará exigindo que o contribuinte assuma o ônus de uma carga tributária bem superior a legalmente aceitável e exigível, que seria de 17% para a operação efetuada, pois como é cediço, a base de cálculo é o valor da operação, já que o confronto a ser realizado para a aferição da não-cumulatividade tributária se lastreia na Conta Gráfica do ICMS (crédito e débito), e não na base de cálculo da operação, comprovando assim, que o estorno proporcional do crédito fiscal, no caso do débito fiscal da saída ser maior, enseja uma hialina afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade tributária, inadmissível no ordenamento jurídico vigente, pois a proibição de compensar do valor debitado pela saída, o percentual relativo ao estorno, enseja a transferência para etapa mercantil posterior de uma carga tributária acima dos 17%, no caso de uma operação interna, maculando assim, o objetivo primordial da não-cumulatividade do ICMS, quanto ao seu aspecto teleológico, que é evitar o abominável imposto em cascata, conforme está provado acima.

Posto que, infere-se que o estorno proporcional só teria amparo legal nos caso em que o débito fiscal, quando da saída das mercadorias, fosse menor que o crédito fiscal lançado no momento da aquisição das mercadorias, ai sim, neste caso, a empresa teria de estornar o crédito até o limite do débito fiscal aplicado na saída das mercadorias, conforme podemos observar no exemplo III, infracitado:

=> Exemplo III:

Operações	Valor B.C	Alíquota	Crédito	Débito
Entradas	1.000,00	7%	170,00	
Saídas com Redução	800,00	17%		136,00
Estorno Proporcional			(34,00)	
Saldo Devedor.....			0,00....	... 0,00

No caso vertente, após perscrutarmos o exemplo supra, aflora a evidência de que deve ser exigido o estorno do crédito fiscal na ordem de R\$ 34,00, pois é corolário do princípio da não-cumulatividade que o valor pago na entrada (crédito) deverá compensar o valor a ser recolhido quando da saída (débito), haja vista não ser cabível o aproveitamento do excesso de crédito fiscal, quando o débito fiscal da saída for menor que o crédito fiscal lançado na entrada, devendo, ai sim, haver a exigência do estorno proporcional, conforme podemos observar no exemplo supra.

Ex positis, a ilação a que se chega após as considerações tecidas, é de que o estorno do crédito se dá quando o crédito fiscal apropriado na ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento for superior a carga tributária relativa ao ICMS incidente na saída da mercadoria (débito), portanto, sendo constatada venda de mercadorias com base de cálculo inferior a de entrada, é prudente se proceder, a priori, a análise da Conta Gráfica do ICMS, com o intuito de verificar se o valor do crédito é superior ao débito lançado em virtude das saídas, caso positivo, proceder ao estorno do crédito proporcional até o limite do débito lançado, conforme exemplo II, sob pena de ferir o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Lembrando que, quando do cálculo do estorno, não se deve aplicar diretamente no crédito fiscal lançado o percentual da proporção relativo à redução da base de cálculo, pois o

procedimento mais justo para a obtenção do percentual a estornar, enseja que se aplique o percentual de redução de base de cálculo nos valores de saídas, para a posteriori, com base no confronto com o valor de entrada, encontrar o percentual a ser estornado.

In fine, é de bom alvitre ressaltar que a contumácia por parte da fiscalização no tocante a manutenção do procedimento do estorno proporcional aplicado diretamente ao crédito fiscal lançado, sem a observância das alíquotas de entradas, além de ser deletéria ao contribuinte, afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

28. PREJUÍZO BRUTO NA CONTA MERCADORIAS - ESTORNO DO CRÉDITO X PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Nestas considerações trataremos à baila uma análise doutrinária acerca dos vícios verificados quando da aplicabilidade por parte da fiscalização do levantamento denominado Conta Mercadorias, quando a repercussão tributária se opera na forma de prejuízo bruto, o qual traz como consequência a obrigatoriedade do estorno do crédito fiscal no caso da aplicação em empresas que mantêm contabilidade regular.

No caso em tela, é cediço que o levantamento da Conta Mercadorias pode ser aplicado tanto em estabelecimentos que mantêm apenas escrita fiscal, onde neste caso a técnica utilizada leva em conta o arbitramento de 30% do lucro bruto.

Assim como é perfeitamente legítima a aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias nas empresas que mantêm contabilidade regular, todavia, neste caso específico, não se tem que se falar em arbitramento do lucro bruto, pois os dados alocados levarão em conta os preços de estoques, entradas e saídas, onde a repercussão a ser encontrada se acosta na falta de estorno do crédito fiscal originada da constatação de “PREJUÍZO BRUTO”, caracterizado quando o valor da base de cálculo da saída é inferior ao de entrada.

Ab initio, mister se faz ressaltarmos que na presente consideração, trataremos apenas da aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias em empresa que mantêm contabilidade regular.

Neste diapasão, ao adentrarmos nos meandros da técnica denominada Conta Mercadorias, quando a mesma é

aplicada em estabelecimento comercial que possui escrita contábil regular, verifica-se que a fiscalização deve considerá-la, para efeito de aferição, as mercadorias tributáveis, inclusive as operações de transferências.

Partindo dessa premissa, perquire-se que o resultado da aferição repercute em infração, quando se constata que o valor da base de cálculo das saídas foi inferior a base de cálculo das entradas, sem que houvesse o estorno do crédito fiscal na mesma proporção.

No caso *in comento*, urge ressaltarmos que o prejuízo bruto verificado na Conta Mercadorias não tem nexos causal com o prejuízo verificado na Demonstração de Resultado de Exercício-DRE, como equivocadamente muitos entendem, já que na DRE são levadas em conta as receitas e despesas, a exemplo das operacionais e não operacionais, neste norte, verifica-se que uma empresa pode concomitantemente ter lucro na Conta Mercadorias e ter prejuízo na Demonstração de Resultado de Exercício, para isto basta ter havido uma despesa extra no exercício e de grande monta, a exemplo de uma ação trabalhista perdida.

Outrossim, na Conta Mercadorias são levadas em conta apenas as operações de compras e vendas, considerando os estoques inicial e final.

Destarte, quando se constata saídas com base de cálculo inferior as de entradas, tal fato pode repercutir na obrigatoriedade de estornar o crédito fiscal, conforme podemos observar na inteligência emergente do art. 85, inciso III, do RICMS/PB, transcrito *ipsis litteris* abaixo:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à

operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Neste diapasão, após o exame exegético da norma supra, infere-se que a empresa deverá estornar o crédito do ICMS proporcional a diferença verificada entre a base de cálculo concernente à entrada e a saída, quando esta for menor, assim, ao perfilar essa tese, mister se faz ressaltar que não discordamos da exigência relativa ao estorno, haja vista o disciplinamento está hialinamente contido no RICMS/PB.

Mesmo porque, é de bom alvitre ressaltarmos a sucumbência do vasto entendimento doutrinário acerca da ilegalidade da exigência do estorno do crédito fiscal a ser realizado, mormente no caso de redução de base de cálculo, quando os doutrinadores se apegaram no disciplinamento preceituado no art. 155, § 2º, II “a”, da Carta da República, o qual determina que somente os casos de isenção ou de não-incidência não implicariam crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, onde alegam os doutrinadores que a Carta Magna não insere nessa vedação a hipótese de redução da base de cálculo.

Ora, com a devida vênia, urge ressaltarmos que tal tese foi derrotada pelo veredictum proferido recentemente pela Corte Suprema, quando proferiu uma decisão reformando o posicionamento anterior, no julgamento do RE 174.478-SP, no dia 17/03/05, quando considerou que a redução de base de cálculo do ICMS equivaleria à isenção, mais precisamente, a isenção “parcial”.

Visto que o Plenário do Supremo considerou que o mecanismo que reduz a base de cálculo do ICMS na saída de produtos, prevê o estorno, na mesma proporção, dos créditos do imposto recolhido na entrada de insumos, onde se vislumbra que tal posicionamento está perfeitamente de acordo com o espírito do tributo, que é o de sujeição ao princípio da não-cu-

mulatividade.

Neste norte, com o advento da decisão retromencionada, passou a ser perfeitamente legal a exigência do estorno do crédito fiscal quando se constata que as saídas ocorreram com base de cálculo inferior a base de cálculo das entradas.

Todavia, não nos coadunamos com a forma como é efetuado o estorno por parte da fiscalização.

Haja vista a premissa de que a exigência deve respeitar integralmente o princípio constitucional da não-cumulatividade, onde chamamos a atenção para o fato de que, havendo realmente a constatação de prejuízo bruto, o auditor, para fins de estorno de crédito, deve levar em consideração no momento do cálculo do valor a estornar, as alíquotas de entradas individualmente, mormente as de 7% e 12%.

Já que é cediço ser o ICMS um imposto não-cumulativo, conforme dispõe a Constituição Federal na norma transcrita *ipsis litteris* abaixo:

*Art. 155 –
§ 2º - O imposto previsto no inciso I, “b”, atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (Constituição Federal)*

Visto tal disciplinamento ter sido incorporado na íntegra à Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, pelo art. 19, conforme transcrição *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por

outro Estado.

In casu, é pacífico e uníssono que qualquer tributo previsto no sistema tributário consagrado pela Constituição de 5 de outubro de 1998, tem as regras básicas de seu regime jurídico tributário fixadas, primordialmente, pela Carta Política, e o ICMS não constitui exceção, porque, segundo o ordenamento constitucional brasileiro, a Constituição é o instrumento legislativo próprio para definir e delimitar competências tributárias.

Ora, o exercício dessa competência tributária, também conceituada como o poder atribuído a uma pessoa jurídica de direito público interno, para instituir, cobrar e fiscalizar a arrecadação de tributos, é regido por princípios dos quais o outorgado, titular da competência, não pode se afastar, assim, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir o ICMS, através do art. 155, inciso I, alínea “b”, o legislador constituinte submeteu, ao § 2º, inciso I, do mesmo artigo, a instituição do ICMS à observância ao princípio da não-cumulatividade.

Destarte, nota-se que o dispositivo constitucional, ao estabelecer a não-cumulatividade do ICMS com base no sistema de compensação de débitos e créditos escriturais, utiliza, em relação ao imposto, às expressões “devido” e “cobrado”, pois quando o legislador constituinte refere-se ao ICMS, utilizando o termo “devido”, ele contempla a obrigação tributária do imposto em tese, isto é, em sua generalidade, sem distinguir qualquer hipótese de afastamento dessa obrigação por força de normas de imunidade, de isenção, de exclusão do objeto da obrigação, de suspensão e outras espécie de exoneração da mesma.

Assim, o legislador constituinte parte do pressuposto, puro e simples, de que o imposto é devido naquela operação ou prestação praticada pelo contribuinte. Todavia, ao se refer-

ir ao “montante cobrado”, o legislador constituinte não parte do mesmo pressuposto, pois contempla apenas a obrigação tributária em concreto, não mais em tese, ou seja, aquela que foi efetivamente exigida e paga, pelo contribuinte, na operação anterior, destarte, imposto devido não significa, necessariamente, imposto cobrado, pois o imposto pode ser devido e não ser cobrado, por força de uma isenção, por exemplo, outra, porque imposto devido e imposto cobrado geram efeitos distintos, dessa forma, o fato de o imposto ser devido pode, ou não, autorizar a apropriação de crédito fiscal, o imposto cobrado sempre autoriza essa apropriação.

Ao perflhar essa tese, chegamos à ilação de que a compensação dos débitos e créditos do ICMS nas operações anteriores e posteriores com uma mesma mercadoria ou serviço, operam da seguinte maneira:

O montante do imposto cobrado no ingresso da mercadoria ou serviço no estabelecimento pode ser compensado com o imposto devido na saída dessa mercadoria ou na prestação de um serviço subsequente, se este imposto for efetivamente exigível e recolhido e na proporção do valor efetivamente pago quando da entrada.

Neste diapasão, vislumbra-se que a exigência do imposto com base na mesma proporção da diferença da base de cálculo a menor deve ser considerada apenas no caso das alíquotas de entradas e saídas serem as mesmas, como por exemplo, nas operações internas, onde neste caso específico deve ser utilizado para o estorno do crédito fiscal a mesma proporcionalidade.

Todavia, urge ressaltarmos que tal proporção não deve ser aplicada quando se tratar de aquisição em outras unidades da Federação cuja alíquota aplicada seja a interestadual e as vendas forem internas, pois neste caso, ao efetuar-se o estorno do crédito com base na mesma proporção da diferença

constatada, haverá o abominável efeito cascata, o qual fere o princípio da não-cumulatividade tributária, conforme passaremos a demonstrar.

Aplicação correta da proporcionalidade no momento do estorno do crédito fiscal:

Aquisição Interna => R\$ 10.000,00
ICMS 17% => R\$ 1.700,00 (Crédito)

Vendas Internas => R\$ 8.000,00
ICMS 17% => R\$ 1.360,00 (Débito)

Saldo credor R\$ 340,00 (Prejuízo Bruto- 20%)

No exemplo supra fica claro que o estorno deve ser proporcional à redução (prejuízo), devendo ser exigido o estorno do crédito na quantia de R\$ 340,00, que equivale à proporção de 20% entre o valor da base de cálculo de aquisição e de saída. Porém, quando as aquisições são realizadas em outras unidades da Federação, cujas alíquotas variam entre 7% e 12%, não pode ser aplicado o estorno seguindo a mesma proporção da redução, já que mesmo que o valor da base de cálculo das saídas seja inferior a de entrada, o valor do débito será em maior monta que o crédito, conforme demonstrado abaixo:

Aquisição Interestadual SP => R\$ 10.000,00
ICMS 7% => R\$ 700,00 (Crédito)
Vendas Internas => R\$ 8.000,00
ICMS 17% => R\$ 1.360,00 (Débito)

Débito R\$ 660,00.

Neste norte, apesar da base de cálculo da saída ter sido inferior a de entrada, não haverá o que estornar, já que o débito foi maior que o crédito, assim, a contumácia em efetuar o estorno tomando por base a mesma proporcionalidade da diferença

entre a base de cálculo da saída e a da entrada, fará surgir o efeito cascata, que fere o princípio da não-cumulatividade, onde a carga tributária que incidirá sobre a operação passará a ser de 18,75%, em vez da carga exigida por lei de 17%.

Partindo dessa premissa, é de bom alvitre lembrar que a carga tributária que incide sobre uma operação interna, no caso do ICMS, após a compensação do crédito fiscal, se houver, reporta-se a 17%, neste norte, em uma aquisição realizada em SP no valor de R\$ 10.000,00, o crédito a ser compensado com o débito quando da saída será de R\$ 700,00.

Seguindo esse raciocínio, quando da efetiva saída, considerando o valor hipotético de R\$ 13.000,00, o débito será de R\$ 2.210,00, o qual equivale a carga tributária de 17%, porém, desse valor será reduzido a quantia de R\$ 700,00 (valor do imposto pago quando da aquisição), relativo a compensação do crédito fiscal referente à aquisição, resultando no valor a recolher de ICMS de R\$ 1.400,00, já que da carga tributária total que incide sobre a operação no percentual de 17%, que equivale aos R\$ 2.210,00, uma parte foi recolhida quando da aquisição da mercadoria (R\$ 700,00) e o restante (R\$ 1.400,00) no momento da venda, que resulta num total de ICMS recolhido na operação de R\$ 2.210,00 (carga tributária total de 17%).

Outrossim, se considerarmos os valores hipotéticos da operação mencionada, quando a aquisição se deu no valor de R\$ 10.000,00, com ICMS destacado de R\$ 700,00, equivalente a alíquota interestadual de 7%, verifica-se que havendo uma venda por valor inferior ao valor de aquisição na ordem de R\$ 8.000,00, cujo débito se reporta a R\$ 1.360,00, constata-se que a fiscalização erroneamente exige o estorno do crédito proporcional a redução, que no caso em tela se opera em 20%, conforme explicitado no art. 85, inciso II, do RICMS/PB.

No caso vertente, não temos como aquiescermos com tal procedimento, pois ao se exigir o estorno na mesma pro-

porção da redução (20% = R\$ 140,00), o valor do crédito fiscal a ser compensado com o débito, conforme norma emanada do princípio da não-cumulatividade tributária, não será de R\$ 700,00, o qual foi pago quando da aquisição do produto e sim de R\$ 560,00 (700,00 – 140,00).

Dessa forma, o valor a ser recolhido de ICMS ao Erário estadual quando da venda será de R\$ 800,00 (1.360,00 – 560,00), e não o valor de R\$ 660,00 (1.360,00 – 700,00) que deveria ter sido recolhido com a compensação do valor integral do crédito fiscal de R\$ 700,00, o que enseja uma carga tributária final recolhida na operação de 18,75%, já que o total de ICMS pago na operação foi de R\$ 700,00, quando da aquisição, e R\$ 800,00 quando da venda, resultando no montante recolhido de ICMS na operação de R\$ 1.500,00 (carga tributária de 18,75%), quando o valor correto seria R\$ 1.360,00 (carga tributária de 17%).

Comprovando assim o efeito cascata, o qual fere frontalmente o princípio da não-cumulatividade tributária.

Ex positis, após as considerações tecidas, vislumbra-se que quando da constatação na Conta Mercadorias de prejuízo bruto, deve o auditor se ater à Conta Gráfica do ICMS, onde sendo observado que o valor registrado a DÉBITO é maior que o do CRÉDITO, não há que se falar em estorno de crédito, haja vista nestes casos que as aquisições ocorreram em sua maioria com alíquota interestadual, assim, a contumácia em estornar o crédito quando da constatação de prejuízo bruto em que o saldo devedor suplanta o credor, caracteriza um procedimento deletério ao contribuinte e que fere um princípio constitucional, levando ao efeito cascata, já que é pacífico e uníssono ser o ICMS um imposto não cumulativo.

29. PREJUÍZO BRUTO NA CONTA MERCADORIAS - A EQUIVOCADA EXCLUSÃO DO ICMS DAS ENTRADAS E SAÍDAS

A dentramos nos meandros da técnica denominada de levantamento da Conta Mercadorias, quando aplicada em empresas que mantêm contabilidade regular, onde a constatação de saídas com base de cálculo inferior a de entrada enseja a repercussão denominada de prejuízo bruto, nascendo para o contribuinte a necessidade de estornar o crédito fiscal no valor do prejuízo constatado, lembrando que o estorno deve respeitar o princípio constitucional da não-cumulatividade tributária.

In casu, em uma análise mais aprofundada da técnica de aferição retomada, vislumbramos ser perfeitamente legítima e legal a aplicação da mesma em estabelecimento comercial que possui escrita contábil regular, neste caso, verifica-se na prática hodierna, que a fiscalização deve considerar para efeito de aferição as mercadorias tributáveis e as operações de transferências.

Partindo dessa premissa, perquire-se que o resultado do levantamento da Conta Mercadorias aplicado em empresa que mantêm contabilidade regular, repercute em infração, quando se constata que o valor da base de cálculo das saídas foi inferior a base de cálculo de entradas, sem que tenha havido o estorno do crédito fiscal.

Observa-se que a constatação de prejuízo na Conta Mercadorias traz repercussão diretamente na Conta Gráfica do ICMS, concernente ao crédito fiscal, onde sendo constatado o prejuízo bruto, deverá o auditor averiguar na respectiva conta

se o saldo credor se encontra em maior monta que o devedor, caso positivo, deverá haver o estorno do crédito fiscal excedente.

Destarte, no caso vertente, trataremos nos nossos comentários da forma como é aplicado o levantamento da Conta Mercadorias para se aferir se houve ou não prejuízo na empresa.

Neste diapasão, mister se faz ressaltar que a técnica in examen, já vem sendo aplicada a muito tempo, onde se observa na prática reiterada que o auditor, ao alocar os valores concernentes aos estoques, entradas e saídas, exclui o ICMS.

No caso em tela, vislumbra-se que esse procedimento de excluir o ICMS tem origem no fato da empresa manter contabilidade, onde os estoques são registrados no livro Registro de Inventário pelo valor líquido (sem o ICMS).

Neste diapasão, diante dessa premissa, verifica-se em regra que os valores considerados pelo auditor que irão fazer parte do levantamento da Conta Mercadorias, no caso da empresa manter contabilidade regular, são alocados sem o ICMS, em virtude dos valores dos estoques já se encontrarem sem o imposto.

Todavia, em uma análise efetuada com mais profundidade, adentrando nos meandros da técnica, verifica-se que tal procedimento, apesar de já vir sendo aplicado a muito tempo, está um tanto equivocado.

Pois com a devida máxima vênua, é de bom alvitre ressaltar que a repercussão do prejuízo constatado deve levar em conta diretamente os valores lançados a crédito e débito na Conta Gráfica do ICMS, já que o prejuízo verificado enseja a glosa do crédito fiscal concernente à diferença entre a base de cálculo de entrada e de saída das mercadorias.

Perfilhando esse entendimento, urge chamarmos a atenção para o procedimento deletério que está sendo aplicado

quando da aplicação da técnica in examen, o qual resulta em um prejuízo bruto quimérico encontrado pela fiscalização, o qual enseja repercussão tributária fictícia.

Dessa forma, com o intuito de provar nosso entendimento, passaremos a expor nosso posicionamento acerca da matéria.

Assim, o auditor ao alocar os valores no levantamento com base no livro Registro de Inventário, em regra, deve considerar apenas as mercadorias sujeitas à tributação normal, já que estamos falando em repercussão na Conta Gráfica do ICMS, todavia, é de bom alvitre lembrar que os valores registrados no respectivo livro se reportam aos valores líquidos, sem o ICMS, por se tratar o ICMS de um imposto não-cumulativo.

Neste norte, o fazendário ao considerar os valores de entradas e saídas, leva em conta a mesma lógica procedimental, ou seja, considera nas entradas e saídas os valores das mercadorias sem o ICMS, a fim de manter a coerência, já que considerou o valor dos estoques sem o ICMS incluído.

Entendimento este corroborado pelo disciplinamento emanado do art. 643, § 4º, inciso II do RICMS/PB, quando assim explicita:

Art. 643.

§ 4º -

II. o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular. (grifo nosso)

Todavia, apesar da nível clareza da exegese da norma supra, não concordamos com esse procedimento, pois a discórdia acerca da matéria surge quando da efetivação da exclusão do ICMS das entradas e saídas no momento da aplicação do levantamento da Conta Mercadorias em empresas que mantêm contabilidade regular.

Haja vista que no momento em que o auditor efetua a exclusão do ICMS das entradas e saídas, muitas vezes impõe a empresa um prejuízo falso e irreal, obrigando o contribuinte a estornar um valor de crédito fiscal que diante do princípio da não-cumulatividade, o mesmo teria direito a manutenção.

In casu, para esposarmos um raciocínio lógico, necessário se faz partirmos para a parte prática, com o objetivo de melhor explicitarmos o nosso entendimento.

Assim, suponhamos que uma empresa adquira mercadorias no mercado interno no valor de R\$ 1.000,00, a qual tem o destaque do ICMS na quantia de R\$ 170,00 (17%).

Quando da venda, a operação foi realizada na quantia de R\$ 1.100,00, incidindo ICMS na alíquota de 17%, que resulta em R\$ 187,00, conforme demonstrado abaixo:

ENTRADA = 1.000,00	SAÍDAS = 1.100,00
ICMS = 170,00	ICMS = 187,00

Destarte, com base na exigência contida na norma retromencionada, ao aplicar o levantamento da Conta Mercadorias, no caso em tela, cuja empresa em questão possui contabilidade regular, deve ser expurgado dos valores de entradas e saídas o ICMS que incidiu na operação, diante da exigência contida na norma. Ficando assim demonstrado os valores de entradas e saídas após o expurgo:

ENTRADA = 1.000,00 **SAÍDAS = 1.100,00**
ICMS = (170,00) **ICMS = (187,00)**

ENTRADA = 830,00 **SAÍDAS = 913,00**

Diante do exemplo supra, vislumbramos que não houve prejuízo bruto, conseqüentemente, não houve repercussão tributária.

Todavia, vislumbra-se que a disceptação ocorre quando as aquisições de mercadorias se operam em outra unidade da Federação, cuja alíquota aplicada é a interestadual, neste caso, os auditores equivocadamente não levam em consideração a repercussão quanto aos percentuais de alíquotas concernentes às entradas, expurgando o ICMS dos valores de entradas e saídas alocados.

Procedimento este, que muitas vezes causa um prejuízo bruto falso e irreal, como já dito nos preâmbulos das nossas considerações. Pois vejamos.

Suponhamos mais uma vez que a aquisição se deu no valor de R\$ 1.000,00, desta feita a compra foi realizada no Estado de São Paulo, cuja alíquota interestadual se reporta a 7%. Neste diapasão, iremos considerar no nosso exemplo o valor das saídas idêntico ao do exemplo retromencionado, na ordem de R\$ 1.100,00, cujo ICMS seria de R\$ 187,00, conforme demonstrado abaixo:

ENTRADA = 1.000,00 **SAÍDAS = 1.100,00**
ICMS = 70,00 **ICMS = 187,00**

Partindo dessa premissa, vislumbramos que diante da exigência de se excluir o ICMS para fins de aplicação da Conta Mercadorias em empresas que mantém contabilidade regular, demonstraremos abaixo como ficaria o levantamento realizado quanto aos valores de entradas e saídas:

ENTRADA = 1.000,00
ICMS = (70,00)

SAÍDAS = 1.100,00
ICMS = (187,00)

ENTRADA = 930,00

SAÍDAS = 913,00

Portanto, perquire-se do demonstrativo supra, que o simples fato do contribuinte ter adquirido mercadorias em outra unidade Federativa, cuja alíquota aplicada é a interestadual, ensejou repercussão negativa no resultado do levantamento, visto que a exclusão do ICMS trouxe à baila a figura anômala do prejuízo bruto, a qual enseja a obrigação de estornar o crédito fiscal, conforme norma emanada do art. 85, inciso III, do RICMS/PB, in verbis:

Art. 85. O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução; (RICMS-PB)

Destarte, verifica-se com nítida clareza que o prejuízo encontrado é deletério e irreal, o qual foi fabricado indiretamente pela fiscalização em virtude da imposição de se expurgar o ICMS dos valores de entradas e saídas.

Assim, na nossa concepção, levando-se em conta a interpretação da própria norma, vislumbra-se nestes casos não haver a necessidade de exigir o estorno do crédito fiscal, já que uma simples análise interpretativa na norma supratranscrita, leva-nos a hialina convicção de que a exigência se opera quando a mercadoria for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, o que não se vislumbra no caso em tela, já que a base de cálculo da saída do exemplo supra se

operou na quantia de R\$ 1.100,00, enquanto a base de cálculo de entrada se deu no valor de R\$ 1.000,00, assim sendo, não há que se falar em estorno de crédito, tendo em vista que no caso in examen, o valor da saída se deu com base de cálculo superior a operação de entrada, descaracterizando qualquer exigência fiscal lastreada em estorno de crédito.

Outrossim, também chamamos a atenção para aquelas empresas denominadas de matriz, que adquirem as mercadorias em outra unidade da Federação e efetua a transferência das mercadorias para as suas filiais, onde neste caso em particular, a aplicação da técnica in comento, com a exclusão do ICMS dos valores relativos as saídas e entradas, sem sombra de dúvida, ensejará a figura do prejuízo bruto irreal.

Perfilhando esse entendimento, é de bom alvitre destacar a nívea clareza dos fatos suscitados até o momento, visto que o entendimento de que o prejuízo bruto constatado, quando não se considera as alíquotas aplicadas, é quimérico, leva-nos a inferir que o procedimento aplicado está eivado de vício, o qual enseja a necessidade preeminente de verificação e estudo dos fatos trazidos à baila com o objetivo precípua de a fiscalização poder aplicar técnicas corretas e dentro dos ditames legais.

Pois como é cediço, a razão de ser e a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário é a busca da verdade material, é o encontro da certeza jurídica, não havendo aproximação nem conquista da almejada verdade legal, a não ser por meio de procedimentos idôneos e corretos, os quais devem se constituir no ponto culminante de qualquer fiscalização.

Neste norte, deve a fiscalização ficar atenta para os prejuízos brutos verificados quando da aplicação do levantamento da Conta Mercadorias em empresas que mantém contabilidade regular, cujas aquisições são efetuadas em outras unidades da Federação, haja vista que a exclusão do ICMS leva o auditor a

um resultado irreal e fictício, o qual é desprovido de qualquer base legal, ferindo assim o princípio da legalidade.

30. O LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS E A EXEGESE DO ART. 643 do RICMS/PB

Traremos à baila em nossas considerações uma análise doutrinária acerca da aplicabilidade do levantamento denominado Conta Mercadorias, tendo o mesmo o intuito apenas de contribuir para o aprimoramento das normas e procedimentos que lastreiam a exigência do ICMS na Paraíba, assim, enveredaremos pelo exame exegetico do art. 643 e parágrafos, do RICMS/PB, mormente quanto à aplicabilidade dos §§ 3º e 4º do dispositivo retromencionado, haja vista que a análise e a compreensão da matéria deve ser cuidadosa, posto que, a avidez do aparelho do Estado para arrecadar, por um lado, e os frágeis procedimentos aplicados pela fiscalização, os quais, quando desprovidos de embasamento legal, desconforme com as normas que norteiam o ICMS, ocasionam grandes contendas em virtude dos levantamentos resultantes dos procedimentos fiscalizatórios serem, a posteriori, considerados apócrifos, ensejando grande prejuízo aos cofres públicos.

Perfilhando essa tese, ab initio, urge ressaltarmos que as presentes considerações têm o intuito apenas de demonstrar que o procedimento utilizado pela fiscalização se encontra desconexo com a boa técnica emanada da norma que lhe deu embasamento, fato este que tem o condão de viciar um lançamento tributário que se encontra conforme as normas contidas no RICMS/PB, lastreado na mais lúdima legalidade.

Neste norte, ao analisarmos minuciosamente o disciplinamento contido no art. 643 do RICMS/PB, constata-se, a priori, que o dispositivo mencionado, apesar da sua legalidade, na prática, é um tanto frágil como meio de aferição tributária,

em virtude de confrontar duas técnicas distintas, quais sejam: Levantamento Financeiro e Conta Mercadorias, pois ao enveredarmos pelos fundamentos teóricos e práticos de cada técnica (Levantamento Financeiro e Conta Mercadorias), às quais a norma se reporta, veremos que são procedimentos específicos, onde cada um tem, como resultante, indícios sonegatórios originados de repercussões infringentes distintas, em que o primeiro leva em conta a repercussão ocorrida na conta caixa (fluxo financeiro) e o outro, arrima-se apenas na movimentação mercantil da Conta Mercadorias.

Partindo dessa premissa, é cediço que o levantamento Financeiro toma por base a Conta Caixa, assim, quando as informações são devidamente coletadas, isto, tanto de formas endógenas (fornecidas pela própria empresa), como exógenas (conseguidas através de pesquisas em fontes fora da empresa), pode-se perfeitamente acusar omissões de vendas, onde as despesas deverão ser inferiores às receitas, sob pena da presunção legal de omissão de vendas, inferindo-se que houve pagamento com recursos marginais, conforme reza a inteligência emergente do Parágrafo Único do art. 646, do RICMS/PB.

Outrossim, é uníssono que o levantamento da Conta Mercadorias se lastreia na movimentação de mercadorias, como o próprio nome já evidencia, onde no procedimento normal dessa técnica, compete ao Auditor Fiscal realizar o confronto entre a Receita de Vendas e o Custo das Mercadorias Vendidas tributáveis, acrescido de valor agregado, através do levantamento criterioso do total das Entradas, Saídas, dos Estoques Inicial e Final do período fiscalizado, neste caso, o imposto lançado de ofício com base na diferença verificada leva à convicção de que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis, sem a respectiva emissão de documentos fiscais.

Assim, mister se faz tecermos considerações na tentativa de melhor explicitar o nosso entendimento, destarte, faz-se

necessário a transcrição *ipsis literis* do dispositivo objeto da celeuma, conforme se observa abaixo:

*Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será pro-
cedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas
sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à
exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto,
consoante as operações de cada exercício.*

*§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não
esteja obrigado ao regime de tributação com base no lu-
cro real e tenha optado por outro sistema de apuração
de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Ren-
da e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro
Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e
pagamentos ocorridos em cada mês.*

*§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanis-
mo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:*

*I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde de-
verão ser evidenciadas todas as receitas e despesas op-
eracionais ou não operacionais, bem como considerada
a disponibilidade financeira existente em Caixa e Ban-
cos, devidamente comprovada, no início e o no final do
período fiscalizado;*

*II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que
o montante das vendas deverá ser equivalente ao cus-
to das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor
nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer
tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as
despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que
trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, ve-
dada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e ven-
das realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para
aqueles que mantenham escrita contábil regular.*

*§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que
trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demon-
strativo financeiro referido no parágrafo anterior, os sal-
dos no início e no final do exercício serão considerados
inexistentes.*

*§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto
fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto*

no art. 646.

No caso vertente, conforme podemos observar no exame exegetico da norma supra, máxime quando da leitura dos §§ 3º e 4º, chega-se à ilação de que os contribuintes que não estejam obrigados ao regime de tributação com base no lucro real nos termos da legislação do imposto de renda, estão necessariamente obrigados à escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês, ou seja, a manter o “Livro Caixa”.

Diante disso, observa-se que a norma emanada do § 4º, explicita, como mecanismos de aferição para as empresas que se enquadrem na obrigatoriedade da manutenção do livro Caixa, dois procedimentos a serem aplicados pela fiscalização dependentes entre si, surgindo desse fato a disceptação acerca da matéria quanto ao procedimento correto a ser efetuado pela fiscalização, onde o auditor, da forma como emana a norma, deverá, a princípio, elaborar um Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado; (inciso I, do § 4º do art. 643, do RICMS/97).

Em seguida, deve o mesmo após proceder conforme o inciso I do § 4º do art. 643, realizar o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso I do § 4º, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil

regular.(inciso II, do § 4º do art. 643, do RICMS/97).

Ora, com a devida vênia, verifica-se de chofre ao per-scrutar-se o texto supra que existe uma dependência entre os levantamentos da Conta Mercadorias e o Financeiro, pois é hi-alina a condição sine qua non imposta pela norma contida no inciso II do § 4º, para exigência do imposto, quando assim ex-plicita: “devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior,”

In casu, na nossa concepção, por tratar-se de procedi-mentos distintos não caberia a dependência entre eles, pois em primeiro lugar, mister se faz lembrar que as receitas auferidas por uma empresa necessariamente não se originam apenas das operações mercantis, visto ser cediço que podem ser também obtidas através de empréstimos e outras fontes, fato este sufi-ciente para tornar frágil a tese de que houve pagamentos com receitas de origem não comprovadas, quando o acréscimo de 30% não satisfizer as despesas arroladas no Demonstrativo Fi-nanceiro.

Outrossim, com a devida vênia, observa-se a nívea clareza da exigência contida na norma acerca do acréscimo de 30%, onde a mesma estipula que se o lucro bruto no percentual retromencionado não satisfizer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, a diferença resultante deverá ser exigida com fulcro no art. 646 do RICMS/PB.

Todavia, apesar da fragilidade acerca da aplicabilidade da norma supra, é de bom alvitre ressaltarmos que a mesma tem foro de legitimidade e legalidade para ser utilizada como forma de aferição nas auditorias realizadas nos estabelecimen-tos comerciais, porém, os auditores devem ter como princípio básico a aplicação do respectivo levantamento dentro da boa técnica fiscal, de acordo com o ditame plasmado no dispositivo em questão.

Destarte, vislumbramos quanto ao procedimento las-

treado no art. 643, haver por parte da fiscalização, o cometimento de um grave equívoco, pois na interpretação do dispositivo retromencionado, infere-se ser condição sine qua non para efeito de exigência do imposto, que sejam realizados os dois levantamentos concomitantemente, onde no confronto entre ambos, é que se processa a diferença tributável que será, caso ocorra, exigida através de auto de infração, conforme se vislumbra na transcrição *ipsis literis* abaixo:

Art. 643 -
§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

Perfilhando essa tese, vislumbra-se que a aplicação por parte da fiscalização do respectivo dispositivo não se coaduna a exegese da norma disciplinadora, pois em conformidade com tal dispositivo, infere-se ser defeso a exigência da diferença constatada na Conta Mercadorias sem a realização do confronto com as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, haja vista se concluir que a diferença verificada em razão do confronto fiscal que denuncia irregularidade fulcrada no art. 646 do RICMS, opera-se quando se constata que o lucro bruto de 30%, auferido na Conta Mercadorias, não satisfaz as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, pois neste caso, surge a presunção *juris tantum* de que o lucro bruto não foi suficiente para satisfazer as despesas arroladas no financeiro, ou seja, nasce a presunção relativa de que tais despesas foram pagas com receitas marginais oriundas de omissão de vendas.

Neste norte, vislumbra-se que a legalidade com que reveste o procedimento emanado do art. 643, inciso II, § 4º do RICMS/PB se opera quando se realiza o confronto com as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, não tendo foro de legalidade e legitimidade a diferença tributável constatada

no levantamento da Conta Mercadorias realizado isoladamente, conforme exegese da norma plasmado no RICMS/PB.

Partindo desse raciocínio, evidencia-se que o Demonstrativo Financeiro pode ser aplicado individualmente, já que o parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, dá legitimidade à exigência no caso das despesas serem superiores as receitas.

Porém, vislumbra-se que o levantamento da Conta Mercadorias, da forma como se encontra no RICMS/PB, totalmente dependente do Demonstrativo Financeiro, não pode ser aplicado isoladamente, sem a realização do confronto, sob pena de ser considerado ineficaz. Pois em uma análise básica do texto do dispositivo, vislumbra-se ser o confronto do lucro bruto apurado (30%) com as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, procedimento indispensável para legalidade da exigência fiscal tributária.

Neste diapasão, infere-se que duas seriam as providências a serem tomadas para a legitimidade do procedimento fulcrada no art. 643 do RICMS/PB, quais sejam: Desvinculação da Conta Mercadorias do Demonstrativo Financeiro, tornando a mesma independente, com a retirada do texto legal da condição do acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, e/ou a efetiva realização por parte do auditor do confronto do lucro bruto com as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro, como disciplina a norma *in commento*, tendo em vista a grande quantidade de lançamentos fiscais fulcrados apenas na diferença tributável constatada através da Conta Mercadorias aplicada isoladamente, fato este que torna o levantamento frágil e inconsistente.

31. ICMS - A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS E O QUESTIONAMENTO ACERCA DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL

Não obstante a incessante elaboração normativa e jurisprudencial decorrentes dos freqüentes e intensos conflitos ocorrentes na relação Fisco/Contribuinte, muitas questões ainda não estão esclarecidas, máxime quanto ao direito ao crédito fiscal por parte das empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas quando da aquisição de combustível, pneu, óleo lubrificante, peças de reposição e veículos novos, assim, os comentários aqui tecidos terão como norte a análise da possibilidade legal do aproveitamento ou não do crédito fiscal por parte das empresas prestadoras de serviços de transportes de cargas.

Ab initio, vislumbramos não ter o que tergiversarmos acerca do direito ao crédito concernente às mercadorias adquiridas para o ativo imobilizado da empresa, mormente veículos novos, diante do hialino disciplinamento contido na inteligência emergente do art. 78, do RICMS/PB.

Portanto, diante da exegese da norma retromencionada, infere-se não haver dúvidas acerca da legalidade do aproveitamento do crédito fiscal concernente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente da empresa.

Outrossim se observa na prática diária que a discepção quanto ao direito ao crédito fiscal ocorre quando da aquisição, por empresa prestadora de serviços de transporte de cargas intermunicipal ou interestadual, de mercadorias que serão utilizadas na sua atividade principal.

In casu, ao perscrutarmos o RICMS-PB não vislumbramos nenhuma norma específica disciplinadora do crédito fiscal para a aquisição de mercadorias por empresa transportadora de cargas, pois ao nos reportamos ao art. 72, com exceção do inciso I do mesmo, verificamos que o mesmo dispõe especificamente quais são os casos em que são permitidos o direito de se apropriar do crédito fiscal, não se vislumbrando nos casos especificados qualquer alusão as mercadorias adquiridas para serem utilizadas por empresa de transporte de cargas.

Todavia, mister se faz ressaltar que na dicção do inciso I do art. 72 do RICMS/PB, vislumbra-se que o mesmo generaliza o direito ao crédito fiscal concernente as entradas de mercadorias, real ou simbólica no estabelecimento, inclusive destinadas ao seu uso ou consumo ou ativo fixo.

Partindo dessa premissa e com lastro no exame exegético da norma retromencionada, chega-se à ilação de que seriam quatro as possibilidades do contribuinte de se beneficiar do direito ao crédito fiscal, quais sejam:

- *Entrada de mercadoria real ou simbólica no estabelecimento sujeita à tributação numa operação subsequente;*
- *Entrada de mercadoria no estabelecimento para uso ou consumo;*
- *Entrada de mercadoria no estabelecimento para integrar o ativo fixo da empresa;*
- *Recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*

No caso vertente, observa-se diante das possibilidades supra, quais poderiam ser aplicadas na empresa prestadora de serviços de transporte de cargas para legitimar o aproveitamento do crédito fiscal.

Isto posto, observa-se hodiernamente a existência de

vários entendimentos acerca do direito ao crédito fiscal quando da aquisição de mercadorias por empresa prestadora de serviço de transporte de cargas, dentre eles verificamos a concessão ao direito ao crédito apenas para o combustível, com lastro na tese de que a utilização é imediata, denegando o direito para as demais mercadorias, a exemplo do óleo lubrificante, pneu e peças de reposição, do aproveitamento do crédito fiscal.

Assim como verificamos existir entendimento que concede o direito ao crédito fiscal não só para o combustível, mas também para as aquisições de óleo lubrificante, pneu e peças de reposição.

Ora, com a devida vênia, não corroboramos ambos os entendimentos, onde rechaçamos com veemência os entendimentos retromencionado diante de um questionamento simples, qual seja: como é que se pode mensurar no aspecto temporal o consumo de determinado produto para classificá-lo como mercadorias, uso ou consumo para efeito de crédito fiscal, já que se perquire que o pneu e o óleo lubrificante, por exemplo, são também essenciais ao funcionamento do veículo e são gastos também de forma imediata.

Partindo dessa premissa, ficamos sem alcançar qual seria a diferença do produto combustível para o óleo lubrificante ou mesmo o pneu, para efeito de classificação como consumo, já que todos são consumidos na prestação de serviço de transporte e são produtos essenciais ao funcionamento do veículo.

Destarte, infere-se de chofre que não haveria como considerar um desses produtos como se fosse consumo e não considerar os demais, sob pena de se estar aplicando dois pesos e duas medidas, já que tal entendimento seria deletério tanto para a empresa como para a Fazenda estadual.

In casu, após as considerações tecidas e a realização de uma análise mais aprofundada acerca do instituto do crédito fiscal e conseqüentemente da não cumulatividade, vislumbra-

mos ser pacífico e uníssono que qualquer tributo previsto no sistema tributário consagrado pela Constituição de 5 de outubro de 1998, tem as regras básicas de seu regime jurídico tributário fixadas, primordialmente, pela Carta Política, e o ICMS não constitui exceção, porque, segundo o ordenamento constitucional brasileiro, a Constituição é o instrumento legislativo próprio para definir e delimitar competências tributárias.

Assim, o exercício dessa competência tributária, também conceituada como o poder atribuído a uma pessoa jurídica de direito público interno, para instituir, cobrar e fiscalizar a arrecadação de tributos, é regido por princípios dos quais o outorgado, titular da competência, não pode se afastar, assim, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir o ICMS, através do art. 155, inciso I, alínea “b”, o legislador constituinte submeteu, ao § 2º, inciso I, do mesmo artigo, a instituição do ICMS à observância ao princípio da não-cumulatividade.

Portanto, nota-se que o dispositivo constitucional, ao estabelecer a não-cumulatividade do ICMS com base no sistema de compensação de débitos e créditos escriturais, utiliza, em relação ao imposto, às expressões “devido” e “cobrado”, pois quando o legislador constituinte refere-se ao ICMS, utilizando o termo “devido”, ele contempla a obrigação tributária do imposto em tese, isto é, em sua generalidade, sem distinguir qualquer hipótese de afastamento dessa obrigação por força de normas de imunidade, de isenção, de exclusão do objeto da obrigação, de suspensão e outras espécie de exoneração da mesma.

Assim, o legislador constituinte parte do pressuposto, puro e simples, de que o imposto é devido naquela operação ou prestação praticada pelo contribuinte. Todavia, ao se referir ao “montante cobrado”, o legislador constituinte não parte do mesmo pressuposto, pois contempla apenas a

obrigação tributária em concreto, não mais em tese, ou seja, aquela que foi efetivamente exigida e paga, pelo contribuinte, na operação anterior.

Destarte, imposto devido não significa, necessariamente, imposto cobrado, pois o imposto pode ser devido e não ser cobrado, por força de uma isenção, por exemplo, outra, porque imposto devido e imposto cobrado geram efeitos distintos, dessa forma, o fato de o imposto ser devido pode, ou não, autorizar a apropriação de crédito fiscal, o imposto cobrado sempre autoriza essa apropriação.

Ao perfilhar essa tese, chegamos à ilação de que a compensação dos créditos e débitos do ICMS nas operações anteriores e posteriores quanto a uma mercadoria ou serviço se opera para evitar o efeito cascata, da seguinte maneira:

O montante do imposto cobrado no ingresso da mercadoria ou serviço no estabelecimento pode ser compensado com o imposto devido na saída dessa mercadoria ou na prestação de um serviço subsequente, se este imposto for efetivamente exigível e recolhido e na proporção do valor efetivamente pago quando da entrada.

Neste diapasão, diante do texto supra visualizamos que não poderia ser diferente, pois a cláusula da “não-cumulatividade” não consubstancia mera norma programática, nem traduz recomendação, sequer apresenta cunho didático ou ilustrativo, caracterizando, na realidade “diretriz constitucional imperativa”, visto que o instituto do crédito fiscal foi criado com o intuito precípua de evitar o efeito cascata, ou seja a não cumulatividade do imposto quando das realizações das operações até chegar ao término da cadeia consumidora, neste norte, infere-se que na operação de aquisição de mercadoria ou serviço o ICMS vem embutido no preço, por se tratar de um imposto por dentro, portanto é pago quando da aquisição,

assim, quando da saída subsequente haverá nova tributação, dessa forma, em respeito ao princípio da não-cumulatividade tributária, deve-se abater do imposto devido na saída o imposto já pago quando da aquisição, sob pena de se estar aplicando uma cumulatividade, a qual onera o preço ao consumidor final.

Assim, chega-se à ilação de que o direito ao crédito relativo às mercadorias adquiridas só se opera quando as mesmas forem objeto de uma saída subsequente, pois a inteligência da norma constitucional permite firmar com hialina diretriz que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, traduzida em um procedimento discricionário, o mesmo deve se originar de um direito do contribuinte para com o ente tributante (crédito), o qual ensejará uma compensação do valor devido ao mesmo ente quando da saída subsequente da mercadoria (débito).

No caso vertente, chega-se à ilação após analisarmos as considerações tecidas que as empresas de prestação de serviços de transporte de cargas não teriam direito ao aproveitamento do crédito fiscal concernente às mercadorias adquiridas, a exemplo de combustível, óleo lubrificante, pneus e peças de reposição, já que tais mercadorias não terão uma saída subsequente, ou seja, serão consumidas na prestação de serviço de transporte de carga.

Pois o que se observa é que estes produtos são aplicados no veículo que vai prestar o serviço, o qual não sofrerá tributação alguma quando da efetivação do serviço, onde tais produtos são considerados custo da prestação do serviço e deverão integrar o preço do serviço, custos estes que não geram o direito ao crédito fiscal quando da aquisição por não serem objeto de saídas subsequentes.

No caso em tela, ao tomarmos como exemplo uma empresa industrial, observamos que o direito ao crédito se opera

quando a mercadoria adquirida é consumida no processo produtivo fazendo parte do produto final na condição de elemento indispensável do produto fabricado, ou seja, na fabricação de um móvel, por exemplo, só ensejará crédito fiscal aquelas mercadorias adquiridas que integrarão o produto final, no caso dos parafusos, verniz, madeira, pregos e outros, já que as mesmas serão indiretamente tributadas quando da saída do produto fabricado.

Sendo mister ressaltar que os demais insumos, os quais não fazem parte do produto fabricado são considerados custo do produto, para efeito de cálculo do preço de venda, não gerando o direito ao crédito fiscal, por não integrarem o produto final, dessa forma, se os demais insumos, os quais não integram o produto final, apesar de fazerem parte do processo produtivo, não geram o direito ao crédito fiscal, neste raciocínio, por que uma empresa prestadora de serviços de transporte de cargas teria direito a utilização do crédito fiscal relativo aos produtos adquiridos para serem consumidos na prestação de serviço? a exemplo do combustível, pneu, óleo lubrificante e peças de reposição, se não haverá uma tributação subsequente sobre estas mercadorias já que não terão uma saída subsequente, serão apenas consumidas na prestação de serviço de transporte.

Já que tais produtos são consumidos na prestação do serviço fazendo parte do custo do serviço, sendo, portanto, considerados produtos para consumo, entendimento este albergado na definição da palavra “CONSUMO”, extraída do Dicionário Aurélio do saudoso *Aurélio Buarque de Holanda*, que assim define:

CONSUMO

[De. de consumir.]

S.m.

1. Ato ou efeito de consumir, gasto.

2.Econ. Utilização de mercadorias e serviços para satisfação das neces-

sidades humanas.

Neste diapasão, após as considerações tecidas e os argumentos trazidos à baila, chega-se a hialina conclusão de que uma empresa cuja atividade se reporta à prestação de serviço de transporte de carga intermunicipal e interestadual não teria o direito de se apropriar do crédito fiscal concernente aos produtos que são consumidos ou gastos na prestação do serviço, a exemplo de combustível, óleo lubrificante, pneu e peças de reposição. Todavia, urge ressaltar que no RICMS-PB o direito à apropriação ao crédito fiscal concernente as mercadorias adquiridas para uso ou consumo ainda não se encontra permitido.

Assim, diante da nívea clareza dos argumentos trazidos à colação e a transparência das normas concernentes à matéria vislumbramos não haver mais o que tergiversarmos acerca do assunto.

32. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADAS – ESCRITA FISCAL X ESCRITA CONTÁBIL

A avides do aparelho do Estado para arrecadar, por um lado, e a resistência de muitos súditos do Estado em cumprir suas obrigações para com a Fazenda Pública, ocasiona grandes contendas, visto constituir ponto pacífico, atualmente, a asserção a qual a relação de tributação é uma relação jurídica e não uma relação de poder, necessitando o Fisco proceder com bastante cautela para não cobrar o que não lhe pertence.

Destarte, não obstante a incessante elaboração normativa e jurisprudencial, decorrente dos freqüentes e intensos conflitos ocorrentes na relação fisco contribuinte, muitas questões ainda não estão pacificadas. Pois o adequado equacionamento de todas essas questões depende do exame de alguns procedimentos utilizados, que, consagrados na prática reiterada, são às vezes indevidamente utilizados, quebrando-se com isto a harmonia do sistema jurídico, que sendo sistema deverá ser necessariamente harmonioso, isento de incongruências, livre de antinomias, e pleno, vale dizer, sem lacunas.

Assim, dentre as técnicas usadas pela fiscalização, o confronto da relação de notas fiscais de entrada dos postos fiscais de fronteira e o respectivo registro das mesmas nos livros fiscais e contábeis, dão ao auditor condições para constatação de sonegação do ICMS, haja vista que as notas fiscais não registradas e/ou não contabilizadas em decorrência da entrada, conseqüentemente não são registradas nas saídas ou foram pagas com receitas marginais, ensejando assim, a simples falta de lançamento das notas fiscais de aquisição, se prestarmos mais atenção, duas repercussões tributárias num único fato infrin-

gente (a falta de lançamento nos livros fiscais/contábeis), sendo uma pela aquisição de mercadorias com receita marginal (fato gerador anterior) e vendas sem documentação fiscal (fato gerador presumido futuro), onde considera-se distintamente uma ou outra para efeito de cobrança, dependendo da empresa manter só escrituração fiscal ou fiscal contábil.

Perfilhando esta tese, mister se faz ressaltar que até os dias atuais a fiscalização se pautou em dois procedimentos a serem aplicados quando da constatação de falta de registro e/ou contabilização de notas fiscais de aquisição, os quais se originam do fato da empresa dispor de apenas escrituração fiscal e quando dispõe de escrituração fiscal e contábil, visto que o aodamento do fazendário quanto à aplicação da matéria suscitada pode ser deletério tanto ao Erário estadual quanto ao contribuinte.

Pois na nossa concepção, em regra, deve ser utilizada a acusação com base na omissão de receita, tendo em vista ser perfeitamente legal e cabível a exação fulcrada na acusação de pagamento com receita marginal, visto que, ao se constatar que determinadas notas fiscais não foram lançadas no livro Registro de Entrada de Mercadorias, caso a empresa mantenha escrituração contábil regular, deverá o auditor, a priori, verificar se as respectivas notas fiscais de aquisição não foram contabilizadas na “Conta Caixa”, caso afirmativo, deverá o fazendário descrever o fato infringente se reportando a infração de “Omissão de saídas constatada através de aquisição de mercadorias com receita de origem não comprovada”, com supedâneo no art. 646 do RICMS/PB, onde a base de cálculo do ICMS a ser considerada deverá ser o valor da nota fiscal não contabilizada, com base na presunção juris tantum de que o numerário utilizado para pagamento da respectiva nota fiscal adveio de vendas anteriormente sonegadas.

Sendo de bom alvitre explicitar, que quando se verifi-

ca no caso in examen, que o documento fiscal não contabilizado se refere a mercadorias sujeitas à substituição tributária, cabe a exação de omissão de saídas pretéritas levando-se em consideração o total destacado na nota fiscal, independente de serem as mercadorias sujeitas à substituição tributária ou destinadas ao consumo ou ativo imobilizado, assim como, cabe a exigência concomitante concernente ao ICMS – Substituição Tributária, quando a retenção não houver sido realizada em conformidade com as normas emanadas do RICMS/PB, devendo nesta segunda hipótese, para efeito de cobrança, proceder à agregação do TVA específico para o produto e abater o crédito do ICMS destacado na nota fiscal.

Já quando se verifica que a empresa não mantém escrituração contábil regular, ou seja, mantém apenas a escrituração fiscal, a repercussão concernente ao fato infringente de não registrar as notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas de Mercadorias se opera para frente, onde infere-se que as mercadorias não registradas na entrada tiveram suas saídas omitidas.

Nesses casos, urge ressaltarmos que as mercadorias destinadas ao consumo, ativo imobilizado, ou mesmo, sujeitas à substituição tributária, não estão passíveis de cobrança, por se tratar a delação, quando a empresa mantém apenas escrituração fiscal, de omissão de saídas relativa as operações subsequentes a ausência de registro da nota fiscal de aquisição no livro Registro de Entrada.

Inferindo-se que as mercadorias destinadas ao consumo e ativo imobilizado não terão uma saída subsequente, no caso das mercadorias sujeitas a substituição tributária, deverá ser exigido o ICMS Substituição tributária conforme disciplinamento emanado do RICMS/PB.

Neste diapasão, vislumbra-se quanto às mercadorias com tributação normal e destinadas a comercialização, que

cabe para efeito de exigência, o arbitramento através da aplicação de TVA de 30% sobre os valores das mercadorias consignadas no documento fiscal não registrado.

Visto o fazendário lastrear o procedimento se utilizando da permissiva regulamentar do arbitramento de (30%) referente à saída presumida, onde toma por base o valor da nota fiscal não registrada, aplicando ao montante encontrado o percentual de 17%, não devendo abater da quantia resultante o valor do ICMS destacado no documento fiscal objeto da infração, onde a descrição do fato deve se arrimar na delação de OMISSÃO DE SAÍDAS, com fulcro no art. 646, do RICMS/PB, todavia, neste caso específico, esta-se-á cobrando a operação subsequente de saídas sem notas fiscais, a qual encontra enquadramento nos art. 158, inciso I e art. 160, inciso I, ambos do RICMS/PB.

Tornando correta e legalmente cabível a exigência arri-mada sempre no art. 646 do RICMS/PB (omissão de receitas), independente da manutenção de “Escrita Contábil Regular”, Porém, observa-se que quando da efetivação da exigência tomando por lastro o fato gerador subsequente, no caso da empresa manter apenas escrituração fiscal, a fiscalização para efeito de encontrar o valor de ICMS a ser exigido, aplica sobre o valor das mercadorias consignadas no documento fiscal não contabilizado o TVA de 30%, aplicando-se a alíquota de 17%, cujo resultado encontrado, abate o ICMS destacado no documento fiscal não lançado no livro Registro de Entradas.

Procedimento este que traz desigualdade no momento da exigência, visto que, mantendo a empresa escrita contábil regular, a exigência se fará aplicando os 17% sobre o total indicado no documento fiscal, todavia, mantendo a mesma apenas escrita fiscal, caberá a exigência, apesar da aplicação do TVA, tomar por lastro a aplicação dos 17%, porém, deduzindo o ICMS destacado no documento fiscal, o que faz com que o

contribuinte que mantém apenas escrita fiscal seja beneficiado com o recolhimento do ICMS em menor monta que aquele que mantém escrita contábil regular, conforme explicitado abaixo:

Nota Fiscal não contabilizada:

=> R\$ 1.000,00 — ICMS R\$ 170,00

- Empresa com Contabilidade Regular (Omissão de saídas pretéritas):

Base de cálculo	R\$ 1.000,00
ICMS 17%.....	R\$ 170,00

- Empresa com Escrituração Fiscal apenas (Omissão de saídas futura):

Base de cálculo.....	R\$ 1.000,00
ICMS Destacado 17%.....	R\$ 170,00
Acréscimo na BC TVA 30%.....	R\$ 1.300,00
ICMS 17%.....	R\$ 221,00
ICMS Exigido	R\$ 51,00

Assim, como podemos observar acima, chega-se à ilação de que as infrações são equivalente (omissão de saídas), todavia, o crédito tributário originado de ambas são distintos quanto aos valores, o que torna injusta a exigência com a dedução do valor do ICMS a recolher do valor destacado no documento fiscal quando a empresa mantém apenas escrita fiscal.

Portanto, após as considerações tecidas, vislumbramos ser perfeitamente possível e legal a exigência pautada em fatos geradores ocorridos anteriormente e para frente, em decorrência da constatação de notas fiscais de aquisição não contabilizadas nos livros próprios, inclusive, entendemos ser perfeitamente cabível se efetuar a exigência concomitantemente das duas acusações, além da aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro,

conforme podemos observar abaixo, a simples ausência de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios ensejam três possíveis acusações, quais sejam:

- Omissão de saídas concernente as mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas nos livros próprios. (Fato gerador para frente)

- Omissão de saídas pretéritas verificada pelo pagamento de notas fiscais de aquisição não contabilizada no CAIXA. (Fato gerador pretérito)

- Descumprimento de obrigação acessória em virtude da ausência de registro das notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

Partindo dessa premissa, observa-se caber ao auditor o bom senso e a necessária cautela no momento em que constata a ausência de registros de notas fiscais de aquisição nos livros fiscal/contábil da empresa, para evitar a exigência de um crédito tributário desnudo da liquidez e certeza necessários para exação.

33. A OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO ICMS-FRETE NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DIANTE DA AUSÊNCIA DE LEI ISENTIVA

Muitas vezes determinados entendimentos aplicados de forma reiterada passam a virar equivocadamente prática usual sem que tenha o amparo legal, a exemplo do entendimento acerca da não obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-Frete nas operações com combustíveis cujo imposto relativo à substituição tributária já tenha sido recolhido na fonte.

No caso vertente, em um passado não muito distante chegou-se a um entendimento no Estado da Paraíba de que estando a prestação de serviço de transporte de cargas incluída na base de cálculo do ICMS-Substituição tributária concernente às operações com combustíveis, não precisaria mais haver o recolhimento do ICMS-Frete em novas contratações de prestação de serviços de transporte ocorridas a posteriori.

Entendimento este originado do fato de serem realizadas nas operações com combustíveis, para composição do preço final que servirá de base de cálculo ao ICMS-ST (PMPF), uma pesquisa em todo o território paraibano, onde o ICMS frete, diante da tese suscitada, já se encontraria de forma indireta computado na base de cálculo da substituição tributária, haja vista que este, devidamente incluído nos custos dos revendedores de combustíveis, integraria o preço final dos produtos.

Assim, reportando-nos a um caso real, vislumbramos de forma exemplificativa que uma empresa distribuidora de gás GLP, que já recebe da refinaria os produtos com o ICMS-ST recolhido na fonte, cuja base de cálculo se reporta ao

PMPF obtido através de pesquisa realizada, ao firmar contrato de prestação de serviços de Transporte Rodoviário de Cargas e logística, com uma terceira empresa prestadora de serviços, para que pudesse abastecer os depósitos e pontos de vendas pulverizados na Capital, na grande João Pessoa e Cidades do interior do Estado, não precisaria recolher o ICMS-Frete da nova prestação de serviço de transporte contratada em virtude da respectiva prestação de serviço, em tese, já esta contemplada na base de cálculo da substituição tributária.

Ora, diante do caso verídico ventilado acima, perquirimos que no entendimento aplicado, tratando-se da prestação de serviços de Transporte Rodoviário de Carga de combustíveis, cuja base de cálculo para retenção do tributo já estaria incluso o valor do FRETE até o consumidor final, não seria devida a exigência do ICMS-Frete quando das operações intermunicipais de Gasolina, Diesel, QAV, GLP e álcool hidratado, a fim de evitar a cobrança em duplicidade do imposto (*bis in idem*).

No caso em tela, observa-se que a tese suscitada padece de uma fragilidade inofismável, já que não havendo a obrigatoriedade de recolher o ICMS-Frete sobre a nova prestação de serviço contratada, logicamente tal dispêndio não será assumido pelo adquirente e não fará parte do preço final (PMPF), como entendem aqueles que corroboram a tese de que não caberia a exigência do ICMS-Frete.

Perfilhando essa tese, vislumbramos que a partir do momento em que não se exige o ICMS-Frete com lastro no argumento de que o valor da prestação de serviço já estaria incluso na base de cálculo da ST, estar-se-á procedendo ao arrepio das normas que regem o ICMS na Paraíba, pois a única forma de não se exigir o imposto da prestação de serviço de transporte de carga seria a edição de uma norma isentiva, já que a simples incúria por parte da fiscalização em não exigir o imposto respectivo, por ser a fiscalização uma atividade

administrativa plenamente vinculada à lei, fere os princípios básicos norteadores do ICMS.

Pois se verifica na labuta diária que as empresas prestadoras de serviços de transportes de cargas ao transportarem combustíveis, estavam se beneficiando de uma isenção não regulamentada em lei, já que equivocadamente a própria fiscalização não vinha exigindo o imposto correspondente à prestação de serviços de transporte quando se tratava de combustíveis.

Ora, com a devida *máxima vênia*, rechaçamos, de chofre, a tese suscitada, pois, a priori, necessário se faz ressaltar que o objetivo da substituição tributária é alcançar o preço da operação subsequente ou o preço para consumidor final (preço de ponta), para isso, no tocante a regra geral, inclui-se na margem de valor agregado as despesas de prestação de serviço de frete, seguro e demais despesas repassadas ao adquirente, já que tal procedimento é lógico, tendo em vista que no preço da venda subsequente, tais despesas realmente serão consideradas como custo de aquisição do produto e irão fazer parte do preço final dos produtos vendidos.

Todavia, é de bom alvitre ressaltar que o preço de ponta para efeito de base de cálculo da ST pode ser obtido com lastro na Margem de Valor Agregado – MVA ou no PMPF, que é o preço médio obtido através de pesquisa.

Destarte, no caso da aplicação da margem de valor agregado, mister se faz ressaltar, que se considera as despesas de prestação de serviços de transportes, para efeito de obtenção da base de cálculo da substituição tributária, apenas para obter o valor de venda presumido da operação subsequente tomando por lastro os custos de aquisição, assim, no caso da prestação de serviços de transporte – frete, por exemplo, a inclusão do valor do mesmo na base de cálculo da ST não tem o condão de ratificar que teria havido tributação da respectiva prestação de

serviços, já que para isso, o valor da prestação de serviço teria de ter sido incluído na base de cálculo do ICMS Normal, caso a operação fosse CIF e não da base de cálculo do ICMS ST, já que a prestação de serviço de transporte é custo para o adquirente, conseqüentemente, tal custo irá fazer parte do seu preço final, em virtude desse fato é que a prestação de serviço de transporte deve fazer parte da base de cálculo da ST.

Outrossim, no caso do GLP e outros produtos de combustíveis, a forma de obtenção do preço final se opera diante da realização de pesquisa concernente ao preço de venda praticado, o resultando, após a aplicação da média ponderada, no Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, o qual será a base de cálculo para a substituição tributária, diante da ilação de que no PMPF esteja embutido todos os encargos assumidos no decorrer das etapas de comercialização.

Partindo dessa premissa, infere-se com base no entendimento ora vergastado, que o preço da prestação de serviço de transporte de carga, como é custo do adquirente, iria fazer parte indiretamente do preço final obtido através da pesquisa realizada, onde de posse desse entendimento, é que ficou equivocadamente determinado que em uma nova contratação de serviço de transporte não caberia mais a incidência do ICMS sob pena do bis in idem, diante do fato de já ter sido tributado quando da substituição tributária, cuja base de cálculo tomou por lastro o PMPF.

In casu, verifica-se de chofre que tanto na obtenção da base de cálculo da substituição tributária com lastro na margem de valor agregado aplicada sobre o valor das mercadorias com os custos inerentes, como na obtenção da mesma tomando por arrimo a realização de pesquisa para a obtenção do PMPF, os preços finais devem contemplar todo o ônus assumido pelo adquirente das mercadorias, mormente o valor da prestação de serviço de transporte de cargas.

Porém, urge ressaltarmos que a inclusão da prestação de serviços de transporte na base de cálculo do ICMS-ST necessariamente não quer dizer que a mesma teria sido tributada, apenas considera-se a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS-ST para se alcançar o preço de ponta ou final presumido tomando por lastro o custo de aquisição do contribuinte substituído.

Assim, infere-se que a pesquisa realizada para a obtenção do PMPF para efeito de base de cálculo da substituição tributária não tem o condão de demonstrar que o contribuinte, apesar de ter computado nos seus custos o valor da prestação de serviço de transporte de carga, tenha efetuado o recolhimento do ICMS-Frete concernente a prestação contratada.

Partindo dessa premissa, chega-se a hialina ilação de que são fatos geradores distintos, onde o fato gerador da prestação de serviço de transporte é a contratação do mesmo, enquanto o fato gerador concernente à comercialização do combustível ocorre quando da venda, cujo fato gerador é antecipado com lastro na substituição tributária, todavia, contemplando na base de cálculo todos os custos do adquirente.

Visto que o PMPF é utilizado como base de cálculo para efeito de apuração do ICMS-ST, não tendo nexos causal com o fato gerador da prestação de serviços de transporte, cuja contratação de serviço faz surgir uma obrigação tributária paralela concernente ao recolhimento do ICMS-FRETE.

Dessa forma, vislumbramos que apesar da prestação do serviço de transporte contratada fazer parte do PMPF, o ICMS-Frete da prestação respectiva não está sendo recolhido em virtude da tese equivocada de que o valor da prestação já estaria sendo tributado para efeito de recolhimento do ICMS-ST. Onde mister se faz ressaltar que nas operações com combustíveis, vislumbramos que as mesmas são realizadas na modalidade FOB, cujo ônus pelo pagamento da respecti-

va prestação de serviço de transporte recai sobre o adquirente, fazendo surgir o argumento de que o ICMS-Frete recolhido, ao ser utilizado como crédito fiscal pelo adquirente, não poderia ser compensado pelo fato das empresas adquirentes, em regra, só comercializarem mercadorias sujeita à substituição tributária.

No caso vertente, observa-se que o direito ao crédito fiscal do ICMS-Frete concernente a prestação de serviço de transporte na modalidade FOB é incontestável, todavia, a compensação do mesmo, no caso de empresas que labutem apenas com mercadorias sujeitas à tributação na fonte, fica a mercê do que disciplina o RICMS-PB.

Onde ressaltamos que tal fato não tem o condão de eximir as transportadoras de recolher o ICMS-Frete quando da ocorrência do fato gerador, pois havendo a ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei (FG), que é a nova contratação de serviço de transporte, nasce a obrigação tributária para o pagamento do ICMS, não havendo relação entre o fato gerador do ICMS-ST e o ICMS-FRETE.

Destarte, a permanecer a contumácia em não se exigir o ICMS-FRETE com lastro na tese de que já estaria o mesmo incluído na base de cálculo do ICMS-ST, sem que tenha o amparo de uma lei isentiva, além de trazer prejuízo ao Erário estadual, tal entendimento vai de encontro à legislação vigente, já que não se perscrute qualquer norma isentiva que dê guarida a não exigência, o que consideramos isenção não amparada em lei, já que a não exigência do ICMS-Frete caracteriza uma afronta aos princípios básicos de tributação, mormente ao princípio da isonomia tributária, visto que outros contribuintes ao praticarem o fato gerador relativo à prestação de serviço de transporte, previsto na hipótese de incidência, são obrigados ao recolhimento do ICMS-FRETE, a exemplo das operações com bebidas ou com veículos.

34. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO CONTABILIZADA - FATO GERADOR PARA FRENTE - O EQUIVOCADO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL QUANDO DA EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vários procedimentos são realizados pela fiscalização há décadas sem que adentremos em seus princípios básicos para sabermos o porquê daquela maneira de proceder.

Dentre os vastos procedimentos que merecem uma análise acurada acerca da sua aplicação, vamos nos reportar nas nossas considerações a equivocada compensação efetuada pela fiscalização do crédito fiscal destacado no documento fiscal, quando abate do ICMS exigido no tocante a delação de não contabilização de notas fiscais de aquisição, o valor do ICMS destacado no documento fiscal não lançado, onde neste tipo de infração a repercussão tributária se opera no tocante a omissão de saídas de mercadorias sem documento fiscal, constatada pela não contabilização de documentos fiscais de aquisição nos livros próprios, cujo fato gerador é para frente.

Neste diapasão, verifica-se que a falta de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios pode ensejar três acusações distintas, quais sejam:

- *Descumprimento de obrigação acessória;*
- *Pagamento com receita de origem não comprovada (fato gerador pretérito);*
- *Vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal (fato gerador para frente);*

Destarte, quanto ao descumprimento de obrigação

acessória, é pacífico e uníssono que os contribuintes estão sujeitos ao cumprimento das obrigações principais e acessórias, sendo estas, a obrigação de fazer, as quais decorrem da legislação tributária e tem por escopo as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, a exemplo da obrigação de lançarem nos livros próprios as notas fiscais de aquisição ou manterem escriturados os livros fiscais.

Já quanto à delação de pagamento com receita de origem não comprovada, evidencia-se que a mesma advém da presunção legal de que o numerário utilizado para saldar o pagamento das mercadorias consignadas nos documentos fiscais não contabilizados adveio de vendas pretéritas omitidas, onde a repercussão é constatada pela ausência de contabilização no livro Caixa, já que sendo verificado qualquer desembolso efetuado sem que tenha havido a saída de numerário do caixa ou banco, fica evidenciado que houve pagamento com receita marginal, já que não se vislumbra a utilização de numerário por parte da pessoa jurídica sem a saída efetiva realizada em contas de disponibilidade financeira.

Outrossim, no tocante a delação de Vendas de mercadorias sem consignadas nas notas fiscais não contabilizadas sem documentação fiscal (fato gerador para frente), mister se faz ressaltar ser essa acusação o cerne de nossos questionamentos, já que iremos nos ater a delação retromencionada, com o objetivo precípua de demonstrar que o procedimento aplicado pela fiscalização e acolhido pelos órgãos julgadores há décadas é deletério aos cofres estaduais.

Perfilhando essa tese, é de bom alvitre ressaltarmos que esta acusação é pautada na constatação da ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, fato este que leva a fiscalização à presunção legal de que as mercadorias que não tiveram seu registro efetuado no livro Registro

de Entradas, tiveram suas saídas subsequentes efetuadas sem documento fiscal.

Resultando assim, diante da ilação mencionada, na cobrança do ICMS relativo ao fato gerador subsequente (para frente), já que a acusação pautada em pagamento com receita de origem não comprovada, apesar de se originar também da ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, tem sua repercussão pautada em vendas pretéritas omitidas, cujo fato gerador é passado, sendo ambos os fatos geradores considerados distintos, cuja repercussão de um se opera para frente e do outra para trás.

Onde na repercussão pretérita, cobra-se o ICMS cuja base de cálculo é o valor nominal das notas fiscais não lançadas, sem qualquer agregação, tendo em vista a ilação de que o valor das vendas pretéritas omitidas serviu como receita marginal para quitar as mercadorias constantes das notas fiscais não contabilizadas, diante da ausência do lançamento concernente ao desembolso do numerário de uma conta de disponibilidade financeira (Banco e/ou Caixa).

Já quanto à repercussão cujo fato gerador é para frente, o procedimento aplicado por décadas se restringe a agrega-se o percentual de 30% sobre o valor nominal das notas fiscais não lançadas, já que se está exigindo o ICMS das saídas subsequentes, resultando na base de cálculo da saída presumida, aplicando-se sobre essa base de cálculo encontrada a alíquota interna (17%), deduzindo-se em seguida o ICMS destacado no documento fiscal não contabilizado, com lastro na tese de que tal procedimento se aplica com o intuito de não ferir o princípio da não-cumulatividade tributária, conforme se perquire da memória de cálculo abaixo:

Valor NF	NF+30%	ICMS 17%	ICMS Destacado	ICMSDEVIDO
1.000,00	1.300,00	221,00	120,00	101,00

Ora, com a devida máxima vênia, é justamente o procedimento de abater o valor do ICMS destacado no documento fiscal do ICMS resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo encontrada após a agregação, o qual não nos coadunamos.

Visto ser cediço que a não-cumulatividade existe com o objetivo precípua de evitar o efeito cascata na cobrança de impostos como o ICMS, onde o ICMS pago no momento da aquisição das mercadorias deve compensar o ICMS devido quando das vendas, sob pena de ferir o princípio retromencionado.

Todavia, é comezinho que a compensação se opera através da Conta Gráfica do ICMS, onde necessário se faz a realização da apuração mensal, levando em conta todas as entradas e saídas de mercadorias concernentes às mercadorias tributáveis, para se obter o ICMS a ser recolhido no mês, ou o saldo credor a transferir, se for o caso.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que a forma correta para o aproveitamento de crédito fiscal deve se operar sempre através da Conta Gráfica, face à possibilidade de averiguação dos registros dos documentos que dão origem aos créditos e débitos.

Destarte, com lastro nesse entendimento é que rechaçamos com veemência o procedimento de efetuar a compensação do ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição não contabilizados nos livros próprios, do valor do ICMS resultante da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo encontrada após a agregação dos 30%, sem qualquer lançamento efetuado no livro Registro de Apuração do ICMS, como passaremos e explicitar.

Ab initio, vislumbramos que dois são os fatores que contribuem diretamente para corroborar nosso posicionamento, quais sejam:

1) Se fiscalizarmos uma empresa e verificarmos duas infrações no mesmo exercício, sejam elas de omissão de vendas constatada através do levantamento da Conta Mercadorias, ou seja, as mercadorias que adentraram na empresa saíram sem a devida emissão de documento fiscal (fato gerador para frente), E sendo a outra infração constatada em decorrência da ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios (fato gerador para frente). Onde vislumbramos em ambas as infrações a mesma repercussão cujo fato gerador é para frente (saídas subsequentes sem nota fiscal).

Neste diapasão, diante das irregularidades constatadas poderíamos lavar o auto de infração com as duas infrações, sendo o valor do ICMS encontrado da seguinte forma:

-Conta Mercadorias: Sobre o valor da diferença tributável encontrada aplica-se a alíquota de 17%;

-NF de aquisição não contabilizada: Sobre o valor das notas fiscais não contabilizadas, agrega-se 30% e aplica-se o percentual de 17% sobre a base de cálculo com agregação, deduzindo do resultado o ICMS destacado nos documentos fiscais não contabilizados.

No caso vertente, verifica-se que foram utilizados dois cálculos diferentes para encontrar o ICMS devido em decorrência das infrações cujas repercussões são as mesmas (omissão de vendas para frente), sendo efetuada, no tocante a infração de NF de aquisição não contabilizadas, a compensação do ICMS destacado no documento fiscal com o fim específico de não ferir o princípio da não-cumulatividade.

In casu, ao considerarmos o mesmo exemplo e no lugar de cobrarmos duas infrações, resolvêssemos não exigir a infração pautada na acusação de nota fiscal de aquisição não

contabilizada, cuja repercussão é de omissão de vendas para frente.

Optando em considerar no levantamento da Conta Mercadorias, como compras, os valores concernentes as notas fiscais não contabilizadas, onde a diferença tributável inicialmente verificada na Conta Mercadoria ficará acrescida justamente do valor relativo à diferença originalmente verificada na acusação de nota fiscal de aquisição não contabilizada.

Destarte, infere-se que o valor do crédito tributário exigido individualmente, tomando por lastro as duas infrações, mantém-se inalterado quando se procede à inclusão na Conta Mercadorias, como compras, das notas fiscais não contabilizadas, provando assim que não existe concorrência entre os fatos infringentes mencionados, tendo em vista a diferença tributável oriunda da Conta Mercadoria ter um acréscimo relativo ao crédito tributário oriundo da acusação de omissão de saídas constatada pela falta de contabilização de nota fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas.

Todavia, diante desse procedimento surge o questionamento acerca do seguinte:

Se a repercussão das infrações quando se consideram as duas separadamente, para efeito de exigência, é a mesma, ou seja, omissão de saídas cujo fato gerador é para frente, qual seria o motivo de se compensar do valor resultante da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo originária da agregação de 30%, o valor do ICMS destacado no documento fiscal não contabilizado, se na mesma repercussão constatada através da Conta Mercadorias (omissão de saídas) não se efetua a compensação.

Ora, a resposta plausível seria a de que se está aplicando dois pesos e duas medidas para exigir o imposto originário de repercussões homólogas, provando assim que o procedimento aplicado de conceder o direito de compensação do ICMS

destacado no documento fiscal não registrado é deletério aos cofres estaduais, pois se tal procedimento fosse o correto, caberia a aplicação do mesmo quando da repercussão de omissão de saídas verificada através da Conta Mercadorias, assim como em outras técnicas de aferição similares.

2)O outro fator que nos faz rechaçar tal procedimento se reporta ao seguinte aspecto:

Imaginemos que o auditor ao efetuar o lançamento do crédito tributário cuja acusação se arrima na omissão de saídas para frente, constatada pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas, efetua quando do cálculo do ICMS a ser exigido, a compensação do valor encontrado com o valor do ICMS destacado no documento fiscal não contabilizado.

Onde neste caso, só será cobrado do contribuinte o valor resultante da compensação do valor exigido, do ICMS destacado na nota fiscal não registrada, todavia, como a compensação não foi efetuada da forma disciplinada em lei, através da apuração mensal realizada no livro próprio, assim como o fazendário, em regra, não coloca qualquer observação no livro fiscal de que o crédito fiscal concernente as notas fiscais objeto de autuação já teria sido compensado quando da lavratura do auto de infração, o contribuinte poderá, a posteriori, solicitar a Secretaria da Receita o aproveitamento extemporâneo do crédito fiscal concernente às notas fiscais não contabilizadas.

Assim, já que foi efetuada a compensação sem haver a colocação nos documentos fiscais ou no livro Registro de Apuração do ICMS de uma observação de que os créditos fiscais originários das notas fiscais não contabilizadas já haviam sido compensados através do lançamento originário de auto de infração. A empresa será beneficiada por duas vezes com a

utilização de créditos fiscais relativos aos mesmos documentos fiscais, se locupletando de valores pertencentes a Fazenda estadual e a sociedade como um todo.

Partindo dessa premissa, infere-se que o fato de não se efetuar a compensação do crédito fiscal destacado nas notas fiscais não contabilizadas não fere o princípio da não-cumulatividade, já que a compensação deverá ser efetuada através de lançamentos efetuados no livro Registro de Apuração do ICMS. Não cabendo a realização de compensação do crédito fiscal quando se trata de lavratura de auto de infração em decorrência da delação de omissão de saídas originada da constatação de falta de contabilização de notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas.

Neste norte, diante das considerações tecidas e da nível de clareza do equívoco cometido ao se efetuar a compensação de crédito fiscal sem o arrimo do livro Registro de Apuração do ICMS, mister se faz ressaltar que a permanecer a contumácia em se proceder dessa forma, estar-se-á ensejando grande prejuízo ao Erário estadual, devendo ser reavaliado com uma certa urgência os conceitos aplicados em determinados procedimentos fiscais, mormente quanto à acusação pautada na omissão de saídas constatada pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição cujo fato gerador é para frente.

35. A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA QUANTO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO

Existem nos dias atuais muitos questionamentos acerca da real responsabilidade dos sócios de empresas de sociedade limitada pelo pagamento do crédito tributário exigido, mormente quando a cobrança já está em fase de execução.

Partindo dessa premissa, mister se faz tecermos considerações acerca da matéria tendo em vista a grande quantidade de empresas inscritas em dívida ativa sem que disponham de bens para saldar o crédito tributário.

Destarte, no caso vertente, vejamos na prática como atua a responsabilidade a cargo de sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário exigido, em via subsidiária, tomando como modelo de responsáveis tributários os sócios das pessoas jurídicas de direito privado, máxime o das empresas de responsabilidade limitada.

Assim, infere-se que duas normas codificadas disciplinam a matéria, sendo a primeira delas plasmada na inteligência emergente do art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional, o qual transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

*Art. 134 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
VII – os sócios, no caso de liquidação de pessoas.*

In casu, segundo Aliomar Baleeiro, a sociedade de pessoas, na acepção que lhes dá o artigo supra, são as em nome

coletivo e outras que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por cotas de responsabilidade limitada. Assim, se a sociedade solidária, na condição de contribuinte, não efetiva o pagamento do tributo e encerra suas atividades, impossibilitando a realização do crédito tributário, quaisquer dos sócios poderão ser pessoalmente responsabilizados, isto é, citados para integrar a lide, efetivando-se a penhora nos seus bens particulares, nos termos da lei comercial.

Porém, quando se trata de sociedade de ações ou por quotas de responsabilidade limitada, ditas de capital, a matéria vem regulada conforme a norma contida no art. 135, inciso III, do CTN, *in verbis*:

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 estatuto:

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No caso em tela, atente-se que na hipótese anterior (art. 134), a responsabilidade do sócio é solidária, mas tem caráter subsidiária, isto é, o sócio somente responde pelas dívidas da sociedade se esta não efetivar o pagamento em decorrência de indisponibilidade financeira e/ou patrimonial, isto significa que antes deverão ser executados os bens da sociedade comercial.

Já no caso previsto no art. 135 supratranscrito, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, é plena e, assim, não comporta benefício de ordem, mas, a nosso vê, com duas ressalvas muito importantes, uma de índole subjetiva e outra objetiva, assim, nem todos os sócios ou acionistas poderão ser responsabilizados, mas somente os sócios-gerentes das sociedades limitadas, dentre estes, naturalmente, os responsáveis pela gestão

financeira da empresa.

Bem como, nem todas as obrigações tributárias estão compreendidas nessa responsabilidade, pois o dispositivo faz expressa referência a *“obrigação tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.”*

Destarte, quando uma sociedade comercial desobedece exigências legais, ou seja, furtando-se de denunciar ou declarar operações tributáveis, sujeita-se, ipso facto, à ação fiscal, podendo a fiscalização proceder o levantamento do qual resulte a lavratura do auto de infração, neste caso, o debitum decorrente desse levantamento fiscal é, na linguagem do CTN, uma obrigação resultante de infração da lei, implicando, portanto, responsabilidade pessoal dos administradores daquela sociedade.

A contrário sensu, tratando-se de operação regularmente escrituradas e denunciadas pelo contribuinte, mas, de todo modo, inadimplidas, a exemplo do ICMS omissis, a responsabilidade pessoal dos administradores deixa de subsistir, por isso que não se trata, com rigor terminológico, de uma obrigação resultante de infração da lei, já que neste caso específico, o pagamento do imposto não foi efetuado na data em decorrência da impossibilidade financeira da empresa de quitar as suas obrigações.

No caso vertente, a questão não pode assumir outra quadratura, haja vista o intuito do legislador ter sido de responsabilizar pessoalmente os sócios-gerentes e administradores de empresas privadas quanto às obrigações tributárias resultantes de sonegação, fraude fiscal ou irregularidades praticadas pelos mesmos, e constatadas por iniciativa da fiscalização e apuradas através de auto de infração.

Neste diapasão, perquire-se que os sócios só respondem pelo crédito tributário exigido, no caso de sociedade lim-

itada, quando pratica ato que repercute no tocante a infração a lei, contrato social ou estatuto, ou quando o capital não estiver totalmente integralizado, onde neste caso, respondem os sócios pessoalmente pela parte do capital não integralizado.

Outra possibilidade de responsabilidade dos sócios pelo crédito tributário exigido se opera quando as atividades são encerradas sem a baixa da empresa nos órgãos competentes, passando assim os sócios a responderem ilimitadamente pelo crédito tributário exigido.

Destarte, mister se faz ressaltar ser a responsabilidade tributária dos sócios matéria já pacificada no Supremo Tribunal Federal - STF, cujas ementas transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

RE 85241/SP - SÃO PAULO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. LEITAO DE ABREU
Julgamento: 22/11/1977
Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

EMENTA

SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. OS BENS PARTICULARES DOS SOCIOS, UMA VEZ INTEGRALIZADO O CAPITAL, NÃO RESPONDEM POR DIVIDA FISCAL DA SOCIEDADE, SALVO SE O SOCIO PRATICOU ATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO

RE 94868 / RJ - RIO DE JANEIRO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA

Julgamento: 22/09/1981

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

EMENTA

SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. BENS PARTICULARES DOS SOCIOS. NÃO RESPONDEM PELAS DIVIDAS FISCAIS CONTRAIDAS POR SOCIEDADE LIMITADA JA DISSOLVIDA. NÃO INCIDENCIA, NO CASO, DO ART. 134, VII, DO CTN. RE NÃO CONHECIDO

RE 95022 / RJ - RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO

Julgamento: 04/10/1983

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

EMENTA

EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. INCABIVEL PRETENDER O ESTADO EXEQUENTE PROMOVER A CITAÇÃO, COMO SUJEITOS PASSIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA, DE TODOS OS SOCIOS DA SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE, CUJOS NOMES SEQUER CONSTAM DA CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DIVIDA. O QUE A JURISPRUDÊNCIA TEM ADMITIDO E A CITAÇÃO DOS SOCIOS-GERENTES COMO RESPONSÁVEIS PELA SOCIEDADE, EMBORA NÃO TENHA ELE FIGURADO NA REFERIDA CERTIDÃO, PARA QUE SEUS BENS PARTICULARES POSSAM RESPONDER PELO DÉBITO TRIBUTÁRIO, DESDE QUE TENHA ELE AGIDO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI OU DO CONTRATO SOCIAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CON-

HECIDO

RE 95023 / RJ - RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. RAFAEL MAYER

Julgamento: 06/10/1981

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA RE 95023 / RJ - RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. RAFAEL MAYER

Julgamento: 06/10/1981

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

EMENTA

SOCIEDADE POR QUOTA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO SOCIO. O SOCIO NÃO RESPONDE PELAS OBRIGAÇÕES FISCAIS DA SOCIEDADE QUANDO NÃO SE LHE IMPUTE CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA, COM VIOLAÇÃO DA LEI OU DO CONTRATO SOCIAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

Outrossim, outra possibilidade dos sócios responderem pela dívida da empresa seria a desconsideração da personalidade jurídica, onde a imputação da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário recairia pessoalmente sobre os sócios e não sobre a pessoa jurídica.

In casu, diante das considerações tecidas, é de bom alvitre ressaltar que não cabe ao fazendário aplicar a desconsideração da personalidade jurídica por conta própria e autuar de chofre os sócios, como se observa em muitos procedimentos fiscais, visto ser o poder e a competência para aplicar a desconsideração de uma pessoa jurídica única e exclusivamente do Juiz, através de decisão judicial, quando comprovado que a

sociedade foi usada com fins fraudulentos.

Assim, vislumbramos não ser fácil a recuperação do imposto sonegado já que cabe a justiça decidir se a exigência deverá recair sobre os sócios que praticaram atos com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto ou utilizaram a empresa como meio fraudulento.

Inclusive, é de bom alvitre ressaltarmos o equívoco cometido pelos fazendários quando da lavratura do auto de infração, tendo em vista colocarem como responsáveis solidários na peça basilar todos os sócios, já que é cediço que a responsabilidade pelo crédito tributário nas sociedades limitadas deve recair sobre os sócios gerentes.

Neste diapasão, chega-se à ilação de que a cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa deve tomar como norte, quando a empresa não dispõe de bens patrimoniais ou disponibilidade financeira para saldar o valor exigido, a exigência aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme disciplinamento emanado do CTN, em seu art. 135, inciso III.

Todavia, urge ressaltarmos que a imputação da responsabilidade aos sócios quando da execução fiscal, em regra, só deve ser aplicada quando se verificar que os atos praticados pelos sócios foram de encontro à lei, contrato social ou estatuto e cujo crédito tributário exigido tenha se originado desses atos, pois se houve alguma sonegação de imposto, a intenção dolosa partiu dos sócios administradores, os quais detêm o poder de direção da empresa

Não tendo a pessoa jurídica, por ser representada, a possibilidade de praticar atos ilícitos por conta própria, tendo em vista que as decisões a serem tomadas pelos representantes legais da empresa devem se pautar nos disciplinamentos le-

gais, nas cláusulas previstas no contrato social ou no estatuto, não sendo possível a pessoa jurídica praticar sozinha atos de sonegação fiscal.

Diante dessas considerações, entendemos ter ficado clara a possibilidade real dos sócios de sociedades limitadas serem responsabilizados pelo crédito tributário devido pela empresa, seja pela responsabilidade pessoal atribuída pelo CTN ou pela desconsideração da personalidade jurídica, onde em ambas as possibilidades, a decisão acerca da aplicação da responsabilidade tributária deve se originar de decisão judicial.

36. A DENÚNCIA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A COMPROVADA REPERCUSSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS

Na labuta diária na arrecadação e fiscalização de impostos são vislumbrados vários tipos de ilícitos praticados por contribuintes que poderiam perfeitamente ser caracterizados como crime contra a ordem tributária.

Partindo dessa premissa, mister se faz ressaltarmos que os crimes contra a ordem tributária estão disciplinados na Lei no 8.137 de 27 de dezembro de 1990, mormente em seu art. 1º, conforme transcrição *ipsis litteris* infracitada:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Conforme exegese da norma supra, infere-se que não seria qualquer ilícito que teria o condão de ser enquadrado

como crime contra a ordem tributária, pois se vislumbra ser condição sine qua non para satisfazer a condição de crime, que tenha havido a redução ou supressão do tributo, sendo de bom alvitre lembrarmos que os crimes contra a ordem tributária tem como lastro o intuito doloso do contribuinte.

Entende-se como dolo quando o agente quer o resultado (dolo direto) ou assume o risco de produzi-lo (dolo eventual) – CP, art. 18, I, sendo os elementos do dolo a consciência e a vontade.

Outrossim, também constituem crime de mesma natureza os disciplinados no art. 2º da mesma lei, conforme se abebera abaixo:

Art. 2º

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Sendo de bom alvitre lembrarmos que diferentemente dos crimes previstos no art. 1º, os quais são crimes materiais que dependem de resultado, os previstos no art. 2º supra, são

crimes que independem de resultado (formais), pois a simples tentativa já caracteriza o crime, exceto quanto ao inciso II, que a doutrina considera crime material, tendo como distinção entre ambos, além do aspecto formal e material, a penalidade aplicada, já que nos crimes previstos no art. 1º a pena aplicada seria de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa, em contrapartida a pena prevista no art. 2º seria de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa.

Lembrando que a reclusão pode ser em regime fechado, aberto ou semi-aberto, já a detenção não permite regime fechado.

Neste norte, é cediço que o direito de punir pertence ao Estado, detentor do monopólio de aplicação da lei penal, dessa forma ao ser caracterizado o “Crime”, por ser de ação penal pública, cabe ao Estado punir o infrator pelo crime cometido. Onde se vislumbra que o crime pode ser conceituado tomando por lastro diversas classificações, quais sejam:

Formal: *crime é a conduta proibida pela lei, sob ameaça de pena.*

Material: *crime é a violação de um bem jurídico protegido pelo direito penal.*

Analítico: *crime é toda conduta típica, antijurídica e culpável.*

Destarte, mister se faz distinguir o ilícito propriamente dito (crime), do fato infringente praticado, assim, a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário, sujeitando o contribuinte a uma ação penal pública a qual é promovida pelo Ministério Público, podendo ser incondicionada ou condicionada

Visto no caso de crime contra a ordem tributária a ação ser incondicionada, não precisando de autorização, bastando

apenas o Ministério Público impetrar a ação com lastro nas provas do ilícito praticado pelo contribuinte.

Todavia, para que se possa impetrar a ação de crime contra a ordem tributária, necessário se faz que o Ministério Pública tenha acesso as provas materiais do ilícito praticado, as quais, em regra, deveriam ser fornecidas pelo Fisco.

Pois na prática, vislumbramos a grande quantidade de empresas que são autuadas pela fiscalização estadual, onde dentre os fatos infringentes descritos, vários poderiam perfeitamente ser caracterizados como crime contra a ordem tributária, sujeitos assim a ação penal pública através do Ministério Público.

Porém, perquirimos na prática reiterada, que poucas são as ações de crime contra a ordem tributária em nosso Estado, já que não existe na realidade o costume de acionar os contribuintes que praticam tais crimes, onde se observa como agravante a ausência de interação entre a máquina fazendária e o Ministério Público, já que é a Fazenda estadual quem dispõe das provas materiais dos ilícitos praticados, concorrendo assim, tal fato, para que não se acione os contribuintes que praticam crimes contra a ordem tributária

Visto que caberia a Fazenda estadual, diante da decisão administrativa já transitada e julgada, em perfeita harmonia com a Procuradoria da Fazenda, enviar as provas materiais para que o Ministério Público acione os contribuintes infratores por crime contra a ordem tributária.

Destarte, deveria existir uma interação entre a Fazenda estadual e o Ministério Público para que se tornasse prática corriqueira a punição dos sonegadores, fazendo com que diminuísse a grande quantidade de fatos infringentes praticados dolosamente com fins sonegatórios, inclusive, punir aqueles que de qualquer modo, bem como por meio de pessoa jurídica, concorreram para os crimes definidos na Lei no 8.137/90,

incidindo nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade, já que tais crimes admitem concursos de pessoas, onde responderão criminalmente todos aqueles que concorreram para o crime.

Perfilhando essa tese, mister se faz observar, que ao tornar corriqueiro o procedimento de fornecimento das provas materiais para o Ministério Público poder acionar os contribuintes sonegadores, a Fazenda estadual estará contribuindo para o aumento da arrecadação, já que é hialino o disciplinamento contido no art. 14 da Lei no 8.137/90, revogado pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, revigorado pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95 e repriminado pelo art. 83 da Lei nº 9.430/96, que disciplina os crimes contra a ordem tributária quando assim dispõe:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (original) – Lei nº 8.137/90.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. – Lei nº 9.430/96.

Neste norte, diante da exegese da norma supracitada, vislumbramos que um contribuinte que cometa crime contra a ordem tributária, poderá se eximir da punibilidade recolhendo o crédito tributário exigido antes do recebimento da denúncia. Ora, se um contribuinte cometeu um ilícito que pode ser caracterizado como crime, porque não acionar tal contribuinte por crime contra a ordem tributária, ficando a critério do mesmo se defender judicialmente ou providenciar o recolhimento

do valor do crédito tributário.

Já que se observa a grande quantidade de decisões administrativas condenando o contribuinte a recolher ao Erário estadual a quantia sonegada, onde dentre tais decisões, encontram-se diversas que se caracterizam como crime contra a ordem tributária, assim, vislumbra-se que a única providência tomada atualmente, diante da ausência de pagamentos, reporta-se em inscrever o crédito tributário exigido em Dívida Ativa, fazendo com que a cada dia aumente o valor inscrito, tornando a mesma incobrável, já que grande parte do valor lançado jamais será recuperado, diante da ausência de bens ou condições financeiras por parte do contribuinte ou mesmo da ineficiência da Procuradoria da Fazenda.

Pois concomitantemente com a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, necessário se faz a denúncia por crime contra a ordem tributária, pois aqueles contribuintes que realmente cometeram crime, além de terem seu crédito tributário inscrito para execução fiscal, também seriam acionados judicialmente, sob pena de serem condenados a reclusão ou detenção.

Nestes termos, diante da possibilidade real de serem acionados judicialmente, teriam que procurar saldar a exigência tributária sob pena de serem punidos por crime contra a ordem tributária, já que o disciplinamento da lei extingue a punibilidade se for efetuado o pagamento antes da denúncia, fazendo assim com que grande parte dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa fossem recolhidos, aumentando a arrecadação de impostos para o Erário estadual e tornando a Dívida Ativa enxuta.

Portanto, se existem normas que façam com que os senegadores sejam punidos ou impedidos a efetuar o pagamento, a exemplo da lei que disciplina os crimes contra a ordem tributária, já há muito tempo deveriam as mesmas ser aplica-

das para forçar o sonegador a recolher os tributos devidos sob pena de detenção ou reclusão, sem prejuízo da multa aplicada, fazendo assim com que os créditos tributários inscritos para execução sejam recolhidos.

Neste diapasão, diante das considerações tecidas ficou evidenciado com nítida clareza que a denúncia de crime contra a ordem tributária tem sim, repercussão direta no recolhimento do ICMS e é uma arma eficiente e concreta para diminuição do grande índice de sonegação no nosso Estado.

37. A TIPIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO QUANDO CONSTATADA DIVERGÊNCIA ENTRE AS MERCADORIAS CONSIGNADAS NO DOCUMENTO FISCAL E AS TRANSPORTADAS

Observamos que vários procedimentos aplicados diariamente e em tese, já pacificados quanto a sua aplicabilidade, diante de uma análise mais apurada e levando-se em consideração o aspecto legal e procedimental, ensejam a constatação de vícios que tornam a exigência ineficaz e passível de ser considerada ilegal.

No caso em tela, verificamos na labuta diária daqueles que têm a nobre responsabilidade de efetuar a fiscalização das mercadorias em trânsito dentro do território paraibano, que a grande maioria dos auditores aplicam procedimentos idênticos quando no momento da abordagem do veículo transportador constata divergência entre as mercadorias consignadas no documento fiscal e a efetivamente transportada, ou seja, na nota fiscal objeto da aferição, está consignada a quantidade de 150 sacos de feijão, quando da verificação in loco efetuada no veículo transportador se constata a existência de apenas 50 sacos, pois neste caso, em regra, a fiscalização considera, para efeito de exigência, a venda de mercadorias a destinatário desconhecido, como se as mercadorias não encontradas no veículo transportador, tivessem sido vendidas durante o percurso.

Nesses casos, é de praxe a fiscalização exigir o imposto das mercadorias que não se encontram no veículo transportador, tomando por norte, para descrever o fato infringente praticado, a tese de que as mercadorias que não se encontravam no veículo teriam sido alienadas no percurso entre a

empresa emitente da nota fiscal e o momento da abordagem efetuada pela fiscalização.

Tese esta que poderia até ganhar foro de legalidade e legitimidade se não fosse tão fragilizada em consequência dos vícios que dela se originam e que passaremos a expor.

In casu, necessário se faz ressaltar que o fato infringente ventilado suscita de uma análise mais acurada, pois se observa que a simples divergência encontrada traz à baila várias nuances de possibilidade ou de impossibilidade de acusação, surgindo assim vários questionamentos a serem deslindados para se poder perquirir a legitimidade da lavratura de auto de infração.

Pois de pronto, vislumbramos que dentre os questionamentos suscitados, verificamos de chofre a impossibilidade de a fiscalização exigir o imposto concernente às operações originárias de outra unidade da Federação, cuja mercadoria consignada no documento fiscal não se encontra no veículo transportador quando a abordagem se efetua no posto fiscal de fronteira, onde a tese de que as mercadorias foram vendidas no percurso cai por terra diante do princípio da territorialidade, o qual impõe a limitação da força imperativa das leis ao território do Estado que as promulga.

Partindo dessa premissa, perquire-se neste caso específico, que se houve realmente a venda durante o percurso, a repercussão tributária pela infração praticada seria de competência da unidade Federativa em que ocorreu a venda (fato gerador), não tendo à Paraíba a competência de tributar tais mercadorias com arrimo na tese de que foram alienadas durante o percurso.

Entendimento este já corroborado por grande parte da fiscalização de mercadorias em trânsito, que neste caso especificado, apenas efetua a exigência do imposto quando constata a divergência entre as mercadorias consignadas no documento

fiscal e as efetivamente transportadas nas operações efetuadas dentro do território paraibano, exigindo apenas o imposto das mercadorias que não estão no veículo transportador, arrimando-se na tese de que tais mercadorias foram vendidas sem documentação fiscal durante o percurso dentro do território paraibano, em decorrência do fato de que, apesar de estarem discriminadas no documento fiscal, não mais se encontram no veículo transportador.

Onde se perquire, no caso em tela, não haver, por parte da fiscalização, qualquer questionamento acerca da nota fiscal apresentada, assim como qualquer procedimento fiscal concernente às mercadorias que constam da nota fiscal e que foram efetivamente encontradas no interior do veículo, em virtude do entendimento de que o fato infringente praticado teria como cerne apenas as mercadorias não encontradas no veículo, estando dessa forma, o documento fiscal e as mercadorias presente no momento da abordagem em situação regular diante do procedimento realizado.

Ora, com a devida máxima vênia, é de bom alvitre chamarmos a atenção para o fato de não comungarmos com esse entendimento, pois urge ressaltarmos ab initio, que a acusação em tela toma por esteio uma presunção hominis, a qual se origina de um entendimento pessoal do auditor de que tais mercadorias foram vendidas, presunção esta não contemplada na lei do ICMS, portanto, indevida sob o aspecto legal, já que é cediço que para a presunção ter força de prova necessário se faz está inserida em lei.

Não se vislumbrando no ordenamento jurídico vigente qualquer menção a presunção concernente ao fato mencionado que tivesse o condão de dar guarida à delação de vendas sem documento fiscal ou qualquer outra, dessa forma, na nossa concepção, descabida é a exigência pautada numa presunção não caracterizada como legal, a qual se baseia no fato de que

as mercadorias não encontradas fisicamente in loco no veículo transportador, teriam sido alienadas no percurso dentro do território paraibano, em virtude da ausência de prova material ou de uma presunção legal contemplada na lei do ICMS.

No caso vertente, não estamos aqui alegando que a irregularidade constatada quanto à divergência entre as mercadorias consignadas no documento fiscal e a efetivamente transportada não estaria passível de autuação.

Estamos sim, ressaltando que o procedimento aplicado contém vício que o torna ilegal, além de ensejar repercussão futura no recolhimento do imposto e no estoque de mercadorias do contribuinte destinatário da nota fiscal.

Pois a contumácia da fiscalização em querer exigir, quando constatada a divergência entre as mercadorias consignadas no documento fiscal e as transportadas, o imposto concernente às mercadorias ausentes no momento da abordagem, pautando-se na tese de que as mesmas teriam sido alienadas dentro do território paraibano durante o percurso, enseja as seguintes repercussões, quais sejam:

A fiscalização ao exigir o imposto das mercadorias não encontradas no veículo, estaria atestando a existência das mesmas, dando legalidade e legitimidade ao documento fiscal. O que levaria a proceder de forma análoga quando lhe fosse apresentado pelo contribuinte nos postos fiscais a nota fiscal sem a presença das mercadorias no veículo transportador, o que não é concebível.

Onde surgiria desse fato a possibilidade de legalização, por parte do contribuinte, de mercadorias roubadas, já que a fiscalização ao carimbar ou selar o documento fiscal apresentado, ou mesmo ao cobrar o imposto das mercadorias, sem a existência física das mesmas no local, estaria atestando expressamente a regularidade da operação dali para frente e consequentemente das mercadorias nela consignadas, ficando

o documento fiscal homologado pela fiscalização suscetível de acobertar quaisquer outras mercadorias, a exemplo de ajustamento de mercadorias em estoque em situação irregular, ou mesmo para efeito de aproveitamento de crédito fiscal na Conta Gráfica do ICMS.

Pois é isso o que acontece quando da exigência do imposto concernente às mercadorias não encontradas no veículo, já que o documento fiscal apresentado pelo transportador, o qual contém declaração inexata, equivocadamente não é considerado inidôneo pela fiscalização.

Sendo mister ressaltar que no momento da apresentação a fiscalização de uma nota fiscal sem a presença das mercadorias, o documento fiscal deve ser considerado inidôneo, devendo ser apreendido e/ou inutilizado pela fiscalização, para impedir a sua utilização futura.

Entendimento este que deveria ser corroborado pela fiscalização quando constataste divergência entre as mercadorias transportadas e as consignadas no documento fiscal, concernente aquelas não encontradas no veículo transportador, já que o raciocínio é o mesmo, ou seja, tais mercadorias não deveriam ser objeto de auto de infração, visto que a consequência quando a fiscalização considera a venda das mercadorias ausentes no percurso, é a de que está considerando também a nota fiscal apresentada pelo transportador e que acobertava a operação, idônea, legitimando o documento fiscal apresentado.

Procedimento este o qual reprovamos veementemente, pois se pararmos para observar mas detidamente, a respectiva nota fiscal que consigna as mercadorias as quais não se encontravam no veículo no momento da abordagem, seguirá normalmente o seu itinerário até a empresa destinatária, onde será lançada normalmente, inclusive com o aproveitamento do crédito fiscal concernente as mercadorias, que na concepção da

fiscalização, teria sido vendidas no percurso, ocasionando assim, além de repercussão no recolhimento futuro do ICMS por parte da destinatária, repercussão direta no estoque inventariado, já que irá constar no estoque mercadorias que não existem.

Outrossim, se considera a nota fiscal inidônea, também não poderá exigir o imposto das mercadorias ausentes, já que a inidoneidade documental se origina justamente da diferença entre as mercadorias consignadas e as transportadas, assim, se o documento é inidôneo, não se tem como afirmar a existência real das mercadorias ausentes.

Diante das considerações tecidas, vislumbramos que ao ser constatada divergência na nota fiscal entre as mercadorias consignadas e as transportadas, se a diferença for para maior, ou seja, apresente a nota fiscal 100 sacos de feijão, enquanto no veículo se verifique 150 sacos, deverá ser exigida a diferença a maior como sendo mercadorias transportadas sem a cobertura de documento fiscal, considerando a nota fiscal legítima para acobertar apenas os 100 sacos transportados.

Isto posto, vislumbra-se que ao ser verificada a diferença para menor, ou seja, a nota fiscal consigne 150 sacos, todavia, no veículo só foram contabilizados 100 sacos, neste caso não deverá haver qualquer exigência concernente às mercadorias não encontradas no veículo, devendo o documento fiscal apresentado ser considerado inidôneo, em virtude de conter declarações inexatas, devendo a exigência recair sobre as mercadorias encontradas no momento, com lastro na denúncia de mercadorias transportadas sem a cobertura de documento fiscal hábil, em virtude do mesmo ser considerado inidôneo por conter declarações inexatas.

Onde vale frisar que as mercadorias não encontradas no momento da abordagem não serão objeto de quaisquer exigências, conforme considerações já tecidas.

Destarte, diante dos questionamentos suscitados até o

momento, entendemos que deve a fiscalização de trânsito se pautar no princípio da prudência, a fim de evitar autuações que tragam repercussões futuras, onde no caso ventilado observa-se que a materialidade da infração ficará adstrita ao documento fiscal apresentado, em decorrência de sua inidoneidade, fazendo surgir desse fato a exigência do ICMS sobre as mercadorias em situação irregular.

38 - OS RECURSOS DE EMBARGOS E DE REVISÃO E A INDETERMINAÇÃO DO PRAZO PARA SUA INTERPOSIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

Vislumbramos na processualística tributária hodierna a possibilidade de reforma das decisões do Conselho de Recursos Fiscais através dos Recursos de Embargos Declaratórios e de Revisão.

Onde se infere que o Processo Administrativo Tributário - PAT ou fiscal, propriamente dito, dispõe de recursos especiais, os quais estão previstos no Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais.

Destarte, no contencioso administrativo tributário é hialina a garantia para o contribuinte do direito do contraditório e da ampla defesa a ser aplicado em duas instâncias de julgamento, assim, sendo lavrado o auto de infração, o contribuinte será notificado a pagar o crédito tributário exigido ou apresentar defesa dentro de 30 dias, visto que, ao apresentar o petítório defensual, terá início efetivamente o contencioso tributário, onde de posse da reclamação, a Repartição preparadora dará vista ao fazendário para contestar os fatos alegados pelo contribuinte, devendo após cumpridos todos o procedimentos emanados do RICMS/PB, serem os autos conclusos à instância prima para apreciação e julgamento.

Neste caso, após decisão singular, sendo a mesma contrária ao Estado ou ao contribuinte, cabe respectivamente, a interposição compulsória de recurso hierárquico, quando cabível e dentro dos ditames regulamentares, assim como cabe recurso ordinário, interposto pelo contribuinte, contra a decisão desfa-

vorável proferida na primeira instância de julgamento.

Neste diapasão, é cediço que os recursos ordinários e voluntários são previstos no RICMS/PB, mormente em seus arts. 721 e 724 que assim explicitam:

Art. 721. Das decisões contrárias aos contribuintes caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da intimação da sentença.

Art. 724. Das decisões de primeira instância contrárias à Fazenda Estadual, no todo ou em parte, é obrigatório recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais.

In casu, havendo o encaminhamento dos recursos ao Conselho de Recursos Fiscais, caberá a distribuição dos mesmos através de sorteio aos conselheiros, que será considerado para aqueles processos que lhe forem distribuídos, o Relator, que é o conselheiro responsável pela análise da matéria em seus aspectos formais e materiais, laborando o relatório e o voto com as fundamentações de fato e de direito.

Devendo cada processo, após ser relatado, ser submetido à apreciação nas sessões ordinárias a serem realizadas, para efeito de voto e prolação de decisão, as quais devem fazer parte, por ser um órgão paritário, os conselheiros representantes fazendários e os conselheiros representando as Federações do Comércio, Indústria e Micro e Pequenas empresas, além, é claro, do Presidente, onde as decisões serão tomadas pela maioria, cabendo ao Presidente, em caso de empate, apenas o voto de qualidade.

Diante dessa premissa, é de bom alvitre lembrar que a decisão a ser proferida pela câmara julgadora permanente do Conselho de Recursos Fiscais será definitiva para o contribuinte (art. 735, inciso II do RICMS/PB), onde das decisões do

CRF contrárias à Fazenda Estadual, haverá recurso de ofício para o Secretário da Receita Estadual (Terceira instância). Sendo mister ressaltar que a interposição de recurso de ofício será dispensada, conforme norma emanada do art. 730, § 1º do RICMS/PB, nos casos infracitados:

- *a importância excluída não exceder o valor correspondente a 100 (cem) UFR-PB, vigente à data da decisão;*
- *houver nos autos prova de recolhimento do tributo e/ou penalidades exigidos;*
- *o cancelamento do feito fiscal tiver por fundamento disposição expressa em lei que importe em remissão do crédito tributário ou anistia da pena discutida;*
- *quando as decisões forem proferidas à unanimidade.*

Todavia, com a mudança das normas regulamentares no tocante as decisões contrárias à Fazenda Estadual e unânimes, onde foi incluída na legislação de regência do ICMS o disciplinamento de que as decisões proferidas à unanimidade pelo Conselho de Recursos Fiscais ensejariam a desnecessidade do recurso hierárquico à Terceira instância, tornando-se a instância ad quem, em tese, independente, o que fez com que as suas decisões, quando unânimes e contrárias à Fazenda Estadual, tornassem realmente definitivas, haja vista as decisões contrárias ao contribuinte já serem consideradas, ab initio, definitivas.

No caso vertente, com a modificação da legislação, a decisão do Conselho, mesmo contrária à Fazenda estadual, passou a ser definitiva, assim, na possibilidade de erro da decisão, muitos ainda pensam que não teria a Fazenda estadual ou o contribuinte como proceder diante de uma sentença equivocada.

Perfilhando essa tese urge ressaltarmos que apesar da

autonomia do CRF nos casos suscitados, o mesmo não deixou de ter suas decisões passíveis de apreciação e reforma, haja vista constar no Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 24.133/2003, de 26 de maio de 2003, e alterações posteriores, mais precisamente no art. 53, incisos V e VI, duas armas poderosas, as quais aplicadas corretamente, têm o condão de reformar uma decisão equivocada prolatada neste órgão ad quem.

Estamos nos referindo aos Recursos de Revisão e de Embargos Declaratórios, os quais definimos abaixo:

-Recurso Revisão: interposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Diretoria de Administração Tributária, quando a decisão divergir, no critério de julgamento, de outra decisão proferida pela mesma Câmara;

-Recurso de Embargos Declaratórios: interposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Diretoria de Administração Tributária, quando a sentença for omissa, contraditória ou obscura.

No caso em tela, observamos que poucos fazendários e muito menos advogados, contadores e contribuintes sabem da possibilidade de interposição desses recursos contra decisão prolatada pelo CRF.

Todavia, urge ressaltarmos que os recursos supramencionados não têm o condão de trazer à baila novamente a discussão do mérito, haja vista o acolhimento dos mesmos pelo CRF ter como base os requisitos específicos constantes de cada um, ou seja, a utilização dos recursos tem como condição sine qua non a especificação da matéria, onde a análise a ser efetuada naquela Egrégia Corte levará em conta o fim específico de cada recurso e a matéria que os mesmos devem conter, sendo defeso a utilização dos recursos tomando por norte assuntos

que não contemplem a finalidade explicitada em seu texto.

No caso em apreço, no Recurso de Revisão, deverá o autor do feito ou o contribuinte alegar e provar que houve decisão divergente, no critério de julgamento, de outra decisão proferida pela mesma Câmara, ou seja, que teria havido entendimento divergente no tocante ao mérito de matéria homóloga já apreciada e julgada pela casa.

Outrossim, quanto ao Recurso de Embargos Declaratórios, deverá o contribuinte ou o fazendário comprovar que a decisão proferida pelo CRF, no tocante as fundamentações de fato e de direito, teria sido omissa, contraditória ou obscura.

Neste diapasão, as arguições a serem suscitadas no recurso retromencionado deverá levar em conta alguma omissão, contradição ou obscuridade cometida pelo Conselheiro/Relator quando de suas fundamentações, ou seja, o mesmo tenha deixado de apreciar provas, ou tenha entrado em contradição quando da fundamentação de fato e de direito para feitura de seu voto, assim como as fundamentações do voto sejam obscuras, sem clarezas, desconformes com as normas vigentes ou sem nexos.

Nesse caso específico caberá a interposição do Recurso de Embargos Declaratórios, porém, é bom lembrar que os recursos mencionados devem se nortear nas especificidades contidas no bojo dos mesmos, sob pena de não serem acolhidos pelo CRF ou não surtirem efeito legal.

Porém, a disceptação surge a partir do prazo que o regulamento do CRF determina para interposição dos recursos mencionados, quais sejam:

Art. 53.....

§ 2º O autor do feito fiscal ou o Diretor da Administração Tributária terá 10 (dez) dias, contados a partir do dia da leitura do acórdão, de decisões contrárias à Fazenda Pública Estadual, no todo ou em parte, para pleitear os

recursos previstos no art. 53, inciso V e VI, deste Regulamento.

Ora, vislumbramos na exegese da norma supra que a mesma não contempla o prazo para o contribuinte interpor recurso, dessa forma, ao aplicarmos subsidiariamente o Código de Processo Civil, perscrutando os seus disciplinamentos, vislumbramos que o art. 188 é hialino quando assim determina:

Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou Ministério Público.

Neste diapasão, verifica-se que sendo o prazo estipulado para Fazenda estadual interpor recursos de Embargos ou de Revisão, na pessoa do seu auditor fiscal, de 10 (dez) dias, o qual é considerado em dobro, infere-se de chofre que o prazo para o contribuinte será de 5 (cinco) dias.

Partindo dessa premissa, observa-se estar preenchida a lacuna no tocante ao prazo para o contribuinte interpor os recursos especiais mencionados. Porém, a discussão passa a ser concernente a data inicial em que terá início a contagem desse prazo, já que o § 2º do art. 53 do Regulamento do CRF determina que a contagem se opera a partir do dia da leitura do acórdão.

Ora, vislumbramos de logo a incongruência contida na norma, já que não teria, em termos práticos, tanto o autor do feito, quanto o contribuinte, como saber em qual sessão do CRF seria lido o acórdão, já que é impraticável o acompanhamento por parte do autor do feito e do contribuinte dos processos que iriam fazer parte da pauta de julgamento em cada semana.

Dessa forma, o entendimento que passou a ser aplicado tomou por lastro como prazo inicial a publicação do acórdão no Diário Oficial.

Entendimento este na nossa concepção, apesar de ser

o mais lógico, também passa a ser o mais deletério ao contribuinte face a grande demanda de matérias a ser publicada no Diário Oficial do Estado , onde na maioria das vezes os acórdãos são publicados quase um ano após a leitura, já que não existe prazo máximo estipulado para que os mesmos sejam publicados.

Perfilhando esse entendimento, observa-se na prática reiterada que a ciência do contribuinte ocorre logo em seguida à leitura do acórdão, onde o mesmo é notificado da decisão proferida na instância ad quem, para recolher a quantia exigida sob pena de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa.

Assim, chega-se á ilação de que o prazo para interposição dos recursos mencionados, na nossa singela concepção, deveria tomar por lastro a data da ciência do contribuinte da decisão de segunda instância de julgamento e não a data da publicação do acórdão no Diário Oficial, face ao grande lapso temporal para publicação, onde deveria ser implantada na repartição preparadora a prática de também dar ciência ao autor do feito através de e-mail, já que o fazendário fica prejudicado sem saber qual a data em que ocorreu o julgamento.

Neste norte, ocorre que, a permanecer a contumácia de ser mantido o entendimento de que o prazo inicial para contagem do prazo para interposição dos recursos de Embargos e de Revisão se opera da publicação do acórdão, mister se faz ressaltar que quando o acórdão for publicado, o crédito tributário em regra, já poderá está inscrito em Dívida Ativa para ser executado, diante da demora da publicação dos acórdãos, tornando-se assim inconcebível a interposição de qualquer recurso.

In casu, diante das incongruências constatadas no tocante a contagem de prazo para interposição de recursos, seria de bom alvitre haver uma uniformização de entendimento, mormente no tocante a retificação do disciplinamento contido no § 2º do art. 53 do Regulamento do CRF, para que o pra-

zo tivesse seu início da ciência do contribuinte e do autor do feito da decisão proferida no CRE, para que possam dispor dos recursos de Embargos e de Revisão sem serem prejudicados pela intempestividade da apresentação da peça recursal ou que fosse providenciado a alteração da norma mencionada para que o prazo tivesse início realmente da publicação do acórdão, procedimento este o mais correto, porém, para isso necessário se faz priorizar a publicação dos acórdão para que os mesmos sejam publicados no máximo dentro de 30 dias do julgamento, para que se possa interpor os recursos mencionados dentro do lapso temporal a contar do julgamento mínimo.

39. A IMPORTÂNCIA DO FIEL DEPOSITÁRIO QUANDO DA LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS APREENDIDAS NA FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO

Vislumbra-se na labuta diária da fiscalização de mercadorias em trânsito a grande quantidade de infrações constatadas que ensejam a necessidade de apreensão das mercadorias, conforme disciplinamento contido na inteligência emergente da norma *in verbis*:

Art. 659. Considera-se em situação irregular, estando sujeita a apreensão, a mercadoria que:

I - não esteja acompanhada de documento fiscal regular, nos termos do art. 159;

II - o documento fiscal tenha sido confeccionado sem a respectiva autorização para impressão;

III - embora acompanhada de documento revestido das formalidades legais esteja sendo utilizado com objeto de fraude;

IV - tenha cobertura de documento que consigne transmitente ou adquirente fictício;

V - não guarde com as especificações constantes do documento fiscal, em especial a numeração de fábrica, espécie e quantidade. (RICMS/PB)

Destarte, observa-se na exegese da norma supra a nível clareza da previsão legal para a realização de apreensão de mercadorias quando flagradas em trânsito em situação irregular.

Outrossim, como é cediço, é pacífico e uníssono o entendimento nas instâncias judiciais, inclusive, já sumulado, de ser defeso a apreensão de mercadorias com o objetivo precípuo de obrigar o contribuinte a recolher o imposto exigido.

Neste norte, infere-se que realmente a apreensão das

mercadorias como forma de pagamento do imposto caracteriza a figura do “confisco”, a qual não tem amparo legal nas normas vigentes, já que a Fazenda estadual dispõe de meios para cobrança, a exemplo da Lei de Execução Fiscal, todavia, comungamos com o entendimento de que cada caso é um caso a ser analisado para fins de apreensão, pois não seria qualquer infração que teria o condão de justificar a apreensão das mercadorias, porém, temos que convir, que determinadas situações ensejam a necessidade real da apreensão das mesmas com o objetivo de resguardar o Erário estadual com a averiguação da regularidade da operação, como por exemplo no caso de flagrante de mercadorias sendo transportadas sem documentação fiscal, onde não se sabe a origem ou o destino das mesmas, nem quem seja o proprietário, bem como quando se observa no trânsito de mercadorias o transporte acobertado com documento fiscal apócrifo.

Nestes casos ventilados, é de bom alvitre se efetuar a apreensão das mercadorias com o objetivo de se saber a origem da mesma, a quem realmente se destinava e quem seria o proprietário, para fins de cumprimento de obrigações fiscais, assim como se faz necessário observar se a falta de documento fiscal constatada se origina de um simples lapso ou de uma operação com intuito fraudulento ou criminal, como no caso de mercadorias roubadas, onde nestes casos, torna-se imprescindível a apreensão.

In casu, observa-se com grande alegria e satisfação que determinados magistrados evoluíram bastante em suas decisões quando da análise dos casos em que são apreendidas mercadorias, visto que hodiernamente já são negados pedidos de liminar impetrados por contribuintes, para liberação de mercadorias apreendidas pelo Fisco Estadual, onde o cerne da decisão denegatória da liminar toma por lastro o intuito de fraude da operação realizada.

Todavia, infere-se que em regra, infelizmente, o entendimento que prevalece nas decisões preferidas por grande maioria dos magistrados, toma por arrimo a impossibilidade de apreensão de mercadorias por parte do Fisco, cujo resultado é a concessão de liminar para a liberação das mercadorias apreendidas pela fiscalização, onde na decisão judicial para a liberação das mesmas não consta sequer a determinação para liberação das mercadorias juntamente com a imputação ao beneficiário da liminar da condição de “FIEL DEPOSITÁRIO”. Pois se observa na prática diária a grande quantidade de liminares que são concedidas para a liberação de mercadorias, inclusive, aquelas que são flagradas no trânsito sem documento fiscal, sem a atribuição ao beneficiado pela liminar de qualquer obrigação pela guarda da mercadoria para servir de garantia em uma possível execução fiscal na condição de “Fiel Depositário”, onde as decisões judiciais em sua totalidade apenas obrigam a Fazenda estadual a liberar pura e simplesmente as mercadorias apreendidas.

Partindo dessa premissa, com a devida máxima vênia, ressaltamos o equívoco que norteia as decisões judiciais cujas liminares são concedidas para a liberação de mercadorias transportadas sem documento fiscal, já que é cediço ser a nota fiscal elemento essencial para determinar a propriedade de uma mercadoria, assim, ao conceder a liminar a determinados contribuintes cujas mercadorias foram flagradas em situação irregular, qual a garantia que o magistrado tem de que o mesmo é o verdadeiro proprietário das mercadorias que estão apreendidas, diante da ausência de nota fiscal, onde se vislumbra que em uma decisão dessa natureza, pode o Excelentíssimo Magistrado está legalizando inconscientemente mercadorias roubadas, inclusive, sem o pagamento de qualquer imposto.

Diante disso, deveria haver uma conscientização por parte de determinados magistrados acerca do prejuízo que

a concessão de uma liminar pode trazer aos cofres públicos, conseqüentemente a toda a sociedade. Pois as liminares são cabíveis quando existe arbitrariedade comprovada por parte do Fisco, não se caracterizando, na nossa concepção, a apreensão de mercadorias sem qualquer documento fiscal, um procedimento arbitrário, pois estas mercadorias, até prova em contrário, estão em situação irregular, sujeitando-se a apreensão.

In casu, mister se faz ressaltarmos que não estamos aqui defendendo a apreensão arbitrária de mercadorias por parte do Fisco estadual, estamos sim, chamando a atenção para a indústria de liminares, onde deveria haver uma análise da matéria e dos fatos em grau mais aprofundado por parte do judiciário, onde sendo necessária a concessão da liminar, que a decisão judicial para a liberação das mercadorias com arri-mo na liminar concedida, além da determinação direta para se efetuar a liberação, contivesse a determinação judicial para que o beneficiário da liminar ficasse como “Fiel Depositário” das mercadorias liberadas até a conclusão do Processo Administrativo Tributário e conseqüentemente a execução fiscal.

Perfilhando essa tese, observa-se a importância do Fiel Depositário quando da liberação de mercadorias apreendidas pelo Fisco estadual, onde se verifica que a palavra depositário é originária do vocábulo latim *deponere* e designa pessoa a quem se entrega ou a quem se confia alguma coisa em depósito, onde vislumbramos existir três vertentes para a origem da figura do depositário, quais sejam:

- a) *do contrato, previsto no Código Civil;*
- b) *da lei, em relação à alienação fiduciária;*
- c) *de ato judicial.*

Mister se faz ressaltar que sempre que houver apreensão de mercadorias por parte do Fisco, deveria ser providenciada

com a máxima urgência a solicitação ao contribuinte para indicação do fiel depositário, para evitar acontecer o que sempre aconteceu e continua acontecendo, ou seja, o Fisco dificulta ao máximo a liberação das mercadorias para um depositário, fato este que leva os contribuintes a recorrerem a justiça e conseguir uma liminar que ensinará a liberação das mercadorias, ficando a Fazenda estadual sem qualquer garantia.

Visto se vislumbrar na labuta diária a grande quantidade de mercadorias que são liberadas em virtude de decisão judicial, onde o Fisco fica sem qualquer garantia para garantir o pagamento do imposto, fato este ocasionado em sua grande maioria pela contumácia em dificultar o deferimento do fiel depositário das mercadorias.

Pois se vislumbra no RICMS/PB a previsão legal para incumbência da guarda ou depósito das mercadorias apreendidas pela fiscalização a pessoa idônea que poderá ser o próprio infrator, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 655.....

§ 1º Se não for possível efetuar a remoção das mercadorias ou objetos apreendidos, o apreensor, tomadas as necessárias cautelas, incumbirá de sua guarda ou depósito, pessoa idônea, que poderá ser o próprio infrator, mediante termo de depósito, tendo-se que:

II - o desvio das mercadorias, quando confiadas ao próprio infrator, será tomado como atestado de comportamento infrigente, sem prejuízo das sanções aplicáveis ao depositário infiel.

Assim, diante da exegese da norma supra, entendemos que a melhor forma de resguardar o Erário estadual quanto ao recolhimento do imposto exigido seria a nomeação de um fiel depositário das mercadorias, não da forma como se realiza hoje em dia, quando é lavrado apenas um simples termo de depósito, pois na nossa concepção, deveria ser lavrado um termo

contratual, cujo teor conteria a obrigação do fiel depositário das mercadorias objeto do auto de infração pela guarda até concluso o Processo Administrativo Tributário e consequentemente a execução fiscal, discriminando as mercadorias, o número do auto de infração e os dados do depositário

Pois pelo contrato, o depositário assumiria a obrigação de conservar a coisa com a devida diligência ou no caso de venda, devolver o valor equivalente, sob pena de ato de infidelidade, passível de prisão, conforme dispositivo da Constituição Federal, que em seu art. 5º, inciso LXVII disciplina que “não haverá prisão por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

Sendo a outra forma, a mais apropriada, a de que na própria decisão do magistrado para liberação das mercadorias, em virtude de liminar, fosse imputado ao beneficiário da liminar a condição de depositário fiel das mercadorias liberadas.

Partindo dessa premissa e deixando de lado a discepção doutrinária acerca da possibilidade ou não da prisão do depositário infiel, conforme disciplinamento contido no Pacto Internacional de Direitos Cívicos e Políticos, o qual determina que ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir uma obrigação contratual, assim como o Pacto de São José da Costa Rica, que determina que ninguém deve ser detido por dívidas, portanto, na nossa concepção persiste a constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel, pois tratados e convenções internacionais não podem se sobrepor aos textos constitucionais, mormente por se tratar de norma pétrea, dessa forma, vislumbramos que a excepcionalidade da prisão civil por dívida é limitada aos casos em que está em perigo um valor superior ao próprio valor da liberdade, ou seja, o direito a vida, no caso de obrigação alimentícia e o respeito e à boa-fé empenhadas na guarda de coisa alheia assumidos em contrato,

nos caos de depositário infiel.

Assim, procedendo o Fisco a lavratura de um termo contratual ao nomear um fiel depositário das mercadorias, estará o mesmo tentando resguardar a Fazenda estadual quanto à possibilidade de pagamento do crédito tributário, já que havendo a figura do depositário, na fase de execução, a exigência recairá diretamente sobre o fiel depositário das mercadorias, não sendo mais notificado o sujeito passivo consignado no auto de infração, porém, não havendo a devolução das mercadorias depositadas ou o pagamento de valor equivalente, caberá a interposição de uma ação de depósito.

No caso vertente, apesar das considerações tecidas, vislumbra-se que a matéria acerca da possibilidade da imputação por parte do Fisco ao infrator ou a terceira pessoa a condição de fiel depositário requer uma análise mais aprofundada com o objetivo de serem estabelecidos procedimentos legais a serem aplicados pela fiscalização de trânsito, a fim de evitar prejuízos para a Fazenda estadual quando da entrega das mercadorias apreendidas em decorrência de liminares concedidas pelo poder judiciário.

40. O INSTITUTO DA AVOCAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUA APLICABILIDADE DENTRO DOS DITAMES LEGAIS

Vislumbramos na processualística tributária hodierna a possibilidade de aplicação do instituto da AVOCAÇÃO quando se vislumbra atos administrativos eivados de vícios que o tornem ilegais, onde nestes casos cabe a administração rever seus próprios atos, anulando-os por motivo de conveniência ou oportunidade diante da constatação de vícios que não possam mais ser apreciados nas instâncias administrativas de julgamento.

Neste diapasão, ao perscrutarmos as normas disciplinadas no RICMS/PB, vislumbramos que existe a previsão legal do instituto da “Avocação”, conforme se abebera da norma infra-citada:

Art. 793. A Justiça Fiscal Administrativa é instituída para dirimir as controvérsias relativas à interpretação e à aplicação da legislação tributária, assegurando ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito de ampla defesa nos processos contenciosos que versem sobre tributos e será exercida:

I - pelo Secretário de Estado da Receita;

II - pelo Conselho de Recursos Fiscais;

III - pela Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais.

Parágrafo único. O Secretário de Estado da Receita detém a competência de instância especial, intervindo no julgamento de processos cujos recursos sejam interpostos de ofício, pelo Conselho de Recursos Fiscais, em virtude de decisões contrárias à Fazenda Estadual, sem

prejuízo do instituto da avocação.

Onde se perquire da exegese da norma supra que o Secretário de Estado da Receita detém duas competências como instância especial, sendo uma, exercida apenas no julgamento de recursos oriundos do Conselho de Recursos Fiscais, na forma de recurso hierárquico e a outra, quando se utiliza do instituto da avocação.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que havendo a figura da avocação, a decisão originária do ato avocatório supre as instâncias anteriores, diante do disciplinamento contido na norma *in verbis*:

Art. 733. A instância especial é exercida pelo Secretário de Estado da Receita, no julgamento de processos oriundos do Conselho de Recursos Fiscais, conforme dispõe o art. 793 e seu parágrafo único.

Parágrafo único. Em casos de avocação, a instância especial supre as anteriores.

Destarte, diante da exegese das normas retrocitadas, infere-se que o ato avocatório é distinto do ato jurisdicional exercido pela terceira instância quando da apreciação de recurso hierárquico oriundo do Conselho de Recursos Fiscais, sendo o ato avocatório atípico a processualística tributária, cuja competência do mesmo recai sobre o superior hierárquico quando chama para si a função atribuída as instâncias de julgamentos administrativo inferiores, não tendo o ato avocatório função jurisdicional dentro do processo administrativo tributário, já que independe de interposição de recurso.

Neste norte, observa-se ser perfeitamente legítima a aplicação da avocação por parte do titular da pasta da receita estadual para corrigir vícios que não possam mais ser corrigidos através das instâncias administrativas de julgamentos de

processos fiscais.

Todavia, mister se faz lembrarmos que o instituto da avocação deve ser utilizado com bastante cautela e prudência, sempre respeitando o objetivo pelo qual foi criado, ou seja, o de caber a administração o dever de rever seus próprios atos em virtudes de vícios que o tornam ilegais.

Perfilhando esse entendimento, necessário se faz trazer-mos à baila fragmentos doutrinários da lavra dos eminentes juristas Hely Lopes Meirelles e Diógenes Gasparini, respectivamente, que versam a respeito do instituto da avocação, *ipsis litteris*:

“Avocar é chamar para si funções atribuídas a um subordinado. Nada impede tal prática, que, porém, só deve ser adotada pelo superior hierárquico quando houver motivos relevantes para tal substituição, isto porque a avocação de um ato sempre desprestigia o inferior não raro desorganiza o normal funcionamento do serviço. Pela avocação substitui-se a competência do inferior pelo do superior hierárquico, com todas as conseqüências dessa substituição, notadamente a deslocação do juízo ou da instância para ajustá-lo ao da autoridade avocante em caso de demanda. Assinale-se, também, que a avocação desonera o inferior de toda responsabilidade pelo ato avocado pelo superior. Não pode ser avocada atribuição que a lei expressamente confere a determinado órgão ou agente, como por exemplo, o julgamento de concorrência pela Comissão competente, ou a aprovação de um ato por autoridade superior diversa da que deveria praticá-la originariamente por determinação legal.” (Hely Lopes Meirelles – Direito Administrativo Brasileiro, pág. 102, 14ª Edição atualizada pela Constituição de 1988, Editora Revista dos Tribunais).

“Pela ação de avocar chamam-se para si funções atribuídas a outrem que lhe é subordinado. Essa prática, apesar de legal,

não deve ser abusiva, dados os inconvenientes que pode trazer, a exemplo da deslocação, da diminuição e da extinção dos níveis ou graus de recursos e o fato de desprestigiar o subordinado. A devolução é a passagem da competência, digamos, de diretor para o secretário. A diminuição é a supressão de um ou mais níveis recursais. Recorre-se do Diretor para o Secretário e deste para o Prefeito. Com o chamamento, pelo secretário, da competência do diretor, suprime-se um nível, dado que o recurso, agora, só poderá ser dirigido ao prefeito. A extinção põe fim aos níveis de recurso. Assim, se o prefeito avocar, extingui-se a possibilidade da interposição de recurso, dado inexistir autoridade superior para apreciá-lo.” (Diógenes Gasparini, Direito Administrativo pág. 36, nos termos da Constituição Federal de 1988, Editora Saraiva).

Portanto, sendo a avocação um ato administrativo exclusivo do superior hierárquico, o qual substitui, no caso do processo administrativo tributário, a competência das instâncias inferiores, arcando o superior hierárquico com todas as conseqüências do ato praticado, vislumbramos que na prática, havendo a avocação, seja ela solicitada por contribuinte ou por motivo de conveniência da administração pública, o titular da Secretaria da Receita no momento em que acolhe o pedido ou opta espontaneamente pela avocação, chama para si a responsabilidade da decisão a respeito da matéria, ou seja, age desse modo exercendo as prerrogativas inerentes ao cargo de Secretário de Estado da Receita, resguardado em disciplinamento contido no Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba.

No caso vertente, mister se faz ressaltar que no momento em que se lança mão do ato avocatório, com a supressão das instâncias inferiores, observa-se não ser mais legítima e legal a intervenção de quaisquer uma delas no processo, a exemplo

do reenvio dos autos para novo julgamento na instância prima, onde se observa não caber pedido de reconsideração, ou seja, não ser possível uma nova ponderação a respeito do assunto, como determina a legislação tributária estadual no dispositivo abaixo transcrito, *ipsis litteris*, exceto no caso de nulidade da sentença através de julgamento de recurso pelo Conselho de Recursos Fiscais.

Art. 720. Proferida a decisão, será o processo remetido à repartição preparadora, para que providencie as necessárias intimações, que se efetivarão na forma prevista no art. 698 e incisos.

Parágrafo único. Da decisão não caberá pedido de reconsideração.

Neste norte, ao nos reportarmos ao Processo Administrativo Tributário paraibano, observamos que a faculdade de avocar pode ser exercida em qualquer fase da marcha processual, a qual tem início com a lavratura do auto de infração e seu término com a decisão definitiva da primeira instância ou da segunda, sendo considerado de bom alvitre a aplicação do instituto da avocação apenas naqueles casos em que se constatarem vícios que não podem mais ser corrigidos pelas instâncias administrativas de julgamento.

Outrossim, entendemos que pelo princípio da hierarquia, jamais deveria ser exercida a faculdade de avocar estando o processo inscrito em Dívida Ativa já em fase de execução, visto ser o ato avocatório uma decisão proferida pela maior autoridade fazendária da Secretaria da Receita, onde devem sujeição, diante o princípio da subordinação hierárquica, todos aqueles em grau inferior de subordinação, assim, estando o processo em fase de execução na Procuradoria do Estado, torna-se ilegítima a intervenção no processo em decorrência de ato avocatório por não existir qualquer grau de subordinação

deste órgão com a Secretaria da Receita.

Portanto, partindo dessa premissa, infere-se com a devida máxima vênia, que não caberia a aplicação do ato avocatório estando o processo na fase de execução, diante da inexistência de grau de subordinação hierárquica, o qual é requisito essencial do instituto da avocação, tendo em vista, nestes casos, diante da existência de qualquer vício constatado no processo inscrito para execução e não percebido pelas instâncias administrativas de julgamento, seja ele material ou formal, caber o mesmo ser argüido quando da execução fiscal em processo próprio.

Porém, ao deixarmos de lado entendimentos pessoais e partirmos para a realidade facta, observamos que existe na prática hodierna o acolhimento de pedidos de avocação de processos já inscritos em dívida ativa que ainda não foram enviados para execução, onde quase que sua totalidade advém de pedido de avocação impetrado por contribuinte cujas alegações trazidas à baila se pauta quase sempre em cerceamento do direito de defesa em virtude de vício observado na ciência do auto de infração.

Nestes casos, perquire-se na prática diária que o entendimento técnico/jurídico emanado de parecer emitido por órgão de assessoria jurídica, em regra, toma por lastro, quando o vício constatado se reporta a ciência do contribuinte, a anulação de todos os atos praticados após a lavratura do auto de infração, para cientificar a empresa do lançamento de ofício lhe imputado, onde o processo é devolvido para nova prossecução da marcha processual, inclusive, com novo julgamento realizado na instância prima.

In casu, antes de tecermos quaisquer considerações, urge ressaltarmos que um crédito tributário originário de auto de infração, para estar inscrito em dívida ativa, já deve ter sido julgado em algumas das instâncias administrativas, cujas de-

cisões já foram consideradas definitivas, conforme se abebera da inteligência emergente do disciplinamento emanado do art. 139, incisos I, II e III da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

Art. 139. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância;

III - de instância especial.

Neste íterim, estando o crédito tributário já julgado administrativamente, cuja decisão é considerada definitiva, na nossa modesta concepção, havendo a avocação, com a devida vênia, descabida se torna a reapreciação de quaisquer matérias, seja ela fática ou de direito, por quaisquer das instâncias de julgamento administrativo.

Destarte, havendo o ATO AVOCATÓRIO, o qual chama para si as funções e responsabilidades atribuídas a outrem que lhe é subordinado, ou seja, as instâncias de julgamentos administrativos, caberá ao Secretário da Receita a efetivação da análise da matéria para proferir decisão, conforme se perquire no Dicionário Aurélio, do saudoso Aurélio Buarque de Holanda, a definição literal da palavra AVOCAÇÃO.

AVOCAÇÃO.

[Do lat. *avocatione*.]

S. f. Jur.

1. Chamamento de uma causa a juízo superior.

Dessa forma, chega-se a ilação de que todo ato avocatório chama para si a responsabilidade pela decisão acerca da matéria objeto do ato, visto ter o ato avocatório o poder de DECIDIR, sendo despicienda a tentativa de transferir este poder para as instâncias administrativas hierarquicamente inferiores, já que estas, por se tratar de decisão definitiva, não teriam mais

competência jurisdicional para nova apreciação, sendo supridas pelo ato avocatório, cabendo a decisão final acerca do deslinde da matéria ao titular da Secretária de Estado da Receita.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que o instituto da avocação deve ser utilizado com prudência, a exemplo dos casos em que se constate vícios os quais não possam mais ser objeto de apreciação por parte das instâncias administrativas de julgamento, nestes casos, é legítimo se lançar mão do ato avocatório para poder sanar os vícios constatados, onde entendemos que deveria a matéria, em virtude da avocação, ser submetida por determinação do Secretário de Estado, a uma nova análise pela auditoria fiscal com a lavratura por parte do fazendário de um parecer conclusivo acerca da matéria ou poderá o Secretário, a seu critério, solicitar parecer técnico ao Conselho de Recursos Fiscais acerca da legalidade da exigência, devendo os pareceres lastrearem a tomada de decisão por parte do Secretário de Estado, o qual ao exercer seu poder de decidir, pode considerar a exigência do crédito tributário Procedente, Parcialmente Procedente, Improcedente ou Nulo, procedimento este o qual encontra guarida na Súmula Excelsa de nº 473, do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNEM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS E RESSALVADA, EM TAIS CASOS, A APRECIÇÃO JUDICIAL.

Assim, diante das considerações tecidas vislumbramos que estando um processo inscrito em dívida ativa sem estar em fase de execução, sendo constatado vício que tenha o condão de tornar nula a certidão de dívida ativa e conseqüentemente a execução fiscal, a exemplo do vício formal concernente a ciên-

cia do auto de infração, legítimo se torna o pedido de avocação por parte do contribuinte, devendo a matéria ser deslindada pelo Secretário da Receita dentro das suas prerrogativas através do instituto da avocação.

Outrossim, chamamos a atenção para aqueles casos em que o pedido de avocação se origina de vícios concernentes a ciência do auto de infração, onde em regra o parecer emanado da assessoria jurídica tem como escopo a tese de anulação de todos os atos praticados após o auto de infração para, após a ciência do contribuinte, o processo retornar novamente ao rito processual, com julgamento dos autos novamente pela instância prima.

Ora, peço vênica para não comungar com tal desiderato, primeiro, porque, como já foi amplamente explicitado, o ato avocatório tem o condão de decidir a matéria, não cabendo nova apreciação por parte das instâncias administrativas por se tratar as decisões das mesmas definitiva, segundo, porque grande parte do crédito tributário consignado nos auto de infrações se reportam a fatos gerados ocorridos a mais de cinco anos.

Neste diapasão, quanto a estes casos, o entendimento explicitado nos pareceres que tomam por arrimo a tese de anular todos os atos praticados após a lavratura do libelo basilar, para que seja sanado o vício com a efetivação da ciência do contribuinte e o envio dos autos novamente a marcha processual, estaria desprovido de base legal, em decorrência da figura da “DECADÊNCIA”.

Pois é pacífico e uníssono o entendimento de que o lançamento de ofício só estará perfeito e acabado para seguir os trâmites processuais normais, após a ciência do contribuinte da imposição lhe imposta pela Fazenda estadual, dessa forma, sendo efetivada a ciência do auto de infração após decorrido o prazo decadencial contido no art. 173, inciso I do CTN, des-

cabido se torna qualquer procedimento com vista a exigência tributária, mormente o envio do processo, em virtude do ato avocatório, para novo rito processual.

Dessa forma, vislumbramos que os pedidos de avocação impetrados por contribuintes cujas alegações se fulcram em cerceamento do direito de defesa originado de vícios cometidos no momento da ciência do auto de infração, em que o fato gerador tenha ocorrido a mais de cinco anos, estão fadados à impossibilidade da exigência, devendo ser decretada a sucumbência in totum, do lançamento efetuado em virtude do direito ter sido fulminado pela decadência.

Partindo dessa premissa, chega-se à ilação de que deve ser evitada a aplicação do ato avocatório contendo distorção em seu princípio básico, o qual tem como norte o poder de chamar para si a responsabilidade e DECIDIR, não sendo prudente a utilização desse instituto de forma equivocada, extrapolando o seu alcance ao intervir em processo já inscrito em Dívida Ativa em fase de execução ou fugindo da sua finalidade precípua, ao devolver o processo, em virtude de vício constatado, novamente ao seu rito processual para julgamento pelas instâncias administrativas, quando caberia o deslinde da matéria ficar a cargo do titular da Secretaria da Receita, diante do ato avocatório.

Portanto, diante das considerações tecidas, infere-se ser benéfica a utilização do instituto da avocação para corrigir vícios que não possam mais ser corrigidos pelos órgãos administrativos de julgamentos originados de erros de julgamento ou de vícios de cerceamento do direito de defesa observados.

Todavia, com a devida vênia, diante do entendimento de que a decisão da matéria, quando se trata de pedido de avocação, recai sobre a competência do Secretário da Receita, com lastro no princípio da prudência, chamamos a atenção para a

necessidade de reavaliação dos procedimentos e entendimentos aplicados nos dias atuais, para que se evite a emissão de parecer contendo a tese de anulação de todos os atos processuais para que seja efetivada a ciência do contribuinte com o indevido retorno do processo a marcha processual, tendo em vista ser característica básica do ato avocatório, como ficou hi-alino nas considerações tecidas, a competência do Secretário da Receita para decidir.

Sendo de primordial importância, antes do deslinde do ato avocatório, que se verifique ab initio a data da ocorrência da eclosão do fato gerador do crédito tributário que está sendo exigido, a fim de evitar a realização de procedimentos cuja exigência do crédito tributário não seja mais possível em razão da caducidade.

41. A NECESSIDADE DE SANEAMENTO DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO DIANTE DA EXISTÊNCIA DE SALDOS INICIAL E FINAL DE CAIXA.

Na labuta diária na função de julgamento de processos administrativos tributários, observamos com grande frequência a necessidade de saneamento de diversos lançamentos de ofício originados de auto de infrações com o objetivo de deslindar dúvidas ou questionamentos relativos aos procedimentos fiscais realizados, a fim de tornar o crédito tributário líquido e certo.

Pois como é cediço, a razão de ser e a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário é a busca da verdade real, o encontro da certeza jurídica. Não há aproximação nem conquista da tão almejada verdade legal, a não ser por meio da prova, que por isso mesmo se constitui no ponto culminante de qualquer investigação. A prova pacifica o ânimo do julgador, ao instalar o processo lógico da convicção sobre a realidade circundante.

E é perfilhando esse entendimento que surge a necessidade do envio dos autos em forma de DILIGÊNCIA, tanto para o contribuinte informar de forma esclarecedora determinados pontos do litígio ou apresentar livros e documentos fiscais, como também para o autor do libelo basilar efetuar ajustes no lançamento ou informar determinados procedimentos efetuados, bem como acostar provas materiais do fato infringente praticado.

Assim, observa-se na prática diária que vários lançamentos fiscais realizados não trazem em seu bojo de forma hialina a prova material do fato infringente praticado, posto que,

sem a prova, que deve ser apresentada pela linguagem técnica aceita pelo direito, não poderá ser relatada a ocorrência do fato jurídico tributário e, por conseqüência, não poderá ser julgado o lançamento tributário.

Sendo primordial entender que quem tem de apresentar essas provas é quem anunciou o fato jurídico tributário, o que, no caso do lançamento tributário, faz com que o agente da administração, no ato de lançamento tributário, indique as provas que fundamentam o fato enunciado.

Neste diapasão, observa-se que em regra, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333, inciso I, do CPC), pois ao autor da delação é quem compete produzir a prova do ilícito praticado, exceto no caso da existência de uma presunção legal, onde neste caso o ônus da prova se inverte para o contribuinte.

Diante disso, infere-se que a caracterização da infração decorre da comprovação de que tenha havido infringência aos aspectos previstos e tipificados em lei, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários sem a comprovação do fato ilícito praticado, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Perfilhando essa tese, vislumbramos ser cediço que o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para o lançamento de ofício necessário se faz a demonstração por parte da fiscalização da infração praticada, através da correta aplicação das técnicas fiscais de aferição da regularidade das operações das empresas, onde os demonstrativos realizados pela fiscalização devem ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, pois é o que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Destarte, observa-se que o desconhecimento ou ignorância dessa realidade fática, ou seja, a incerteza dos dados

alocados nos demonstrativos que arrimam a autuação, põe em risco a validade da tributação pretendida, levando a fiscalização à perda de tempo com a sucumbência das acusações em virtude da iliquidez e incerteza com que as mesmas se apresentam.

De posse dessa premissa, vislumbra-se que os julgadores fiscais, seja singular ou em colegiado, sempre desenvolvem os autos em Diligência quando não podem vislumbrar com clareza a repercussão da infração descrita, dessa forma, como um processo não deve ser julgado diante da existência de alguma dúvida por parte do julgador, tendo em vista as decisões terem de ser pautadas nas fundamentações de fato e de direito que não apresentem contradição, obscuridade ou omissão, verifica-se que em muitos casos, quando a diligência é solicitada ao fazendário, muitos deles se sentem ofendidos com a busca do julgador de provas materiais que venham dar arrimo à delação descrita. Onde se observa que os argumentos sempre têm como cerne a alegação de que não caberia ao julgador fiscal ir em busca de provas a favor do contribuinte.

In casu, rendo aos que pensam dessa maneira o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que indiscutivelmente merecem, mas peço vênias para lembrar aqueles que assim pensam, que o princípio da verdade material é hialino quando dispõe caber ao julgador, independente de argüições das partes, a procura incessante da justiça fiscal, para isso, pode pessoalmente colher provas que tenham o condão de deslindar a contenda, contanto que as faça transladar para os autos.

Devendo ser lembrado que a função precípua do julgador fiscal administrativo é rever os próprios atos da administração para que os mesmos não apresentem vícios ou lacunas que venham a ser passíveis de nulidade.

No caso vertente, diante das considerações tecidas acerca da necessidade de diligência nos procedimentos fiscais,

passaremos a nos reportar ao levantamento Financeiro, o qual tem sua aplicação em grande escala por parte da fiscalização, em decorrência da facilidade com que a técnica se reveste, refletindo com nítida clareza o fluxo financeiro da empresa no exercício.

Destarte, observa-se que a disceptação responsável pela diligência tem como norte a existência de déficit financeiro diante da existência real de saldos de “Caixa”.

Perfilhando esse entendimento, vislumbra-se que o levantamento financeiro se reporta ao confronto de receitas e despesas efetuado no exercício, com a finalidade de demonstrar que o contribuinte se utilizou de recursos em volume superior às suas disponibilidades financeiras, possibilitando a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, traduzida em vendas não registradas.

Onde se perquire que a coluna de receitas é composta de todas as entradas de numerário, acrescida do saldo inicial de caixa e banco, ou seja, toda disponibilidade a disposição da empresa no exercício.

Já a coluna de despesa é composta de todo o numerário desembolsado pela empresa durante o período, acrescida do saldo final de caixa/banco, pois não poderia ser diferente, haja vista que todo o recurso que adentrou na empresa, juntamente com o que já existia no caixa/banco, foram aplicados em pagamentos durante o exercício, sendo o saldo remanescente, após os desembolsos efetuados, lançados como saldo final de caixa/banco.

Assim, infere-se que o saldo final de caixa/banco deve conter o numerário que estava a disposição da empresa, excluídos os desembolsos efetuados, onde se chega à ilação de que as colunas de receita e despesa devem em regra, caso o levantamento tenha sido efetuado dentro da boa técnica e a empresa tenha efetuado suas operações dentro das normas que

norteiam o ICMS, sempre apresentar uma igualdade.

Todavia, quando o levantamento Financeiro apresenta o valor das despesas maior que das receitas ou o contrário, tal fato representa uma anomalia, a qual deve ser investigada com o objetivo de se verificar se houve erro na realização do levantamento ou se houve realmente repercussão tributária concernente ao recolhimento do ICMS. Nesse norte, é de bom alvitre ressaltarmos que o respectivo levantamento deve ser realizado com base no manuseio da documentação da empresa, haja vista que sendo o mesmo realizado tomando como parâmetro uma empresa que mantenha escrita contábil regular ou sendo a mesma optante pelo lucro presumido, mantenha livro caixa/banco devidamente escriturado, sendo constatado que houve despesas em maior monta que as receitas, tal fato se evidencia em virtude de ter sido alocado na coluna de despesas pagamentos flagrados pela fiscalização que não foram lançados na conta caixa e ou livro caixa, o que enseja a caracterização de pagamento realizado com receita marginal (extracaixa), resultando na constatação, através do levantamento Financeiro, de déficit (Despesa maior que as receita).

Haja vista que o surgimento de despesas maior que as receitas só pode ocorrer se houver por parte da fiscalização a constatação de documentos não lançados na conta e/ou livro caixa/banco, ou o expurgo de receitas ilegais da respectiva conta/livro (suprimento ilegal de caixa), pois não poderia ser diferente, já que a empresa deve manter a escrituração do caixa/banco com todos os lançamentos efetuados de entrada e saídas de numerário (regime de caixa), assim, se a conta ou livro caixa/banco mantém um saldo devedor no final do período, não teria como o financeiro apresentar déficit, a menos, como foi dito, que esteja errado o levantamento ou que o fazendário tenha incluído no financeiro na coluna de despesas desembolsos efetuados e não contabilizados pela empresa.

Portanto, ao considerarmos que em regra deve haver no levantamento Financeiro uma igualdade no confronto entre as colunas de receita e despesa, inferimos que o fiscal tem que se ater ao manuseio da documentação em confronto com o lançamento efetuado na conta ou livro caixa/banco, pois o déficit encontrado, se for originado de pagamento a descoberto, tem que está lastreado em documentação que comprove tal fato, já que até prova em contrário, o saldo de caixa/banco é considerado correto.

Diante disso, observa-se na prática reiterada, que muitos dos levantamentos Financeiros são efetuados em empresas que mantêm contabilidade regular, ou quando optante pelo lucro presumido, livro caixa, e apresentam déficit no financeiro realizado, porém, o saldo do caixa/banco apresenta-se devedor. Sendo estes casos os suscetíveis de diligência, pois, com a devida vênia, na nossa singela concepção, sem uma análise mais aprofundada, não se tem como acolher a tese de o financeiro apresentar déficit, estando o caixa/banco apresentando saldo final devedor.

Assim, qualquer déficit constatado no financeiro cujo saldo final do caixa/banco se apresente devedor, em regra, origina-se de erro na feitura do levantamento ou pelo fato do fazendário ter incluído na coluna de despesas valores de desembolso não contabilizados no caixa/banco, onde se vislumbra que a coluna de despesa ficará com seu valor alterado para maior na mesma proporção do valor do desembolso não registrado no caixa/banco e incluído como despesa pela fiscalização.

Portanto, deve o julgador ao se deparar com um levantamento Financeiro apresentando um déficit, diante da existência de saldos de caixa/banco, devolver os autos em diligência para que a fiscalização demonstre a origem da anomalia, já que sendo o financeiro uma reconstituição do

fluxo financeiro da empresa, o qual, diante da existência de saldos de caixa/banco, deve apresentar uma igualdade entre receita e despesa, qualquer diferença concernente as despesas só é justificável se o fazendário tiver incluído na coluna de despesas desembolsos constatados e não lançados ou contabilizados no caixa/banco.

Pois mister se faz ressaltar que a presunção legal que lastreia o levantamento Financeiro, a qual tem o condão de inverter o ônus da prova para o contribuinte, só tem aplicabilidade quando a técnica é aplicada dentro dos ditames legais, ou seja, quando provado no levantamento realizado que determinado valor de despesa não contabilizado no caixa, ao ser incluído na coluna de despesa do levantamento Financeiro teria originado o déficit constatado, em virtude da existência de saldo final de caixa/banco, ai sim, nasce a presunção legal de omissão de saídas lastreada no pagamento com receita marginal, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a origem no numerário que serviu para o desembolso realizado e não contabilizado no caixa/banco, surgindo daí a essência do levantamento Financeiro que é a constatação de desembolsos realizados com receita marginal.

No caso em tela, urge ressaltarmos que a necessidade de diligência se opera diante da existência no levantamento Financeiro de saldos de caixa/banco, já que diante da inexistência de tais saldos, descabe diligência com essa finalidade.

Ex positis, é de bom alvitre lembrar que a desídia da fiscalização em não demonstrar a origem do déficit diante da solicitação através de diligência, faz cair por terra a liquidez e certeza do crédito tributário exigido, visto que o lançamento tributário deve ser pautado em procedimentos sólidos e convincentes, cabendo a fiscalização demonstrar com clareza os valores que foram responsáveis pelo déficit observado, para daí poder-se aplicar a presunção legal de omissão de saídas.

42. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO E O QUESTIONAMENTO ACERCA DA ALÍQUOTA A SER APLICADA

Observarmos na prática diária uma grande decepção acerca de determinados procedimentos a serem aplicados, tanto por parte dos auditores fiscais, quanto pelo contribuinte, diante da ausência de clareza de determinados disciplinamentos emanados do RICMS/PB.

Dentre os questionamentos suscitados vislumbramos o surgimento de dúvidas quanto à alíquota a ser aplicada na contratação de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, quando o contratante e o contratado estão situados dentro do Estado e a mercadoria a ser transportada na modalidade CIF tem como destino outra unidade da Federação.

No caso vertente, entendem alguns fazendários que nestes casos, caberia a aplicação da alíquota interna (17%), diante da interpretação dos mesmos concernente ao que dispõe o art. 13, inciso IV, parágrafo único, inciso I do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 13. As alíquotas do imposto são as seguintes:

IV – 17% (dezessete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

Parágrafo único. Para efeito deste artigo considera-se como operação interna àquela em que:

I – o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria ou do serviço estejam situados neste Estado;

Ora, diante da exegese da norma supra, ao nos atermos a um exemplo prático, vislumbramos que em uma operação de

venda na modalidade CIF, em que a prestação de serviço para entrega das mercadorias no Estado de Pernambuco é contratada pelo remetente das mercadorias situado neste Estado a uma empresa transportadora situada também no território paraibano, cujo valor da prestação se reporta a R\$ 1.000,00, entendem determinados fazendários que a alíquota aplicada deveria ser de 17%, em vez de 12%, em virtude do contratante e contratado se encontrarem dentro do território paraibano.

No caso em tela, observa-se que realmente a leitura do dispositivo retromencionado de chofre nos leva a um entendimento um tanto equivocado, todavia, mister se faz efetuar uma análise mais aprofundada tomando por lastro, não só o sentido literal da norma, mas diversos aspectos da operação como um todo para se alcançar o deslinde da questão.

Ab initio, para delinear um raciocínio lógico, necessário se faz definirmos o que se entende por:

-Prestação de serviço de transporte interestadual.

-Prestação de serviço de transporte intermunicipal.

Para isso, é de bom alvitre fazermos transcrever *ipsis litteris* o artigo que dispõe sobre o fato gerador da prestação de serviço de transporte, vejamos o que explicita o RICMS/PB em seu art. 3º inciso V:

Art. 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento:

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Ora, é hialina a exegese da norma supra quando determina a ocorrência do fato gerador ao momento em que se inicia a prestação do serviço de transporte, todavia, necessário se faz saber o destino da prestação para se poder aferir se trata

de prestação interestadual ou intermunicipal.

Assim, faça o seguinte questionamento: no momento em que ocorre o início de uma prestação de serviço de transporte iniciada na capital do nosso Estado, como se opera a definição do serviço de transporte a ser prestado para se poder aferir se é interno ou interestadual ou se a prestação está sujeita ao ICMS ou ISS?

A resposta mais lógica e racional que nos vem a mente é a de que a caracterização da prestação de serviço de transporte para efeito de definir tratar-se de prestação interna ou interestadual ou se trata de prestação dentro do mesmo município (ISS) ou intermunicipal ou interestadual (ICMS), opera-se pelo destino da respectiva prestação, onde a mesma só estará completa no momento em que atingir o seu objetivo, que é a entrega da carga contratada ao destinatário, ou seja, se a prestação tem o seu início em João Pessoa, cujo destino é a entrega de mercadoria dentro da própria cidade, não caberá a incidência do ICMS, porém, se o destino da prestação de transporte for outro Município ou Estado, caberá a incidência do ICMS, por ser tratar de prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual respectivamente.

Destarte, chega-se a hialina ilação de que a prestação de serviço de transporte define-se como intermunicipal ou interestadual pelo seu destino, onde a definição de ser a prestação intermunicipal ou interestadual independe de onde estejam situadas as partes (contratante e contratada), dependendo a classificação de onde se situa o destinatário do serviço de transporte prestado.

Assim, basta apenas um exemplo para fazer sucumbir a tese ora vergastada, pois vejamos o seguinte:

Com fulcro no que dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 13 do RICMS/PB, entendem a outra corrente de pensamento que uma empresa transportadora situada dentro do ter-

ritório paraibano, sendo contratada por outra empresa situada no mesmo território para entrega de mercadorias no Estado de Pernambuco, por se encontrarem ambas as empresas situadas no mesmo Estado (contratante e contratada), caberia a aplicação da alíquota de 17%, apesar da prestação de transporte ter como destino o Estado de Pernambuco.

Outrossim, agora vamos visualizar o seguinte: uma empresa transportadora situada no Estado de Pernambuco é contratada por uma empresa situada em João Pessoa-PB para entregar as mercadorias na cidade de Campina Grande-PB, neste caso ao se perguntar qual seria a alíquota aplicada na prestação de serviço de transporte, a resposta de chofre seria a de 17%, por se tratar de uma operação interna.

Ora, vislumbra-se na resposta supra uma clara contradição, pois neste caso a contratante situa-se em localidade distinta da contratada, portanto, ao comungar com a tese a qual discordamos, não seria possível aplicar a alíquota interna de 17%, pelo fato das empresas (contratante e contratada) se situarem em localidades distintas, não se enquadrando no disciplinamento esculpido no art. 13, inciso IV, parágrafo único, inciso I do RICMS/PB, *in verbis*:

Parágrafo único. Para efeito deste artigo considera-se como operação interna àquela em que:

I - o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria ou do serviço estejam situados neste Estado;

Destarte, observa-se que ao concordar com a tese de que o percentual de alíquota a ser aplicado depende da localidade em que se situa o contratante e o contratado da prestação de serviço de transporte, estaríamos obrigados a aplicar, na situação supra, a alíquota de 12%, em virtude dos mesmos se encontrarem em localidades distintas, quando na realidade a alíquota correta a ser aplicada seria de 17%, por se tratar de

operação intermunicipal, onde o início e o fim da prestação ocorre dentro do Estado.

Com a devida data máxima vênia, chega-se a clara ilação de que a definição da operação se opera levando-se em conta a localidade do início da prestação e a do destino, para assim poder-se concluir em se tratar de operação intermunicipal ou interestadual.

Pois o fato gerador se operar no momento em que se iniciar a prestação do serviço de transporte, cabendo o recolhimento do ICMS ao Estado onde se inicia a prestação, a caracterização da operação, se interestadual ou intermunicipal, opera-se pela localidade do destino da prestação do serviço de transporte contratado e não onde estão situados o prestador e tomador, onde entendemos ser o serviço prestado caracterizado pelo seu percurso quanto aos limites territoriais de cada Município ou Estado.

Ao perfilhar essa assertiva, necessário se faz interpretarmos pausadamente o que dispõe o dispositivo ensejador de toda celeuma, vejamos:

Parágrafo único. Para efeito deste artigo considera-se como operação interna àquela em que:

I – o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria ou do serviço estejam situados neste Estado;

In casu, observa-se que em uma interpretação exclusivamente literal o dispositivo mencionado assim dispõe:

“Considera-se operação interna àquela em que o prestador e o destinatário do serviço estejam situados neste Estado.”

Ora, observa-se que a norma supra é infeliz quando se refere à localidade do prestador do serviços, a fim de determi-

nar se a prestação de serviço de transporte é interna, pois como ficou explicitado, a prestação é caracterizada pela localidade em que ocorrer o início e o final da prestação de serviço a ser realizada e não pela localidade do prestador, pois se assim fosse, no exemplo anteriormente citado, a alíquota aplicada deveria ser a de 12%, em virtude da empresa prestadora se situar em Pernambuco, apesar da prestação se iniciar em João Pessoa e seu término em Campina Grande, estando ambos os municípios situados dentro do Estado, o que caracteriza a prestação como interna, cuja alíquota aplicada deve ser a de 17% e não de 12%.

Sendo de bom alvitre lembrarmos que o destinatário da prestação de serviço de transporte não é a empresa que efetuou a venda de mercadorias, a qual contratou a prestação de serviço de transporte para efetuar a entrega da mesma, e sim onde se dará o término da prestação, ou seja, a localidade onde se situa a empresa em que será entregue a carga objeto da prestação de serviço de transporte.

Onde entendemos como destinatário do serviço a pessoa física ou jurídica que é objeto da finalidade precípua da prestação do serviço prestado, que é quem de fato assume indiretamente o ônus financeiro pelo serviço prestado, sejam as mercadorias vendidas na modalidade CIF ou FOB, o destinatário é quem se destina as mercadorias objeto da prestação do serviço e conseqüentemente o serviço de transporte rodoviário de cargas contratado, já que a prestação propriamente dita se opera entre um ponto (início) e outro que se denomina destino (final), pois só assim é possível determinar se a prestação iniciada é intermunicipal ou interestadual.

Dessa forma, infere-se que se o início da prestação ocorrer dentro do território paraibano e o seu destino final também se operar em empresa situada dentro do mesmo território, a operação deve ser considerada interna (17%), todavia,

estando o destinatário do serviço localizado em outra unidade da Federal, a operação deve ser considerada interestadual, aplicando-se a alíquota de 12%, diante do que dispõe a correta interpretação da inteligência emergente do inciso II do art. 13, do RICMS/PB.

Onde se infere que as prestações que destinem serviços a contribuintes do imposto situados em outra unidade da Federação devem ser consideradas interestaduais, cuja alíquota aplicada é de 12%, cabendo a diferença de alíquota concernente ao ICMS – Frete a ser recolhida pelo adquirente quando da efetivação da venda subsequente das mercadorias adquiridas, conforme se infere do dispositivo infracitado:

*Art. 13. As alíquotas do imposto são as seguinte:
II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços a contribuinte do imposto;*

Pois é cediço ser o valor da prestação de serviço de transporte “CUSTO” para o adquirente, onde o valor da prestação retromencionada é embutido no preço da mercadoria que será revendida, incidindo assim o imposto no momento da saída, cuja complementação da alíquota do ICMS-Frete é indiretamente recolhida.

Outrossim, mister se faz ressaltarmos que sendo a prestação de serviço de transporte destinada a não contribuinte, a alíquota aplicada deve ser de 17%, já que não haverá na empresa adquirente saída subsequente da mercadoria objeto da prestação de serviço de transporte, neste norte, a alíquota aplicada sobre o valor da prestação de serviço de transporte cujo destinatário é pessoa não inscrita situado em outro Estado deve ser concernente à operação interna.

Diante das considerações tecidas, vejamos como se procede em uma contratação de serviço de transporte para

entrega de mercadoria na modalidade CIF em outra unidade da Federação, cuja prestação de serviço de transporte se inicia dentro do território paraibano.

Ao contratar a prestação do serviço de transporte com a empresa transportadora no valor de R\$ 1.000,00, para entrega das mercadorias na cidade de Recife-PE, a transportadora deverá emitir o Conhecimento de Transporte com o destaque do ICMS a ser recolhido no percentual de 12% (R\$ 120,00), onde a contratante lançará a primeira via do respectivo conhecimento em seu livro fiscal, com direito a crédito do ICMS destacado, todavia, deverá o remetente das mercadorias concomitantemente destacar no corpo da nota fiscal o preço do serviço contratado, para assim repassa-lo ao adquirente.

Onde urge ressaltar que o direito ao crédito concedido ao contratante/remetente das mercadorias para outra unidade da Federação nada tem haver com o princípio da não-cumulatividade tributária, cujo objetivo precípuo deste é evitar o efeito cascata nas diversas etapas de circulação mercantil, tendo o direito ao creditamento do ICMS-Frete concedido a contratante o objetivo apenas de evitar o bis in idem, já que não havendo o creditamento do valor do ICMS-Frete pago por parte da contratante/remetente, a empresa iria pagar duas vezes o ICMS-Frete sobre a mesma prestação de serviço contratada, uma quando contratou o serviço com a empresa transportadora, e a outra quando emitiu a nota fiscal com o valor da prestação de serviço de transporte fazendo parte da base de cálculo das mercadorias.

Assim, cabe ao remetente se creditar do valor do ICMS-Frete destacado no conhecimento de transporte a partir do momento em que também efetuar o destaque do valor da prestação na nota fiscal emitida, vejamos em números:

O valor do ICMS pago quando da contratação da prestação do serviço de transporte foi de R\$ 120,00 (alíquo-

ta de 12% - operação interestadual - destino Recife-PE), neste norte, como a operação de venda das mercadorias se deu para contribuinte inscrito em outra unidade da Federação, incidirá sobre o valor das mercadorias acrescido da prestação de serviço de transporte a alíquota de 12%, cujo resultado concernente ao ICMS-Frete será similar ao valor utilizado como crédito pelo remetente (R\$ 120,00), tendo o crédito fiscal apropriado o condão apenas de anular o pagamento efetuado quando da contratação do serviço a empresa transportadora, a fim de evitar o *bis in idem*.

Neste diapasão, observa-se que o adquirente irá se creditar do valor total da nota fiscal, o qual estará embutido o valor da prestação de serviço de transporte contratada, por se tratar de custo para o mesmo.

Porém, ao proceder conforme o entendimento ora verificado, ou seja, utilizando o mesmo exemplo, cujo valor da prestação de serviço se reportou a R\$ 1.000,00, ao ser aplicada a alíquota de 17%, em virtude da empresa prestadora do serviço de transporte e a contratante se situarem dentro do Estado da Paraíba, o remetente da mercadoria para outra unidade da Federação utilizará como crédito fiscal o valor do ICMS-Frete pago no momento da contratação na quantia de R\$ 170,00 (alíquota interna), conforme determina o RICMS/PB.

Todavia, ao destacar o valor da prestação de serviço de transporte no documento fiscal emitido, conforme dispõe o art. 72, § 2º, inciso II do RICMS/PB, in verbis, a tributação sobre a prestação será de 12% (R\$ 120,00).

Art. 72 -.....

§ 2º O imposto incidente sobre o frete será creditado:

II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIE, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde

que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.

Surgindo assim a primeira atipicidade contra a tese vergastada, visto vislumbrarmos que o remetente estará se creditando de quantia superior a qual será debitada sobre o valor da prestação de serviço de transporte destacado na nota fiscal, em virtude da alíquota aplicada na nota fiscal emitida se reportar a 12%, por se tratar de operação de venda de mercadorias interestadual.

Destarte, vejamos, o remetente ao contratar o serviço de transporte por R\$ 1.000,00, recolheu de ICMS-Frete o valor de R\$ 170,00 (alíquota de 17%), conforme entendimento por nós contestado, tendo o mesmo efetuado o lançamento a crédito fiscal com base na primeira via do Conhecimento de Transporte no valor de R\$ 170,00, contudo, ao lançar a débito o valor concernente a nota fiscal emitida cujo valor da prestação de serviço fez parte da base de cálculo, o valor devido concernente ao frete se reportou a R\$ 120,00, dessa forma, após a operação realizada, o remetente terá pago efetivamente de frete o percentual relativo aos 12% (120,00), já que o ICMS-Frete pago quando da contratação do serviço (R\$ 170,00), foi compensando na Conta Gráfica do ICMS pelo mesmo valor lançado a crédito.

Outrossim, como o direito ao crédito fiscal do remetente quanto ao ICMS-Frete só é legítimo na mesma quantia em que houver o débito quando da emissão da nota fiscal, ou seja, de R\$ 120,00, o crédito fiscal apropriado no valor de R\$ 170,00, passaria a ser indevido na quantia de R\$ 50,00, pois o RICMS/PB é claro quando condiciona o valor a ser creditado ao valor destacado no documento fiscal emitido.

O que nos leva a inferir que o procedimento legítimo a ser aplicado se reporta a considerar, para efeito de aplicação do percentual correto da alíquota na prestação de serviço de transporte, a localidade do início e do destino da prestação,

ensejando assim a correta definição do que seja prestação de serviço intermunicipal ou interestadual e a correta alíquota a ser aplicada.

43. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMODAL E SUAS NUANCES.

Observarmos na labuta diária vários disciplinamentos semanados do RICMS/PB que precisam de melhor detalhamento acerca dos procedimentos a serem aplicados, dentre estes nos reportaremos à prestação de serviço de transporte “Intermodal”.

In casu, define-se a prestação de serviço de transporte intermodal como sendo aquela em que a realização se opera em várias modalidades de transporte, seja aquaviário, aéreo ou rodoviário.

Difere este tipo de prestação de serviço de transporte da subcontratação e do redespacho, sendo caracterizada a subcontratação pelo ato da empresa prestadora de serviço inicialmente contratada efetuar a contratação de outra empresa para a realização do serviço inicialmente contratado, respondendo a mesma pelo pagamento do imposto devido, desde que seja cadastrada no Estado da Paraíba como contribuinte, outrossim, define-se como redespacho a operação em que a empresa transportadora transfere as mercadorias recebidas para uma ou mais transportadoras, ocasionando a emissão de novo conhecimento de transporte.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos ser defeso a aplicação da subcontratação quando se trata de transporte intermodal.

Destarte, vislumbramos que o RICMS/PB trata de transporte intermodal em seu art. 553 e incisos, conforme a transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 553. No transporte intermodal o conhecimento de

transporte será emitido pelo preço total do serviço, devendo o imposto ser recolhido à unidade da Federação onde se inicie a prestação do serviço, observado o seguinte:

I - o conhecimento de transporte poderá ser acrescido dos elementos necessários à caracterização do serviço, incluídos os veículos transportadores e a indicação da modalidade do serviço;

II - a cada início de modalidade será emitido o conhecimento de transporte correspondente ao serviço a ser executado;

III - para fins de apuração do imposto, será lançado, a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, o(s) conhecimento(s) emitido(s) ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação.

Neste diapasão, infere-se que no transporte intermodal, será emitido o conhecimento de transporte pelo preço total do serviço, sendo destacado o ICMS que incidirá sobre todo o percurso, cabendo a unidade da Federação em que se der o início da prestação do serviço o imposto correspondente relativo ao percurso até a nova contratação, já que do total do imposto destacado no conhecimento intermodal, será compensando através de crédito fiscal os valores de ICMS recolhidos a cada nova modalidade contratada.

Onde poderá o respectivo conhecimento de transporte emitido conter em seu bojo elementos necessários a caracterização do serviço e das diversas modalidades em que será efetuado o serviço.

Assim, uma prestação de serviço de transporte contratada em João Pessoa-PB para entrega das mercadorias em São Paulo, sendo efetuada por via rodoviária até Recife-PE, e por via aquaviária o restante do percurso, poderá a empresa transportadora incluir no conhecimento de transporte emitido a informação acerca das modalidades e dos veículos que serão utilizados na respectiva prestação.

Devendo ser emitido um novo conhecimento de transporte relativo a cada início de modalidade e ao tipo a ser executada.

Cabendo a unidade da Federação em que ocorrer cada nova contratação, com a respectiva emissão de novo conhecimento de transporte, o imposto correspondente, em virtude do fato gerador da prestação do serviço de transporte se operar no início.

Todavia, nestes casos, para fins de apuração do imposto pela empresa que deu início a prestação de transporte intermodal, será lançado pela mesma, conforme disciplinamento emanado do art. 555, inciso III do RICMS/PB, a débito em sua Conta Gráfica do ICMS o conhecimento intermodal e a crédito, os conhecimentos emitidos no decorrer do percurso relativo à realização de cada modalidade de prestação efetuada, onde o imposto relativo a cada nova contratação será de competência da unidade Federada em que ocorrer o início da nova contratação.

Procedimento este que tem o condão de evitar o acúmulo de carga tributária concernente às várias contratações relativa a outras modalidades até o destino, pois mister se faz lembrar que o imposto total da prestação contratada já foi destacado no conhecimento de transporte intermodal emitido no início da prestação, assim, ao não proceder conforme determinação legal, estaria a empresa transportadora pagando o ICMS sobre a prestação de serviço de transporte relativa a cada nova contratação distinta da modalidade inicial, fazendo com que a carga tributária paga ao final do percurso fosse bem superior a exigida legalmente, haja vista que o valor de ICMS recolhido a cada nova modalidade contratada se acumularia, daí a necessidade de haver a compensação do valor debitado com o crédito fiscal de cada nova operação contratada.

Porém, diante das considerações tecidas, vislumbra-

mos o surgimento de um fato atípico, visto que para a empresa transportadora ter direito a compensar, através de crédito fiscal, o imposto devido ao Estado da Paraíba, a mesma teria de ser cadastrada no CCICMS/PB, já que o valor lançado a débito relativo à emissão do conhecimento de transporte intermodal emitido originalmente, reporta-se a todo o percurso, onde no momento em que for efetuar o recolhimento ao Estado da Paraíba, deverá do total devido, compensar os valores de ICMS recolhido concernente a cada nova modalidade de serviço de transporte contratada até o destino, através da Conta Gráfica do ICMS, devendo o valor a ser recolhido à Paraíba ser o resultante do confronto entre débito e crédito, já que nas novas contratações relativas a outras modalidades de transporte o ICMS devido é de competência da unidade Federativa onde se operar o início da nova prestação concernente à outra modalidade de transporte.

Partindo dessa premissa, observamos que uma transportadora situada no Estado de Pernambuco, efetuando uma prestação de serviço de transporte intermodal, cujo início ocorra na Paraíba, diante da nossa singela interpretação da norma, não terá como compensar em seu livro fiscal, do recolhimento a ser efetuado à Paraíba, o valor concernente ao ICMS pago nas outras modalidades, tendo em vista a mesma ser contribuinte de Pernambuco cuja Conta Gráfica apurará o valor a ser recolhido mensalmente ao Estado em que estiver estabelecida.

Surgindo desse fato a primeira lacuna a ser deslindada através de legislação específica relativa ao transporte intermodal, diante da falta de clareza da norma acerca do procedimento relativo ao débito e crédito, quando a empresa transportadora é de outro Estado.

Outro ponto que também chama a atenção se reporta a aplicação da alíquota nas diversas modalidades do transporte

intermodal, pois vislumbramos não haver muito que tergivermos quando a prestação de transporte retromencionada se opera do início ao final com um único tipo de alíquota, porém, surge a disceptação quando a prestação se realiza em várias modalidades, sendo uma delas com a alíquota diferenciada, como acontece com o transporte aéreo, cuja alíquota aplicada é de 4% (quatro por cento).

Nestes casos surge o questionamento acerca do procedimento correto a ser aplicado pela empresa transportadora quando da emissão do conhecimento de transporte intermodal.

Pois se todas as novas prestações de serviço contratadas relativa a diversas modalidades tiverem uma única alíquota, o valor do ICMS a ser pago relativo a todo o percurso será um só, apenas rateado entre as unidades Federadas em que houver cada nova contratação, diante da possibilidade de compensação do ICMS destacado no conhecimento intermodal com os valores recolhidos em cada etapa da prestação relativa a cada modalidade.

Vejamus através de números: uma prestação de serviço intermodal contratada da Paraíba para São Paulo, onde o valor da prestação seria de R\$ 10.000,00, cujo ICMS a ser destacado no respectivo conhecimento de transporte intermodal se reportaria a R\$ 1.200,00 (12%), havendo uma nova prestação a partir de Recife-PE, desta feita por via marítima, onde o valor da base de cálculo relativo ao novo percurso Recife-PE – São Paulo seria de R\$ 8.000,00, cujo ICMS a ser recolhido ao Estado de Pernambuco se reportaria a R\$ 960,00, assim, do valor de R\$ 1.200,00 relativo ao ICMS de todo o percurso devido à Paraíba, deverá ser compensado o valor de R\$ 960,00, resultando assim num ICMS a ser recolhido à Paraíba de apenas R\$ 240,00, de um valor total destacado no conhecimento intermodal relativo à prestação como um todo de R\$ 1.200,00.

Porém, tomando por base o mesmo exemplo, desta feita sendo a nova modalidade contratada de Recife-PE para São Paulo por via aérea, cuja alíquota é de 4%, vislumbramos a existência de uma distorção que é deletéria à transportadora, visto que ao emitir o conhecimento de transporte intermodal no início da prestação (João Pessoa-PB), conforme exemplo citado, o valor do ICMS destacado se reportaria a R\$ 1.200,00 (12%), todavia, diante da nova modalidade a ser contratada (via aérea), onde deverá haver o recolhimento de 4% ao Estado de Pernambuco ($R\$ 8.000,00 \times 4\% = R\$ 320,00$), a empresa ao compensar do valor R\$ 1.200,00, a quantia de R\$ 320,00, conforme determinação do art. 553, inciso III do RICMS/PB, *in verbis*:

III - para fins de apuração do imposto, será lançado, a débito, o conhecimento intermodal e, a crédito, o(s) conhecimento(s) emitido(s) ao ensejo da realização de cada modalidade da prestação.

Estará pagando no final do percurso os mesmos R\$ 1.200,00 (12%), todavia, a carga tributária que incidiu sobre a prestação de serviço de Recife a São Paulo por via aérea se reporta a 4% (R\$ 320,00), portanto, ao proceder conforme a exegese do inciso III supracitado, compensando do valor de R\$1.200,00 a quantia de R\$ 320,00, observa-se que no final da operação a carga tributária concernente ao ICMS será a mesma (R\$1.200,00), cujo valor recolhido à Paraíba será R\$ 880,00, e os R\$ 320,00 recolhido a Pernambuco.

Dessa forma, infere-se das considerações tecidas que o destaque do ICMS no conhecimento de transporte intermodal não deveria contemplar o ICMS relativo ao percurso por inteiro, quando se tratar dentre as modalidades a serem contratadas de transporte aéreo, o qual apresenta alíquota distinta. O que nos leva a inferir que o procedimento delineado na

norma contém vício que necessita urgentemente ser corrigido, pois neste caso exemplificado, vislumbra-se que 90% do percurso foi realizado com a alíquota de 4%, todavia, a carga tributária total de ICMS que incidiu sobre a operação se reportou a 12% (R\$ 1.200,00), já que o valor de ICMS relativo a via aérea serviu apenas para compensar o valor total destacado no conhecimento intermodal emitido no início da prestação, não sendo considerada a redução da carga tributária da operação como um todo relativa a alíquota de 4%.

Neste diapasão, chega-se à ilação de que a legislação concernente à prestação de serviço intermodal necessita de melhor detalhamento e disciplinamento concernente às operações realizadas, para tentar deslindar o entrave que existe na legislação específica de todas as unidades da Federação no tocante ao procedimento de utilização do crédito fiscal e quanto ao procedimento relativo as prestação realizadas por via aérea cuja alíquota é diferenciada.

44. O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CONCORRÊNCIA DAS INFRAÇÕES.

Na labuta diária da fiscalização de tributos, vislumbramos a ocorrência de lançamentos de ofício de crédito tributário contendo a duplicidade de exigência, o que chamamos em regra de *bis in idem* ou bitributação, dependendo do caso.

Onde se perquire que a exigência em duplicidade origina-se quase sempre da concorrência das infrações, quando da realização de lançamento de crédito tributário cujas infrações se reportam ao mesmo fato gerador ocorrido em um mesmo exercício, assim, a concorrência de infrações se opera quando a fiscalização se depara com duas infrações no mesmo exercício, porém, a repercussão tributária de ambas se reporta ao mesmo fato gerador.

Entende-se como exercício o ano civil ou o lapso temporal entre dois balanços, assim, a realização de auditoria num exercício deve ser efetuada, para efeito de exigência do imposto não recolhido, respeitando a individualização dos fatos geradores.

Pois a constatação de omissão de saídas de mercadorias pode se originar de diversos fatos geradores, sendo estes pretéritos ou/e futuros. Devendo o auditor tomar bastante cuidado quando da aplicação de levantamentos fiscais cuja repercussão se reporta a um mesmo exercício financeiro, diante da possibilidade de se estar exigindo o imposto de um mesmo fato gerador, o que caracteriza a figura do *bis in idem*, a qual muitos doutrinadores consideram ser a duplicidade de exigência de um mesmo imposto referente ao mesmo fato gerador praticado por um mesmo contribuinte.

Partindo dessa premissa, infere-se que a ocorrência da concorrência de infrações se opera em sua maioria quando da realização da fiscalização de estabelecimento com a aplicação por parte do auditor de técnicas de fiscalização distintas, tomando por base o mesmo exercício financeiro.

Não querendo afirmar com isso que não existe a possibilidade de ocorrência de bis in idem na fiscalização de mercadorias em trânsito, visto também ser possível tal irregularidade, todavia, a cobrança em duplicidade do imposto quando da fiscalização de mercadorias em trânsito não ocorre por concorrência de infrações, e sim, diante da exigência de ICMS em duplicidade concernente a uma única infração, a exemplo da exigência do ICMS quando encontrada em trânsito mercadorias acobertadas com documento fiscal inidôneo, por consignar contribuinte com inscrição cancelada, estando a mercadoria consignada na nota fiscal já com o imposto retido na fonte, em virtude do regime da substituição tributária.

Neste caso ventilado, a exigência novamente do ICMS com lastro na inidoneidade documental acarreta a figura do bis in idem, visto o imposto já ter sido recolhido na fonte, não sendo possível uma nova exação por parte da Fazenda Estadual diante da comprovação do recolhimento do ICMS-ST.

No caso citado, apesar de não ter havido a concorrência de infrações, por se estar exigindo apenas o ICMS de uma única infração apenas, verifica-se a existência do bis in idem, que é a consequência direta da concorrência de infração.

Destarte, mister se faz demonstrarmos como ocorre na prática a concorrência de infrações, assim, observamos na labuta diária que na realização de auditoria nas empresas, o auditor pode encontrar diversas irregularidades, sejam elas originárias da aplicação de levantamentos fiscais, que nada mas é que técnicas de aferição da regularidade fiscal do contribuinte em um determinado exercício financeiro, tomando

por lastro critérios matemáticos, ou irregularidades isoladas que se originam geralmente de procedimentos realizados pelo contribuinte que podem trazer repercussão direta no recolhimento do ICMS, a exemplo do crédito indevido ou notas fiscais de aquisição não contabilizadas nos livros próprios.

Neste diapasão, ao perscrutarmos os levantamentos fiscais a disposição da fiscalização para efeito de aferição da regularidade do recolhimento do ICMS, observamos que vários deles quando aplicados concomitantemente em um mesmo exercício ensejam a concorrência de infrações, vejamos alguns dos levantamentos retrocitados:

- **Levantamento Financeiro;**
- **Levantamento Conta Mercadorias;**
- **Levantamento Quantitativo por espécie;**
- **Levantamento da Conta Fornecedores;**
- **Levantamento da Conta Caixa;**
- **Levantamento Fiscal/Contábil;**

Assim como observamos também diversas irregularidades que são isoladas, ou seja, são verificadas independentes da aplicação de qualquer levantamento, a exemplo das seguintes:

- **Notas fiscais de aquisição não registradas;**
- **Crédito indevido;**
- **Outras.**

Neste norte, infere-se ser defeso a aplicação de dois levantamentos cujas repercussões se interagem, a exemplo do Financeiro e Conta Mercadorias aplicados em um mesmo exercício, pois ambas acusações se reportam a omissão de saídas, apesar de no levantamento Financeiro a omissão se reportar a

fato pretérito, ou seja, o numerário utilizado para liquidar os desembolsos teria se originado de omissão de saídas pretéritas, já a Conta Mercadorias se reporta a constatação de omissão de saídas de mercadorias que adentraram na empresa com a realização dos respectivos lançamentos nos livros próprios.

Assim, chega-se a ilação neste caso específico de que a omissão de saídas constatada na Conta Mercadorias, se for maior que a repercussão encontrada no Financeiro, já englobaria a omissão de saídas pretérita que teria ensejado o numerário utilizado para o desembolso verificado através do Levantamento Financeiro, ou vice-versa, devendo ser exigido apenas aquela repercussão em maior monta, seja ela originada da Conta Mercadoria ou do levantamento Financeiro.

Outro levantamento que enseja diversas irregularidades quanto a concorrência das infrações se reporta ao levantamento Quantitativo de Mercadorias por Espécie, visto o mesmo apresentar em seu resultado repercussões distintas, dependendo se a diferença for para MAIOR ou MENOR, quais sejam:

- **Estoque a descoberto;**
- **Pagamento com receita marginal;**
- **Omissão de saídas de mercadorias;**
- **Falta de recolhimento do ICMS-ST.**

Onde se vislumbra que a infração de pagamento com receita marginal (diferença a maior) é concorrente com a infração de omissão de saídas (diferença para menor), tendo em vista que na omissão de saídas constatada pela diferença a MENOR, pode já estar embutida na omissão de saídas pretéritas originária da acusação de pagamento com receita marginal originária da diferença a MAIOR, devendo ser exigida apenas o valor de maior monta ou o valor concernente à diferença en-

tre as infrações, sob pena do *bis in idem*.

Sendo de bom alvitre lembrarmos que havendo em um exercício a ser fiscalizado, exigência através de fiscalização anterior de repercussão tributária originária do levantamento Quantitativo de Mercadorias, poderá o auditor fiscal aplicar o levantamento Quantitativo em todo o exercício, desde que não considere as mesmas mercadorias que fizeram parte da exigência anterior, ou poderá aplicar o Quantitativo em todo o exercício, incluindo as mesmas mercadorias que fizeram parte do levantamento anterior, contanto que reduza do crédito tributário encontrado o valor anteriormente exigido concernente aquelas mercadorias que já foram objeto de fiscalização anterior.

Outra concorrência clássica se vislumbra quando da aplicação da Conta Mercadorias, concomitantemente com a acusação de Nota fiscal de aquisição de mercadorias não contabilizadas, cuja presunção evidencia omissão de vendas pretéritas, ou seja, que o numerário oriundo da omissão de vendas passadas tenha sido utilizado para quitar as mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas.

Pois como é cediço, a ausência de registro nos livros próprios de notas fiscais concernente à aquisição de mercadorias enseja três repercussões distintas, quais sejam:

- **Descumprimento de obrigação acessória;**
- **Omissão de saídas futura;**
- **Omissão de saídas pretéritas.**

No caso em tela, a concorrência da infração ocorre quando da exigência concomitante da diferença verificada através da Conta Mercadorias com a exigência do ICMS concernente a omissão de saídas pretéritas verificada pela ausên-

cia de contabilização das notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o que enseja a possibilidade de que a receita marginal oriunda da omissão de saídas constatada através do Levantamento da Conta Mercadorias tenha sido utilizada para quitar as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Pois o numerário utilizado para liquidar as notas fiscais não contabilizadas originado de omissão de saídas pretéritas já pode estar incluído na diferença tributável verificada através da Conta Mercadorias, pois a contumácia em manter as duas acusações enseja a figura do *bis in idem*, em virtude da concorrência das infrações em face de se estar exigindo o ICMS de um mesmo fato gerador, ou seja, de uma mesma omissão de saídas.

O mesmo não ocorre com a exigência fulcrada na delação de omissão de saídas futuras constatada pela ausência de registro de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, quando se presume que as mercadorias não contabilizadas na entrada tiveram suas saídas sem o pagamento do ICMS, pois neste caso específico não existe concorrência, inclusive, entendemos que o mais correto seria ao invés de se exigir isoladamente a infração retromencionada, como ocorre atualmente, deveria o fazendário incluir no levantamento da Conta Mercadorias, na rubrica “Compras”, aquelas notas fiscais não contabilizadas, fato este que ensejaria uma repercussão tributária a maior na Conta Mercadoria similar a que seria cobrada isoladamente, inclusive sem a necessidade de efetuar a compensação do crédito fiscal, o que comprova não haver neste caso concorrência de infrações diante do aumento do crédito tributário a ser exigido.

Assim como vislumbramos não haver concorrência de infrações entre o levantamento da Conta Caixa e o da Conta Fornecedores (Passivo Fictício), visto ser cediço que a delação fulcrada no passivo fictício é originada da presunção legal de

que teria havido baixa de obrigações com a utilização de receita marginal, dessa forma, entendemos que se houver a exigência do ICMS lastreada na reconstituição da Conta Caixa cuja delação se arrimou em desembolsos efetuados com receitas marginais oriundas de omissão de saídas, a exemplo do valor de R\$ 10.000,00, concomitantemente no mesmo exercício se tenha verificado um passivo fictício no valor de R\$ 5.000,00, assim, ao incluir-se na reconstituição da conta caixa os pagamentos efetuados para liquidar as obrigações consideradas fictícias, o valor oriundo da exigência da Conta Caixa passaria a ter uma repercussão de R\$ 15.000,00, em vez dos R\$ 10.000,00 originalmente verificada, já que o desembolso realizado para liquidar as obrigações não foram originalmente contabilizados no Caixa, demonstrando assim que não existe a concorrência entre os levantamentos retromencionados diante da constatação do aumento da repercussão tributária.

Neste diapasão, diante das considerações tecidas, mister se faz lembrar da necessidade de se vislumbrar, no momento da fiscalização, a possibilidade de concorrência de infrações, pois a contumácia em aplicar técnicas distintas em um mesmo exercício poderá apresentar repercussão concernente a um mesmo fato gerador, caracterizando a figura do *bis in idem*, devendo a fiscalização ficar atenta para não cobrar o que não é devido.

45. MERCADORIAS DESTINADAS À EMPRESA INDUSTRIAL E O DIREITO AO CRÉDITO FISCAL DO ICMS

Observamos na labuta diária a existência de vários questionamentos acerca do direito ao crédito fiscal concernente às operações sujeitas ao ICMS, máxime quando da aquisição de mercadorias por uma empresa industrial.

Portanto, quando se constitui uma empresa com o objetivo de exercer determinada atividade econômica, ela terá que fazer face a inúmeros GASTOS, sendo o GASTO uma expressão muito ampla que abarca todo e qualquer sacrifício que uma entidade precisa suportar para obter um produto ou serviço.

In casu, no tocante a uma empresa industrial, vislumbramos que a mesma ao efetuar o desembolso para adquirir mercadorias, estará necessariamente efetuando um GASTO, o qual poderá ser considerado CUSTO ou DESPESA, dependendo da aplicação das mesmas.

Dessa forma, quando bens adquiridos por uma indústria são consumidos ou empregados no processo produtivo, estaremos diante de GASTOS, que por excelência são CUSTOS. Todavia, se tais bens forem empregados ou consumidos fora do processo produtivo, são GASTOS, que por sua natureza serão considerados DESPESAS.

Quanto às despesas, vislumbramos que as mesmas são mercadorias que são consumidas fora do setor produtivo, não gerando o direito ao crédito fiscal por não estarem sujeitas a uma saída subsequente.

No caso vertente, a disceptação surge quando da aquisição de bens para serem utilizados no processo produtivo, os

quais farão parte do custo fabril, onde surge o questionamento acerca do direito à utilização do crédito fiscal, ou seja, quais das mercadorias destinadas ao setor produtivo geram o direito ao crédito fiscal.

Ab initio, para chegarmos a um deslinde acerca da matéria, mister se faz a priori, definirmos o que seja CUSTO, assim, para uma correta compreensão do significado contábil da palavra CUSTO, é necessário distinguir seu conceito, vejamos:

Custo é o gasto relacionado com o bem ou serviço empregado na produção de outro bem ou serviço, sendo também considerado todo dispêndio que está direta ou indiretamente vinculado ao esforço de produção de bens ou serviços.

Destarte, chega-se a hialina ilação de que todo dispêndio que está direta ou indiretamente vinculado ao esforço da produção é considerado CUSTO, assim, as mercadorias adquiridas para fazerem parte do processo produtivo, apesar de não serem integralmente consumidas no mesmo ou não fizerem parte do produto final, ainda assim serão consideradas CUSTO. Partindo dessa premissa, vislumbramos que os bens que são utilizados no processo produtivo, apesar de serem considerados CUSTO, não geram in totum o direito da empresa de se apropriar do crédito fiscal respectivo, pois entendemos que tal direito só deve advir da possibilidade de uma tributação subsequente da mercadoria adquirida e aplicada no setor produtivo.

Portanto, na nossa concepção, o bem aplicado no setor produtivo só deve gerar o direito ao crédito fiscal se for submetido a uma tributação na saída subsequente, ainda que indiretamente, ou seja, fazendo parte do produto final.

Neste diapasão, entendemos que só serão passíveis de utilização do crédito fiscal aqueles bens consumidos na produção para fazerem parte do produto final como elemento in-

dispensável, ou seja, aqueles bens que sofrerão uma tributação quando da saída do produto acabado.

Pois não seria apenas o mero consumo do bem na linha de produção que iria garantir o direito ao crédito fiscal, pois entendemos ser condição *sine qua non* para gerar tal direito que o consumo do bem se opere para fazer parte do produto final como elemento indispensável.

Já que na linha de produção se verifica o consumo de vários bens que não fazem parte do produto final, pois ocorre com uns apenas um desgaste, o qual é inerente à atividade industrial, a exemplo de peças aplicadas nas máquinas industriais ou fornos, e com outros, apesar de serem consumidos integralmente no processo produtivo, não fazem parte do produto final, a exemplo dos combustíveis.

Assim, os bens que são consumidos no processo produtivo e que não fazem parte do produto final, não estão aptos a ensejarem o aproveitamento do crédito fiscal, portanto, aqueles materiais que são essenciais na linha de produção e, conseqüentemente, na elaboração dos produtos manufaturados, embora se desgastem ou sejam consumidos integralmente durante o processo produtivo, não se incorporando efetivamente ao produto final a fim de sofrerem uma tributação na saída do produto acabado, não gera o direito ao crédito fiscal. Entendimento este pautado nas diretrizes do princípio da não-cumulatividade tributária, pois é cediço ser o direito ao crédito de ICMS com lastro na figura da “não-cumulatividade”, constitucional, independente de legislação que lhe seja hierarquicamente inferior e não mera graça da Fazenda Pública para com o sujeito passivo do tributo.

Portanto, o método da compensação originado do princípio da não-cumulatividade é diretriz constitucional, surgindo assim o ICMS “não-cumulativo”.

Onde se vislumbra que o ICMS “será não-cumulati-

vo” simplesmente porque em cada operação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Constituição Federal, uma dedução (abatimento) correspondente ao montante devido nas operações anteriores.

Onde o abatimento, no caso em exame, é, sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte, que nenhuma lei, decreto, portaria e outros, podem amesquinhar.

Sendo assim, o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível aos Estados e ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais). Tendo a Constituição de 1988 introduzido, neste passo, uma compensação obrigatória.

Portanto, a finalidade do legislador constitucional foi evitar o efeito cascata, ou seja, que houvesse um acúmulo da carga tributária proporcional às quantidades de operações realizadas, o qual iria onerar o preço final em demasia.

Destarte, o primado da não-cumulatividade, concretizado, em relação ao ICMS, na confrontação de débitos e créditos fiscais, visa a evitar a tributação “em cascata”, vale dizer, que as incidências integrais e sucessivas, nas entradas e saídas, se agreguem ao preço significando imposto sobre imposto. Tendo em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo e visando distribuir, igualmente, a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas o quantum do tributo correspondente ao valor que agregou à mercadoria.

A não-cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da entrada de mercadorias em seu estabelecimento ou da aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito contra o sujeito ativo – Estados e Distrito Federal. Visto que de fato, a dicção do inciso I do § 2º do art. 155 da

Carta Magna – “... compensando-se o que for devido ...” – confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público, que não o pode tolher, subvertendo o mandamento constitucional, seja quando da elaboração de leis (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo. Sendo este direito de compensação exercido apenas quando se verifica a saída subsequente da mercadoria, no caso de indústria, quando da saída efetiva do produto final com todos os bens que lhe foram agregados.

Inversamente, tem-se que tudo aquilo que adentra o estabelecimento do contribuinte, não destinado, direta ou indiretamente, à operação posterior de saída, nem para utilização em processo produtivo do qual resulte, posteriormente, operação de saída tributada, não está amparado pela não-cumulatividade, por não haver operação posterior, sendo essas as operações denominadas de aquisição para uso ou consumo.

Neste diapasão, vislumbra-se que a não-cumulatividade, nesta hipótese, já se operou no ciclo destas mercadorias de sua produção até a aquisição para uso ou consumo, o que não impede que o poder tributante conceda o crédito fiscal relativo a tais operações, a exemplo da energia elétrica consumida no processo produtivo, onde a própria lei concede o direito ao creditamento, mesmo não fazendo parte a mesma do produto final, onde tal concessão não apresenta qualquer relação com o princípio da não-cumulatividade, pois o crédito da energia elétrica não está albergado sob o manto do princípio da não-cumulatividade, pois não se trata, neste caso, de operações sequenciais.

Perfilhando esse entendimento, chega-se a ilação do motivo pela qual nem todas as mercadorias aplicadas no setor produtivo de uma indústria geram o direito ao aproveitamento do crédito fiscal, posto que, não havendo uma saída subse-

qüente, não se tem que se falar em crédito fiscal.

Assim, aqueles bens consumidos na linha de produção e que não fazem parte do produto final, com lastro no próprio princípio da não-cumulatividade, não deve gerar o direito ao crédito fiscal em virtude de não sofrerem uma nova tributação em uma saída subsequente.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que todos os bens que irão fazer parte do produto final, gerarão o direito da indústria ao aproveitamento do crédito fiscal, pois não poderia ser diferente, já que tais produtos irão sofrer uma tributação indireta quando da saída do produto final, o que enseja a necessidade de compensar do imposto que incidirá sobre a saída do produto final, o ICMS pago concernente à aquisição dos bens que fazem parte do produto final.

Portanto, vejamos o exemplo de uma cadeira, pois para a fabricação da mesma utiliza-se como matéria-prima a madeira, assim como outros produtos intermediários, a exemplo do prego, do verniz, da espuma e do material para a cobertura do estofado.

Neste caso ventilado, visualiza-se que o produto final irá ser composto por todos esses bens mencionados que integraram o processo produtivo e que foram consumidos na fabricação do móvel.

Dessa forma, quando da saída efetiva, irá incidir o ICMS sobre o preço de venda do produtos acabado, onde estarão sendo tributados todos os produtos que fizeram parte da composição do produto final, nascendo assim o direito ao aproveitamento do crédito fiscal concernente a tais produtos.

Porém, sabemos que outros produtos foram consumidos na fabricação da cadeira, a exemplo das laminas de serra, graxa para as máquinas e outros insumos, produtos estes indispensáveis para a fabricação da cadeira, todavia, não fazem parte do produto final, conseqüentemente, não geram o direito

ao aproveitamento do crédito fiscal, serão sim, considerados CUSTO de fabricação, mas sem gerar crédito.

Pois se infere que nem todo insumo gera o direito ao crédito fiscal, aqueles produtos que não se incorporam ao produto final não sofreram uma tributação na saída do produto acabado, sendo, portanto, considerado apenas custo de produção, o qual será embutido no preço final do produto acabado.

Assim, o entendimento de que o simples consumo do bem na linha de produção, sem que o mesmo faça parte do produto final, gere o direito ao crédito fiscal, fere o princípio da não-cumulatividade tributária, o qual determina que haja a compensação do imposto devido quando da saída da mercadoria, do imposto pago na aquisição, dessa forma, não havendo saída subsequente da mercadoria, não tem que se falar em compensação, conseqüentemente ao direito ao crédito fiscal.

46. A OBRIGATORIEDADE DO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL CADASTRADAS NO CCICMS

Vislumbra-se o entrave existente entre o sujeito ativo e as empresas de Construção Civil inscritas no Cadastro de Contribuinte do ICMS – CCICMS acerca da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas.

No caso *in comento*, existe grande decepção acerca da sujeição passiva das empresas que, apesar de serem prestadoras de serviços, praticando operações sujeitas ao ISS, são inscritas no cadastro de contribuinte do ICMS.

Pois grande parte dessas empresas, apesar de não praticarem operações mercantis concernentes a vendas de mercadorias, pelo fato de serem inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS, adquirem mercadorias como contribuintes do imposto retromencionado, beneficiando-se de alíquotas interestaduais, amparadas no que dispõe a norma constitucional infracitada:

Art. 155 -.....

§ 2º -

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

A priori, necessário se faz antes de tecermos quaisquer considerações, explicarmos o que vem a ser o ICMS Diferencial de alíquota, assim, como se pode observar na exegese da norma supra, vislumbra-se que o legislador constitucional, a fim de repartir o bolo tributário entre as unidades da Federação,

quando a operação ocorre entre contribuintes situados em Estados distintos, determinou que nas operações interestaduais realizadas para contribuinte do imposto fosse adotada alíquota interestadual, justamente para poder dividir o valor do ICMS incidente na operação entre os Estados partícipes da negociação, ficando uma parte para o ente tributante originário e a outra para o destinatário.

Onde se vislumbra que a aplicação da alíquota interestadual nas operações entre contribuintes tem como finalidade repassar para o Estado destinatário o valor da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a interestadual, com o intuito de evitar que os Estados produtores que detém a grande quantidade de indústrias enriquecessem em detrimento dos Estados consumidores mais pobres.

Destarte, observa-se que a condição *sine qua non* para a utilização da alíquota interestadual se reporta ao fato do adquirente ser contribuinte do ICMS, onde a complementação da alíquota interestadual ocorrerá, se a mercadoria for adquirida para comercialização, no momento da saída subsequente, outrossim, sendo as mercadorias adquiridas para ativo fixo ou consumo, quando da entrada no estabelecimento adquirente. Devendo ser ressaltado que a carga tributária no tocante ao ICMS incidente numa operação de aquisição por contribuinte para consumo deverá ser equivalente a alíquota interna da unidade Federada do destinatário, ao tempo em que numa operação para não contribuinte, a carga tributária concernente ao ICMS será equivalente a alíquota interna do remetente das mercadorias.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que numa operação de aquisição para consumo final, seja ela realizada por contribuinte ou não, a carga tributária concernente ao ICMS deverá ser suportada tomando por lastro a alíquota cheia de uma operação interna.

In casu, infere-se que nas operações interestaduais de aquisição para consumo ou ativo fixo entre contribuintes, sempre deverá haver a complementação da alíquota, para que a carga tributária relativa ao ICMS seja uniforme para todos os adquirentes indiscriminadamente.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que a alíquota a ser aplicada numa operação que destine mercadorias para consumo deverá levar em conta o destino das mercadorias, ou seja, se a operação é interna ou interestadual, assim como se o destinatário é contribuinte do imposto ou não contribuinte. Todavia, independente da variação da alíquota a ser aplicada (a interna ou interestadual, a da origem ou do destino), a carga tributária da operação concernente ao ICMS deverá ser uma só, tendo como limite a alíquota interna do Estado destinatário, se a operação se destinar a contribuinte e a alíquota interna do Estado remetente, se a operação se destinar a não contribuinte, a exemplo da alíquota de 18% aplicada no caso da aquisição efetuada no Estado de São Paulo.

Partindo desse entendimento, observa-se que uma venda efetuada por uma empresa situada no Estado de Pernambuco para outra empresa situada dentro do mesmo Estado e inscrita no CCICMS ou para não contribuinte, a carga tributária da operação suportada pelo adquirente concernente ao ICMS deverá ser equivalente a alíquota de 17% (dezessete por cento).

Todavia, verifica-se que a mesma empresa ao efetuar uma venda para o Estado da Paraíba, haverá uma variação de alíquota, a qual poderá ser de 12% ou 17%, dependendo do fato do adquirente situado na Paraíba ser considerado contribuinte ou não contribuinte, em ambos os casos, a carga tributária suportada pelo adquirente quanto ao ICMS deverá ter como limite o percentual da alíquota interna (do Estado remetente ou destinatário), pois no caso ventilado, a tributação máxima

a ser suportada pelo adquirente, seja ele contribuinte ou não, deverá ser uniforme no percentual de 17%, ressalvado os casos disciplinados em lei.

Assim, independente de o percentual de alíquota utilizado na operação se reportar a 12%, quando da aquisição de mercadorias para consumo, em virtude do adquirente ser inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS, a carga tributária que deverá o mesmo suportar quanto ao imposto retromencionado, já que a mercadoria não terá uma saída subsequente, deverá ser de 17%, dessa forma, como o valor de ICMS que vem destacado no documento fiscal se reporta a 12%, em virtude da operação destinar mercadorias a contribuinte de imposto localizado em outra unidade da Federação (Paraíba), deverá o adquirente, com base no que dispõe o art. 155, § 2º, alínea a da Constituição Federal, sendo a mercadoria destinada a consumo, recolher a diferença entre o valor da alíquota interestadual destacado no documento fiscal (12%) e a alíquota interna do Estado destinatário (17%), perfazendo assim o valor de carga tributária concernente ao ICMS que deverá ser suportado na operação pelo adquirente no percentual de 17% (12%+5%). Havendo assim, conforme disciplinamento constitucional, uma repartição do bolo tributário entre as unidades da Federação.

O mesmo não ocorrendo com operações entre empresas situadas em unidades Federativas distintas, quando o destinatário das mercadorias não é cadastrado como contribuinte do ICMS, pois nestes casos não haverá a repartição da receita tributária, pois todo o imposto cuja carga tributária concernente ao ICMS se reporta ao percentual de 17%, é de competência do Estado fornecedor, já que a venda se deu para consumidor final não contribuinte do ICMS, não havendo neste caso a obrigação do recolhimento do diferencial de alíquota já que todo o imposto da operação pertence ao Estado fornecedor.

Neste norte, infere-se ser distinto o significado da nomenclatura “carga tributária” e “alíquota” referente a uma operação, pois é cediço se reportar a carga tributária concernente ao ICMS ao ônus tributário referente a toda etapa de circulação do produto que todo adquirente de mercadorias para consumo deve suportar, seja ele contribuinte ou não do ICMS, já a alíquota se reporta ao percentual relativo ao imposto que cabe a cada ente tributante na repartição do imposto quando a operação ocorre entre contribuintes.

No caso prático, em uma operação entre contribuintes de Pernambuco e Paraíba, o imposto pertencente a cada Estado teria como alíquota respectiva o percentual de 12% e 5%, onde a soma dos valores relativos às alíquotas aplicadas que incide na operação resulta na efetiva carga tributária de 17% a ser assumida pelo adquirente das mercadorias para consumo.

Destarte, ao perscrutar-se o disciplinamento contido na Carta Magna, não se visualiza qualquer alusão da norma constitucional a redução da carga tributária sobre a operação entre entes federativos distintos, independente dos destinatários das mercadorias serem contribuintes ou não, o que se perquire é apenas a partição da carga tributária concernente ao ICMS entre os Estados partícipes.

Assim, salvo disposição em lei, não se vislumbra a possibilidade legal de um adquirente receber mercadorias de outra unidade da Federação suportando apenas, como carga tributária relativa ao ICMS, o valor da alíquota interestadual incidente sobre a operação, já que sendo utilizada na operação a alíquota interestadual, máxime quando da aquisição para consumo, necessariamente deve haver a complementação da alíquota através do recolhimento do ICMS Diferencial de alíquotas para a perfeita uniformização da carga tributária incidente sobre a operação. Mesmo porquer, o não recolhimento do diferencial de alíquota pelo adquirente, fere,

além do princípio da legalidade, o da isonomia tributária, já que a carga tributária que deve ser suportada pelo adquirente de mercadorias para consumo deverá ser a mesma para contribuinte ou não contribuinte, exceto nos casos disciplinados em lei, a exemplo de uma redução de base de cálculo.

Perfilhando esse entendimento, chega-se a hialina ilação de que as empresas de Construção Civil, seja ela contribuinte do ICMS ou não, deverá arcar com uma carga tributária concernente ao ICMS quando da aquisição de mercadorias em outra unidade da Federação equivalente a suportada por todos os demais adquirentes quando recebem mercadorias de outra unidade da Federação.

Neste diapasão, como já ficou patente no intróito de nossas considerações, deve haver por parte das empresas de Construção Civil, quando adquirem mercadorias em outra unidade da Federação com alíquota interestadual, face ao fato de serem inscritas no CCICMS, a complemento da carga tributária que resulta no montante de 17%, dessa forma, dependendo da região de origem das mercadorias, a complementação deverá se ater as alíquotas de 10% ou 5%, dependendo do percentual utilizado pelo fornecedor, se de 7% ou de 12%.

Neste norte, visualiza-se na prática que as empresas de Construção Civil, apesar de não praticarem operações mercantis sujeitas ao ICMS quando da aplicação das mercadorias adquiridas, são inscritas no CCICMS, o que lhes dar o direito de adquirir mercadorias em outra unidade da Federação com alíquota interestadual, no caso de aquisição em Pernambuco, utiliza a alíquota de 12%.

Fato este que tem o condão de fazer nascer a obrigação de recolher o valor concernente ao percentual de 5% relativo à complementação da carga tributária referente ao ICMS, que se reporta ao percentual de 17%, em virtude de ter sido considerada “Contribuinte” pelo fornecedor das mercadorias,

por ser inscrita no Cadastro de Contribuinte do ICMS, conforme exegese do art. 155, § 2º, alínea a da Constituição Federal, cujo valor da complementação da alíquota cabe ao Estado destinatário, em face da divisão do bolo tributário disciplinado na Constituição Federal, pois se não fosse inscrita, as mercadorias já viriam com a carga tributária completa de 17% cuja competência do ICMS seria in totum do Estado remetente das mercadorias.

Assim, observa-se que inscrita ou não no CCICMS a carga tributária da operação a ser suportada pelas empresas de Construção Civil quando adquirem mercadorias em outra unidade da Federação deverá ser de 17% ou 18%, dependendo da região do fornecedor, cabendo todo o imposto ao Estado de origem se a empresa de Construção Civil situada na Paraíba não for inscrita no CCICMS e 12% ao Estado de origem e 5% ao Estado destinatário se a mesma for inscrita no CCICMS, devendo ser sempre uniforme o percentual de carga tributária relativa ao ICMS quando da aquisição para consumo, conforme as normas que regem a matéria. Visto que a não complementação da carga tributária, como já foi dito, fere os princípios da isonomia e da legalidade, não havendo como se permitir que as Construtoras adquiram mercadorias em outro Estado arcando apenas com parte da carga tributária da operação, dessa forma, as Construtoras ao adquirirem as mercadorias com alíquotas interestaduais, mesmo não tendo como atividade principal a prática de operações mercantis sujeitas ao ICMS, devem recolher o valor concernente a diferença da carga tributária para o Estado da Paraíba em virtude de serem inscritas no CCICMS, obrigação essa de toda empresa considerada contribuinte.

Pois se não bastasse a obrigação das Construtoras quanto a complementação da carga tributária relativa ao ICMS através do recolhimento do ICMS Diferencial de alíquotas, em virtude dos princípios básicos norteadores do ICMS, os quais

impõe a tributação efetiva que deve ser suportada pelo adquirente das mercadorias para consumo, vislumbra-se ainda a celeuma criada quanto a definição de “CONTRIBUINTE”.

Assim, com a devida vênia, na nossa concepção, entendemos que toda empresa inscrita no CCICMS deve ser irremediavelmente considerada contribuinte para efeito de recolhimento da complementação da carga tributária relativa ao ICMS em benefício do Estado em que está estabelecida, mas nem todo contribuinte é inscrito, a exemplo da pessoa física que pratica o fato gerador do imposto.

Nesse diapasão, vislumbra-se a grande testilha que surge do texto da norma constitucional, quando a mesma se reporta à “contribuinte”, pois o cerne da questão se prende em se decifrar, para efeito de exigência do diferencial de alíquota, se o contribuinte é o que pratica o fato gerador do ICMS apenas ou se o simples fato da empresa ser inscrita já pode ser considerada contribuinte para efeito de recolhimento do ICMS Diferencial de alíquota. No caso em tela, observa-se que em regra, a empresa só deveria ser inscrita no CCICMS se realmente praticasse operações mercantis, onde deveria ser defeso às empresas prestadoras de serviços, sujeitas ao ISS, cadastrarem-se como contribuintes do ICMS.

Porém, convenhâmos que tal vedação seria um tanto arbitrária, já que é pacífico e unissóno o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer, conforme se depreende do art. 5º, inciso XIII, da Constituição Federal.

Dessa forma, infere-se que qualquer empresa tem o direito de se inscrever no CCICMS, apesar de não praticarem operações mercantis, porém, urge ressaltar ser cediço que a inscrição no CCICMS enseja direitos e deveres, e dentre eles avulta-se o cumprimento das obrigações principal e acessória, ou seja, efetuar o pagamento do ICMS quando da ocorrência

do fato gerador contido na hipótese de incidência do imposto e praticar as prestações positivas e negativas previstas no regulamento. Todavia, ao exercer o direito de inscrição no CCICMS, a mesma deveria está ciente da obrigatoriedade do recolhimento do valor concernente ao percentual de complementação da carga tributária incidente na operação quando das aquisições de mercadorias para consumo ou ativo fixo em outra unidade da Federação, o que denominamos de ICMS Diferencial de alíquotas, já que se não fosse inscrita, teria de arcar com o valor da alíquota cheia aplicada nas operações para consumidor final não inscrito no CCICMS.

Pois se infere que independente da empresa adquirente ter como atividade principal operações sujeitas ao ICMS, como no caso das empresas de Construção Civil, a carga tributária suportada pela mesma deverá ser uniforme, seja ela inscrita ou não no CCICMS.

Assim, são inaceitáveis as alegações das empresas prestadoras de serviços de que apesar de serem inscritas no CCICMS, não são contribuintes do ICMS, portanto, não estariam obrigadas ao pagamento da complementação da carga tributária relativo ao ICMS através do recolhimento do ICMS Diferencial de alíquota quando da aquisição de mercadorias para consumo ou ativo fixo em outras unidades da Federação, onde as mesmas beneficiam-se ilegalmente do pagamento da carga tributária referente a operação em menor valor, diante da negativa em não complementar a alíquota.

Ora, se as mesmas não praticam mercantilismo, se são apenas consumidoras finais, se estão sob a égide das normas que norteiam o ISS, a exemplo da Lei Complementar nº 116/2003, chega-se à ilação de que as empresas de Construção Civil inscrevem-se no CCICMS apenas para adquirirem mercadorias de outras unidades da Federação com alíquota interestadual, já que não sendo cadastradas como contribuintes, a

operação já viria com a carga tributária completa, ou seja, viria destacado no documento fiscal a alíquota para não contribuinte de 17% ou 18%, no lugar da alíquota interestadual de 7% ou 12%, dependendo da região de que se origina.

Neste norte, observa-se que o entendimento explicitado pelas empresas prestadoras de serviços são antagônicos, pois para poderem receber as mercadorias com alíquotas interestaduais se consideram contribuintes, outrossim, para recolher a complementação da alíquota (diferença de alíquota) exigida pelo Fisco quando da aquisição em outro Estado, de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou consumo, alegam não serem contribuintes.

Assim, vislumbra-se que a contumácia em deixar permanecer essa situação é deletéria às finanças do Estado e consequentemente à sociedade como um todo, pois tal procedimento, se não for reprimido, enseja grave ofensa ao princípio da isonomia tributária, já que outros contribuintes inscritos são obrigados a complementação da carga tributária relativa ao ICMS através do recolhimento do diferencial de alíquota quando da aquisição em operações interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e consumo.

Mesmo porque, no momento em que tais empresas tem a liberdade de adquirir mercadorias com alíquotas interestaduais sem o respectivo recolhimento do diferencial de alíquota, estão estas empresas praticando enriquecimento ilícito, onde estão se locupletando de parcela do ICMS que caberia ao Estado da Paraíba, já que são inscritas como contribuintes do ICMS, além de estarem arcando indevida e ilegalmente com uma carga tributária inferior a exigida na operação, ou seja, estão pagando um valor bem menor sobre as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, em detrimentos das mercadorias adquiridas internamente, o que caracteriza uma concorrência desleal, que poderá levar o comércio interno a

falência, já que não tem condições de concorrer com preços de 5% a 10% menores.

Perfilhando essa tese, é de bom alvitre ressaltarmos que cabe ao judiciário o deslinde dessa aberração, diante da existência de decisões judiciais, a exemplo das Construtoras, que declararam ser as empresas de Construção Civil apenas prestadoras de serviços sujeitas ao ISS. Ora, em nenhum momento deixamos de comungar com essa tese, pois a própria Lei Complementar nº 87/96 já prever a incidência do ICMS apenas no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não previsto na Lei Complementar nº 116/2003, conforme se observa abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Porém, com a devida vênia, observa-se não está em discussão o fato das construtoras estarem sujeitas ou não ao ICMS, pois por serem prestadoras de serviço de construção civil estariam sim, sujeitas ao ISS, o que se está questionando é a obrigatoriedade das empresas de Construção Civil, por adquirirem mercadorias com alíquotas interestaduais, em face da inscrição estadual, se negarem a efetuar o recolhimento da complementação da carga tributária que incide sobre a operação, já que adquirem mercadorias com a incidência de apenas parte da carga tributária relativa a operação, já que a outra parte, em virtude da empresa de Construção Civil ser inscrita no CCICMS do Estado destinatário, com lastro na

norma constitucional, caberia ao Estado destinatário. Ou seja, estamos aqui nos referindo a obrigatoriedade de complementação da carga tributária, a mesma que a empresa de Construção Civil seria obrigada a recolher se não fosse inscrita no CCICMS, pois está ocorrendo uma desvirtuação da repartição da receita entre os entes tributantes disciplinada na Constituição Federal, sendo portanto, uma matéria de caráter constitucional, já que a interpretação teleológica da norma constitucional tem como norte a repartição de receitas tributárias entre os entes tributantes quando a operação ocorre entre contribuintes do ICMS, não se perquirindo no texto qualquer alusão a uma diminuição da carga tributária relativa à operação através do recolhimento por parte do adquirente apenas da alíquota interestadual.

Assim, apesar de tais empresas serem prestadoras de serviços, independente de serem inscritas no CCICMS ou não, estão as mesmas obrigadas a arcarem com a carga tributária relativa ao ICMS integral.

Pois além da obrigatoriedade da complementação da carga tributária, poderá para efeito de exigência, ser as mesmas enquadradas legalmente como contribuinte do ICMS, pois ao praticarem o fato gerador do ICMS, elas passam a ser também contribuintes do imposto, como qualquer pessoa, seja física ou jurídica, conforme se depreende da inteligência emergente do art. 4º, da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Onde mister se faz ressaltar que a condição de con-

tribuinte não está atrelada a regularidade fiscal, ou seja, ao fato de ser pessoa física ou jurídica regulamente inscrita ou prestadora de serviço, pois ao praticar o fato gerador do ICMS, estará a mesma obrigada ao recolhimento do imposto, entendimento este originado da exegese da norma explicitada no Código Tributário Nacional-CTN, a qual transcrevemos *ipsis literis* abaixo:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

Destarte, infere-se das considerações tecidas que se verificando a ocorrência do fato gerado, nasce a obrigação tributária, dessa forma, é de bom alvitre nos reportarmos ao disciplinamento contido na inteligência do art. 12, da Lei nº 6.379/96, do Estado da Paraíba, que assim dispõe:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destiando a uso, consumo ou ativo fixo.

Neste diapasão, verifica-se que as empresas de Construção Civil inscritas no CCICMS realmente estão sujeitas ao ISS no tocante a sua atividade principal, porém, infere-se que no momento em que a mesma adquire com habitualidade mercadorias em outra unidade da Federação, beneficiando-se da condição de contribuinte ao utilizar a alíquota interestadual, praticou o fato gerador do imposto previsto em lei, consequentemente, estará obrigada ao recolhimento da complementação da carga tributária através do recolhimento do

diferencial de alíquota, já que as mercadorias adquiridas para consumo final ou ativo fixo, não terão uma operação subsequente de venda, encerrando-se a fase de circulação para efeito de tributação do ICMS, cabendo assim ao adquirente, na condição de consumidor final, independente de ser inscrito ou não no CCICMS, arcar com todo o ônus tributária incidente na cadeia de tributação, ou seja, deverá recolher, no caso da aquisição com alíquota interestadual, a complementação da carga tributária, que nada mais é que o diferencial de alíquota.

Pois, vale frisar que não se está cobrando o imposto concernente ao fornecimento de mercadoria com a prestação de serviços, e muito menos a prestação de serviço em si, pois é cediço que a operação como um todo está sujeita ao ISS, portanto, esta-se-á cobrando a complementação da carga tributária a qual estaria sujeito mesmo que não fosse inscrito no CCICMS. Dessa forma, vislumbra-se que são fatos geradores distintos, onde o do ISS surge quando da concretização da prestação de serviço, conquanto o fato gerador do ICMS advém da entrada no estabelecimento de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação com alíquota interestadual destinadas ao uso, consumo ou ativo fixo, no que se refere a complementação da carga tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília: Rideel, 2002.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Brasília: Saraiva, 2002.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/basica/lei_comp_federal_87_96.shtml>. Acesso em 02 de maio de 2007.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/basica/dec_lei_406_68.shtml>. Acesso em 06 de março de 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª

edição. São Paulo, Editora Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª edição. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.

TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. Dicionário de Direito Tributário. 3ª edição. Brasília: Editora Consulex, 1999.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva –1993.

BRASIL, Constituição Federal, (1988), Brasília; Senado Federal; Subsecretaria de Edições Técnicas, ed. 2002.

CARRAZZA, Antonio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 4 ed. São Paulo, 1995.

BEVILÁQUA, Cloves, Código Civil Comentado, Vol. IV, 1943.
COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Comple-

mentar. São Paulo: RT, 1978.

GASPAR, Walter. ICMS Comentado. Rio de Janeiro: Ed. Líder Jurídica, 1990.

LEI 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito tributário. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa . Curso de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

REIS, Américo Lúcia Maria dos; BORGES, Cassiano José. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de Direito Tributário. Porto Alegre: Sulina, 1984.

CASSONE, Vitorio, , Direito Tributario, 9 ed. São Paulo, Atlas 1996.

MEIRELLES Hely Lopes – Direito Administrativo Brasileiro, 14ª Edição Atualizada pela Constituição de 1988, p. 574”
BONILHA, Paulo Celso Bergstrom, IPI-ICM-Fundamentos da Técnica não cumulativa. Editora Resenha Tributaria- 1979.

PARAÍBA, Governo do Estado da. Regulamento do ICMS, ed. Atualizada, João Pessoa: União, 2002.

PARAÍBA, Governo do Estado da. Lei 6.379/1996.

PARAÍBA, Governo do Estado da. Ementário do Conselho de Recursos Fiscais, ed. 2001, João Pessoa: União, 2001.

TRIBUTÁRIO, Revista de Direito, 3º Edição.

Produzido nas oficinas gráficas
A UNIÃO — Superintendência de Imprensa e Editora
Br 101 — KM 03 — Distrito Industrial
58.082-010 — João Pessoa — Paraíba — Brasil — Maio de 2009.



RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

É Auditor Fiscal da Receita Estadual da Paraíba na fiscalização de estabelecimento. Ingressou no Fisco estadual em dezembro de 1994, trabalhando no posto fiscal de São José da Mata em Campina Grande, tendo sido designado em março de 1995 para exercer a função de fiscal de estabelecimento na capital. Em 1997 foi aprovado em primeiro lugar na seletiva para estágio na GEJUP, assumindo ainda em 1997 o cargo de Auditor Processual do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, o qual exerceu até 2005, assumindo ainda em 2005 como suplente de conselheiro da Fazenda estadual, sendo nomeado Conselheiro titular da Fazenda para o biênio 2006/2007. Atualmente exerce a função de Jugador Fiscal na GEJUP.

O autor é Perito Contábil judicial e extra judicial, além de ser instrutor da Secretaria de Estado da Receita, também ministra cursos e palestras sobre ICMS e Processo Administrativo Tributário. Sendo também colaborador de vários sites jurídicos e da Coletania Fiscal com mais de setenta artigos publicados na área do ICMS.

Formado em Ciências Contábeis na UFPB, com Pós-Graduação em Auditoria Fiscal /Contábil-UFPB, Perícia Contábil - UNP-RN e Direito Tributário - IESP.

