

RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

ICMS

TEMAS POLÊMICOS II

Uma visão crítica e atualizada

ICMS
TEMAS POLÊMICOS II
UMA VISÃO CRÍTICA E ATUALIZADA

RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

ICMS
TEMAS POLÊMICOS II
UMA VISÃO CRÍTICA E ATUALIZADA

Primeira Edição

Capa: Marcio Batista Monteiro.

Editoração Eletrônica: Rodrigo Antonio Alves Araújo

Autor : Rodrigo Antônio Alves Araújo

Araújo, Rodrigo Antônio Alves

ICMS temas polêmicos II : uma visão crítica e atualizada / Rodrigo Antônio Alves Araújo . – João Pessoa : 2021

311. : il. ; 21 cm.

Resumo: A obra traz o ponto de vista doutrinário concernente a diversos temas relativos ao ICMS, os quais geram polêmicas entre auditores, órgãos de julgamento administrativo e contribuintes, 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 paraibana.

ISBN

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

CDD

APRESENTAÇÃO

Faz alguns anos que foi publicado o livro ICMS - TEMAS POLÊMICOS - Uma visão crítica e atualizada, trazendo considerações doutrinárias acerca de temas que geram dúvidas na labuta diária de auditores fiscais, órgãos julgadores administrativos e contribuintes, com o objetivo de suscitar o debate e aperfeiçoamento de normas e procedimentos fiscais, resultando na uniformização de entendimentos a serem aplicados pela classe fiscal e contribuintes.

Assim, diante da gama enorme de temas que geram polêmicas e da necessidade de trazê-los a tona para a realização de discussões e debates, na tentativa de uniformizar o entendimento, editamos o livro ICMS-TEMAS POLÊMICOS II, que é um complemento do primeiro livro, o qual traz outros temas tão quanto polêmicos quanto o primeiro, onde trazemos considerações fundamentadas sobre as polêmicas suscitadas na labuta diária dos que trabalham com o ICMS, na tentativa de demonstrar o entendimento do autor sobre a matéria, a fim de tentar, através de uma amplo debate, uniformizar entendimentos, tornando os procedimentos de fiscalização e julgamentos de processos fiscais mais claros e objetivos, priorizando sempre as normas que norteiam o ICMS paraibano, para que os procedimentos fiscais e os julgamentos administrativos se pautem sempre dentro da mais lúdima justiça fiscal.

Boa leitura.

Rodrigo Antônio Alves Araújo

Dedico este livro a todos aqueles que sabem o valor da leitura e do estudo, que sabem o quanto o conhecimento tem o poder de transformar a vida de uma pessoa, seja no aspecto pessoal ou profissional, e o quanto ele é indispensável para que um profissional seja bem sucedido.

Rodrigo Antônio Alves Araújo.

SUMÁRIO

1. O diferimento do recolhimento do ICMS concedido à empresa industrial na aquisição de bens destinados a integrar o ativo fixo e suas características.....	13
2. ICMS - O crédito fiscal do ativo imobilizado e os questionamentos sobre o cálculo da proporcionalidade referente ao direito do crédito a ser utilizado.....	23
3. A tributação sobre a saída de veículos usados e a desincorporação do ativo imobilizado e seus questionamentos.....	38
4. A Conta Mercadorias X notas fiscais de aquisição não contabilizadas - As possibilidades de tributação sem a caracterização de infração.....	47
5. ICMS – A Conta mercadorias e sua aplicação em empresas do Simples Nacional.....	67
6. A aplicação do Fundo de Apóio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN e seus questionamentos.....	90
7. FUNCEP - A fragilidade da cobrança do adicional quando da ocorrência de operações isentas ou com redução de base de cálculo.....	121
8. ICMS – O Termo Complementar de infração e sua legitimidade.....	137
9. A necessidade da inclusão do nome dos sócios no auto de infração e a responsabilidade pelo crédito tributário no momento da execução fiscal.....	151
10. A ausência de razoabilidade e proporcionalidade na multa acessória aplicada em percentual sobre o valor da operação.....	165
11. A revelia do contribuinte e a consequencia resultante da ausência de homologação pelo órgão julgador.....	176

12. ICMS– A legitimidade da manutenção do crédito fiscal de produtos destinados à zona franca de Manaus e a jurisprudência equivocada aplicada atualmente na Paraíba..	188
13. A aplicação da técnica de resultado industrial na aferição da regularidade fiscal do estabelecimento industrial e seus questionamentos.....	202
14. A concorrência de infrações verificada na acusação de omissão de saídas e a caracterização de sua ocorrência.....	213
15. A distinção no ICMS entre as infrações de crédito indevido e inexistente e a correta descrição do fato infringente.....	222
16. ICMS- A responsabilização do sócio e o crime contra a ordem tributária.....	227
17. A execução fiscal e a ausência de responsabilidade do fiel depositário pelo pagamento do crédito tributário exigido.....	247
18. A incidência ou não do ICMS referente às mercadorias dadas como bonificação.....	253
19. A não incidência do ICMS na prestação de serviços de transporte que destinam mercadorias para o exterior.....	259
20. A repercussão tributária oriunda da aplicação da Conta Mercadorias quando da constatação de CMV negativo.....	268
21. A repercussão tributária originária da existência de saldo credor na conta gráfica do ICMS em decorrência do encerramento da atividade mercantil.....	276
22. As multas por infração, de mora e recidiva prevista na Lei do ICMS/PB e a distinção quanto à aplicabilidade.....	284
23. Vendas com financiamento - Incidência ou não do ICMS sobre os acréscimos financeiros.....	294
24. A aquisição por consumidor final de mercadorias em outra unidade da federação com intermediação de empresa situada no território paraibano.....	303

1

O DIFERIMENTO DO RECOLHIMENTO DO ICMS CONCEDIDO À EMPRESA INDUSTRIAL NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS A INTEGRAR O ATIVO FIXO E SUAS CARACTERÍSTICAS

Ao perscrutarmos a legislação do ICMS vigente na Paraíba, concernente aos benefícios fiscais concedidos ao contribuinte no tocante ao ICMS, vislumbramos, dentre a enorme gama de benefícios existentes, aquele que concede às empresas industriais o direito de recolher o imposto concernente à operação de aquisição de bens para integrar o ativo fixo, apenas quando da saída subsequente do bem da empresa industrial, ficando o recolhimento relativo à aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais diferido para a etapa subsequente.

In casu, considera-se diferimento o benefício que posterga o recolhimento do ICMS da operação própria efetuada para uma etapa subsequente, ou seja, condiciona o recolhimento a um fato gerador futuro, em decorrência da substituição tributária, a qual retira a obrigação do recolhimento do ICMS do vendedor, transferindo-a para o adquirente das mercadorias quando da saída posterior das mesmas do estabelecimento industrial, independente de ser tributada ou não essa saída.

Assim, antes de tecermos considerações acerca da matéria, necessário se faz transcrevermos *ipsis litteris* abaixo a norma disciplinadora do benefício contida na inteligência emergente do **art. 10, inciso IX, § 8º** do RICMS/97, vejamos:

Art. 10. O pagamento do imposto será diferido:

IX - nas operações internas, interestaduais e de importação, realizadas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo, observado o disposto no § 8º

(Decreto nº 19.111/97);

§ 8º Na hipótese do inciso IX, serão observadas as seguintes condições:

I - o imposto devido será recolhido pelo adquirente quando da operação subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo, observado o parágrafo seguinte;

II - o diferimento se aplica, inclusive, quanto à complementação devida a este Estado, na forma prevista no inciso X do art. 14;

III - a qualquer tempo, desde que fique comprovada destinação diversa do bem, o contribuinte deverá recolher o ICMS diferido, acrescido de juros e atualização monetária, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Destarte, diante da exegese da norma supra transcrita, chega-se à hialina ilação de que todo o imposto da operação de aquisição de ativo fixo entre a empresa fornecedora e a indústria adquirente, fica diferido para uma etapa subsequente, inclusive, quanto as operações interestaduais, além do diferencial de alíquota devido, em virtude da responsabilidade por substituição tributária.

Onde mister se faz ressaltarmos que não consta da norma colacionada, a qual disciplina o diferimento, a restrição para aplicação do diferimento apenas quanto ao diferencial de alíquotas, quando da ocorrência de aquisições interestaduais, pelo contrário, na interpretação do inciso II do § 8º do art. 10 do RICMS/PB, vislumbra-se que o diferimento recai sobre o valor das operações interestaduais, inclusive, sobre a complementação devida ao estado destinatário, conforme se abebera abaixo:

II - o diferimento se aplica, inclusive, quanto

à complementação devida a este Estado, na forma prevista no inciso X do art. 14;

Ficando a empresa beneficiária do diferimento (indústria) responsável pelo recolhimento do imposto corrigido e de penalidades cabíveis, caso se comprove, *a posteriori*, que o bem adquirido não teve qualquer relação com o setor produtivo.

Porém, apesar da clareza insofismável da norma, surge discepção acerca de sua aplicabilidade, suscitando assim dois questionamentos, quais sejam:

- como se processa o diferimento propriamente dito em relação ao ICMS da operação própria, visto a determinação normativa dispor sobre o diferimento sobre o imposto das operações interestaduais;

- e quais os bens adquiridos e os respectivos requisitos que ensejam o direito ao diferimento.

Neste diapasão, quanto ao primeiro questionamento, vislumbramos a disposição normativa que dispõe que o diferimento deve abranger todo o imposto da operação e não apenas o diferencial de alíquota, conforme dispõe o **art. 10, inciso IX c/c §8º**, todos do RICMS/PB.

Visto a norma concessora asseverar ser cabível o diferimento nas operações internas, interestaduais e de importação, ou seja, de todo o ICMS devido na operação realizada entre a empresa fornecedora e a empresa industrial que adquire as mercadorias sujeitas ao benefício, inclusive, quanto à complementação devida a este Estado, na forma prevista no inciso X do art. 14 do RICMS/PB.

Levando-nos a inferir que todo o imposto devido na operação de compra, cujo ônus recai sobre o adquirente em virtude de ser o mesmo contribuinte de fato, será transferido para a etapa subsequente relativa à saída destes bens da empresa industrial,

independente dessa saída ser tributada ou não.

O que nos leva a suscitar alguns questionamentos relativos à operação: pois quando da ocorrência de operação interna, vislumbramos que o ICMS diferido para o momento da saída subsequente dos bens adquiridos pela indústria é todo recolhido ao Estado da Paraíba, já que todo o imposto da operação já era de competência desse Estado.

Porém, o mesmo não ocorre quando se trata de operação interestadual, diante da venda realizada por uma empresa situada em outro estado, já que o ICMS referente a operação própria é do estado de origem.

Pois no caso vertente, em virtude da necessidade da repartição da receita tributária entre as unidades federativas, perquire-se que o percentual de 12% do ICMS próprio é de competência do estado de origem, não devendo se sujeitar ao diferimento, o qual deve ser exigido apenas quanto a complementação da alíquota da operação realizada, já que este é de competência do estado destinatário e conessor do benefício do diferimento.

Mesmo porquê, ao se exigir o diferimento do ICMS resultante da aplicação da alíquota de 12%, esse fato traria repercussão negativa na arrecadação do ICMS concernente ao Estado de origem, diante da ausência de regras normativas que tivessem o condão de disciplinar, em face da possível postergação do recolhimento do ICMS da operação própria, em decorrência do diferimento, como seria o repasse ao Estado de origem da parcela do ICMS Diferido relativa ao percentual de 12%, cuja competência lhe é atribuída.

Destarte, infere-se que o fornecedor ao emitir a nota fiscal, não tem como saber se as mercadorias estariam sujeitas ao diferimento, razão pela qual destaca o ICMS no documento fiscal e declara como débito em sua apuração, ocorrendo efetivamente em regra, a aplicação do diferimento pelo estado destinatário, apesar da determinação normativa, apenas sobre a complementação da

alíquota.

Assim, vislumbramos a clara omissão contida no **art. 10, inciso IX** do RICMS/PB, quanto a determinação para a aplicação do diferimento no caso de operação interestadual, apenas quanto a complementação da alíquota (ICMS DIFAL), pois conforme exegese da norma mencionada, perquirimos nos disciplinamentos vigentes a aplicação do diferimento quanto ao ICMS devido nas operações internas, interestaduais e importação, sem mencionar que no caso de operações interestaduais, que caberia o diferimento apenas quanto a complementação da alíquota.

Visto se inferir, que ao se aplicar o diferimento sobre todo o ICMS da operação interestadual, quando do recolhimento do ICMS Diferido pela indústria, no momento da saída subsequente do bem, todo o imposto será recolhido ao Estado destinatário das mercadorias, ficando o de origem sem a parcela do imposto no percentual dos 12%, que lhe caberia, em virtude da repartição de receitas entre as unidades federativas em decorrência do fato gerador originário ter ocorrido dentro do seu território.

No caso vertente, quanto ao primeiro questionamento suscitado, vislumbra-se que existe a necessidade de se disciplinar a aplicabilidade do diferimento e a repartição da receita relativa ao ICMS Diferido, quando a operação ocorre entre empresas situadas em unidades federativas distintas, onde necessário se faz incluir na norma vigente que a aplicação do diferimento alcançaria apenas a complementação de alíquota, no caso de operações interestaduais.

Outrossim, quanto ao segundo questionamento suscitado, relativo aos bens adquiridos que ensejam a concessão do benefício por parte do contribuinte, vislumbramos que a condição *sine qua non* para aplicação do benefício do diferimento se reporta as seguintes:

-Que o estabelecimento que tenha adquirido a máquina, aparelho ou equipamento industriais seja industria;

- Que as máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais adquiridos sejam destinados ao ativo fixo;

-Que as máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais tenham relação com o processo produtivo.

Partindo dessa premissa, infere-se que não seria qualquer ativo fixo adquirido pela indústria que daria o direito ao diferimento do ICMS.

Pois necessário se faz ocorrer a satisfação dos demais requisitos, mormente, quanto a existência de relação da máquina, aparelho ou equipamento adquirido com o processo produtivo.

Já que, inexistindo essa relação, não assiste o direito do diferimento do recolhimento do ICMS ao contribuinte.

Sendo cediço que a postergação do pagamento do ICMS relativo à operação realizada através do instituto do “Diferimento”, tem por escopo beneficiar as empresas industriais, incentivando-as a adquirirem máquinas, aparelhos e equipamentos novos com a intenção precípua de renovação do seu parque fabril.

Porém, observa-se que a concessão do benefício retromencionado nem sempre é tarefa fácil, visto surgir discepção por parte das empresas, em decorrência de quererem considerar, para efeito do benefício do diferimento do ICMS, ativos fixo adquiridos que não estão relacionados ao processo produtivo

Ou mesmo, muitas vezes, mesmo sendo o bem adquirido pela indústria para o ativo fixo relacionado ao processo produtivo, ocorre a denegação para aplicação do benefício por parte do fisco, por entender que o bem adquirido não integra o processo produtivo.

No caso vertente, deve haver uma certa cautela no momento da análise para concessão do benefício, não devendo ser a interpretação da norma muito restritiva ou benevolente, visto a questão ter como ponto nodal para efeito de análise e deslinde da matéria, a efetiva comprovação da relação do bem com o setor produtivo.

Ora, urge ressaltarmos que a norma concessora do diferimento condiciona em seu texto o seguinte:

“...nas operações internas, interestaduais e de importação, realizadas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo”

In casu, conforme exegese da norma transcrita supra, infere-se que a mesma disciplina que o bem tenha RELAÇÃO com o processo produtivo, não se referindo a norma ao bem INTEGRAR o processo produtivo, ou seja, a norma não condiciona que o bem tenha função transformadora de materiais quando da industrialização.

Visto a palavra **integrar** se referir ao fato da máquina, aparelho ou equipamento efetivamente se destinar a um ativo fixo do estabelecimento industrial, não fazendo menção alguma a necessidade desses ativos serem utilizados diretamente no processo industrial, como elemento indispensável a transformação de matéria prima.

Outrossim, evidencia-se na exegese normativa plasmada acima, que a condição sine qua nom determinada para efeito de utilização do benefício do diferimento tem por escopo o fato do ativo fixo adquirido ter **relação** com o processo produtivo, já que neste caso, apesar dos bens adquiridos não fazerem parte da linha de produção, tendo o mesmo relação com o processo produtivo, satisfeita estará a condição para efeito do benefício do diferimento.

Partindo dessa premissa, mister se faz lembrar que o intuito do legislador ao estabelecer o benefício do diferimento foi o de tornar as indústrias mais competitivas com o incentivo a modernização do seu parque fabril, assim, a norma disciplinou que as máquinas, aparelhos e equipamentos que **tivessem relação com o processo produtivo** seriam beneficiadas pelo diferimento e não apenas aqueles bens que integram o processo produtivo como elemento transformador,

como equivocadamente consta de decisão do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, cujo *Acórdão n° 567/2017*, colacionamos *ipsis litteris* abaixo:

ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. DIFERIMENTO. APLICAÇÃO EXCLUSIVA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CONFIGURADO. CORREÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

É devido o recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota, nas operações de aquisições interestaduais de bens destinados ao uso ou consumo e ativo fixo de estabelecimento inscrito como contribuinte do ICMS. O seu diferimento depende do preenchimento dos requisitos estabelecidos pelas normas tributárias, aplicando-se este benefício nas aquisições de equipamentos, aparelhos e máquinas aplicados diretamente no processo produtivo, não podendo ser estendidos a máquinas que são utilizadas como auxiliares no transporte de matérias-primas para o setor produtivo, e em outras demandas laborais da empresa, em detrimento a pretensão da recorrente. Redução da multa por infração, por força da Lei n° 10.008/13.(grifo nosso)

Ora, com a devida máxima venia, pequire-se que o ponto nodal do entendimento por nós rechaçado tem por escopo a alegação seguinte: “*aplicando-se este benefício nas aquisições de equipamentos, aparelhos e máquinas aplicados diretamente no*

processo produtivo, não podendo ser estendidos a máquinas que são utilizadas como auxiliares no transporte de matérias-primas para o setor produtivo...”

In casu, vislumbra-se ter sido aplicada uma interpretação restritiva, haja vista a norma concessora do diferimento não dispôr que o diferimento será aplicado apenas sobre as aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos aplicados diretamente no processo produtivo.

Dispondo a norma que as máquinas, aparelhos e equipamentos se destinem ao ativo fixo e tenham relação com o processo produtivo.

Assim, se a máquina adquirida é utilizada para auxiliar no transporte das matérias-primas, é evidente, sem sombras de dúvidas, que essa máquina tem relação com o setor produtivo, portanto, estaria satisfizeria as duas condições disciplinadas na norma para a fruição do benefício do diferimento, quais sejam: destinada ao ativo fixo e ter relação com o processo produtivo.

Nesse diapasão, vislumbra-se ser a decisão proferida apenas um exemplo do equívoco de interpretação cometido, haja vista se inferir que esse entendimento é praticado rotineiramente por alguns auditores, que juntamente com o CRF/PB, ainda não alcançaram a interpretação normativa contida no **art. 10, inciso IX** do RICMS/PB quanto a diferenciação entre ter relação com o processo produtivo e integrar o processo produtivo como elemento transformador.

Devendo haver a máxima cautela quando da denegação de um diferimento, pois a oneração tributária concernente à aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos por uma empresa industrial, os quais tenham relação com o processo produtivo, ou seja, que tenham a função de agilizar este processo, mesmo não integrando a linha de produção, vai de encontro as normas vigentes e impõe prejuízos tanto aos contribuintes como ao próprio erário, quanto ao pagamento de sucumbência em ações futuras.

Neste diapasão, vislumbramos que a análise deve se ater ao intuito da norma e ao benefício que o bem adquirido possa trazer

a linha de produção diante da relação do mesmo com o processo produtivo.

Portanto, integrar o processo produtivo e ter relação com o mesmo são coisas distintas, devendo a interpretação da norma ser criteriosa para não trazer prejuízo para a Fazenda estadual ou para o contribuinte.

Por fim, diante das considerações trazidas a baila, resta evidente a fragilidade jurídica constante do disciplinamento contido no art. 10, inciso IX do RICMS/PB, quanto a exação concernente ao ICMS Diferido no tocante as operações interestaduais, haja vista não constar do dispositivo que o diferimento seria cabível apenas quanto a complementação de alíquota. Ao tempo em que se torna clara a interpretação do dispositivo mencionado, quando determina a aplicação do diferimento nas aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos destiandos ao ativo imobilizado e que tenha relação com o processo produtivo, ou seja, não se exige que o ativo faça parte do processo produtivo como elemento transformador da matéria-prima.

ICMS-OCRÉDITO FISCAL DO ATIVO IMOBILIZADO E OS QUESTIONAMENTOS SOBRE O CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE REFERENTE AO DIREITO DO CRÉDITO A SER UTILIZADO

Na labuta diária dos que trabalham com a legislação do ICMS surgem diversos questionamentos, haja vista o texto normativo que dispõe sobre a matéria, em muitos casos, não ser claro e ensejar diversas interpretações, o que leva a divergência de entendimentos entre a fiscalização, os órgãos julgadores e o próprio contribuinte.

Assim, dentre os diversos questionamentos suscitados, traremos considerações acerca do crédito fiscal do ativo immobilizado, mais precisamente, sobre o cálculo da proporcionalidade aplicado para obtenção do valor a ser utilizado como crédito fiscal no mês de apuração, respeitando a proporcionalidade quanto as operações de saídas tributadas.

Em face disso, torna-se necessário trazeremos à baila considerações acerca desse tema, na tentativa de esclarecer os procedimentos a serem efetuados e deslindar os questionamentos suscitados através da análise aprofundada do tema e sugestões técnicas perfeitamente plausíveis e dentro do ordenamento jurídico vigente.

Nesse diapasão, *a priori*, mister se faz trazeremos a colação o dispositivo que ampara o direito do contribuinte a utilização do crédito fiscal do ativo immobilizado, conforme se perquire no **art. 72, inciso I**, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu

uso ou consumo ou ao ativo imobilizado, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85 (Lei nº 11.031/17);

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir de 16 de setembro de 1996;

Onde urge ressaltarmos, que a legitimidade da utilização do crédito do ativo imobilizado pelas empresas que estão sujeitas a Escrituração Fiscal Digital – EFD, advém da devida informação realizada pelo contribuinte no Registro G110 da EFD, conforme se depreende da dicção contida na inteligência emergente do **art. 78, §1º, inciso III**, do RICMS/PB, infracitado:

Art. 78.....

§ 1º O documento fiscal relativo a bem do ativo permanente, além de sua escrituração nos livros próprios, será, também, escriturado no “Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente - CIAP”, Anexos 98 e 98-A, observado o seguinte (Ajuste SINIEF 03/01):

I - Anexo 98: destinado à apuração do valor da base do estorno de crédito e do total do estorno mensal do crédito, relativamente ao crédito apropriado até 1º de janeiro de 2001;

II - Anexo 98-A: destinado à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado nos termos deste artigo;

Acrescentado o inciso III ao § 1º do art. 78 pelo inciso I do art. 2º do Decreto nº 31.581/10 (DOE de 02.09.10).

Efeitos a partir de 01.09.10.

III – modelo previsto pela Escrituração Fiscal Digital - EFD, instituído pelo Decreto nº 30.478, de 28 de julho de 2009, destinado à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado nos termos deste artigo (Ajuste SINIEF 07/10). (grifo nosso)

Portanto, conforme exegese do texto supra, evidencia-se que a partir de 01/09/2010 as empresas sujeitas a escrituração fiscal digital estão obrigadas a informar o Registro G110 da EFD, pois conforme dispõe o Guia Prático da EFD, este registro tem o objetivo de prestar informações sobre o CIAP, quanto ao:

a) saldo de ICMS do CIAP, composto pelo valor do ICMS de bens ou componentes (somente componentes cujo crédito de ICMS já foi apropriado) que entraram anteriormente ao período de apuração. (campo 4);

b) o somatório das parcelas de ICMS passíveis de apropriação de cada bem ou componente, inclusive aqueles que foram escriturados no CIAP em período anterior (campo 5);

c) o valor do índice de participação do somatório do valor das saídas tributadas e saídas para exportação no valor total das saídas (campo 8) - (o valor é sempre igual ou menor que 1 (um));

d) o valor de ICMS a ser apropriado como crédito. Esse valor (campo 9) será apropriado diretamente no Registro de Apuração do ICMS, como ajuste de apuração, salvo se a legislação obrigar à emissão de

documento fiscal;

e) o valor de outras parcelas de ICMS a ser apropriado. Esse valor (campo 10) será apropriado diretamente no Registro de Apuração do ICMS, como ajuste de apuração, salvo se a legislação obrigar à emissão de documento fiscal.

Neste caso, não havendo a informação do Registro G110 da EFD, estará a empresa sujeita a multa de descumprimento de obrigação acessória de 5 UFR/PB, com fulcro no **art. 88, inciso VIII** da Lei nº 6.379/96, ao tempo em que todos os valores do crédito fiscal lançando na apuração no Registro E111 da EFD, sem que tenha sido informado no Registro G110 da EFD, estará passível de estorno, sendo considerado como crédito indevido, conforme pode ser constatado no **Acórdão nº 401/2018** do Conselho de Recursos Fiscais/PB, transcrito *ipsis litteris* abaixo:

DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO PARCIAL. DEMAIS PRELIMINARES REJEITADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO NO BLOCO G DO SPED FISCAL. DENÚNCIA COMPROVADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

Decadência parcial relativa aos créditos decorrentes dos fatos geradores ocorridos até julho de 2011, uma vez que escoou o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Preliminares de nulidade não acolhidas. O Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade. Reputa-se legítima a exigência fiscal

oriunda da ocorrência de apropriação indevida de crédito fiscal oriundo de ativo permanente, conforme constatação no registro E111 do SPED FISCAL, sem a devida escrituração/apuração do respectivo crédito fiscal no bloco G do SPED FISCAL, em desobediência ao que determina o inciso III do § 1º do art. 78 do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, bem como do § 3º da cláusula terceira do Ajuste Sinief nº 02/2009. (grifo nosso)

Todavia, apesar de ser esse o entendimento aplicado atualmente e corroborado pelos órgãos julgadores da Paraíba, o qual também nos coadunamos, vislumbra-se uma contradição normativa contida no § 3º do **art. 78** do RICMS/PB, pois, apesar da obrigação do contribuinte sujeito a escrituração fiscal digital, para efeito de legitimidade do crédito fiscal utilizado, de informar o **Registro G110**, o dispositivo retro mencionado permite claramente a efetivação da escrituração do CIAP através de outros meios, sem que seja através da EFD, conforme se abebera da transcrição verbis do dispositivo:

Art. 78.....

§ 3º **Ao contribuinte será permitido relativamente à escrituração do CIAP:**

I - utilizar o sistema eletrônico de processamento de dados;

II - manter os dados em meio magnético;

III - substituí-lo por livro, desde que este contenha, no mínimo, os dados do documento. (grifo nosso)

Onde se vislumbra que o **inciso VI do art. 78** do RICMS/PB, dispõe claramente acerca do crédito fiscal do ativo permanente quando disciplina no caput, que deverão ser observados os § 1º e §3º do caput, conforme se depreende da transcrição ipsi litteris abaixo:

Art. 78.....

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 20, em documento próprio, para aplicação do disposto neste artigo, **observado os §§ 1º ao 3º**; (grifo nosso)*

No caso vertente, apesar da clareza normativa quanto a obrigação do contribuinte sujeito a EFD, de informar o *Registro G110*, para efeito de legitimar o crédito fiscal do ativo imobilizado a que tem direito, chega-se à ilação de que o dispositivo acima possivelmente não teria sido atualizado com o advento do *inciso III, § 1º do art. 78*, pelo *inciso I do art. 2º do Decreto nº 31.581/10* (DOE de 02.09.10).

Ou, outra interpretação poderia resultar da tese de que se aplicaria o art. 78, §3º do RICMS/PB apenas aquelas empresas não obrigadas a escrituração através da EFD, todavia, se forem estes o caso, torna-se necessário efetuar alterações no texto do dispositivo para evitar interpretações ambíguas.

Outrossim, quanto ao direito do crédito fiscal do ativo imobilizado, dispõe o **art. 78, incisos I usque VII** do RICMS/PB, o seguinte:

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contado da data de sua aquisição, o creditamento de que trata este artigo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, somente poderá ser aproveitado mensalmente pelo novo destinatário dos bens localizado neste Estado, através da emissão de Nota Fiscal Modelo 1 ou 1-A, na forma do inciso I (Lei nº 7.334/03);

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos,

para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 20, em documento próprio, para aplicação do disposto neste artigo, observado os §§ 1º ao 3º;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Nesse diapasão, conforme exegese do texto supra, evidencia-se a determinação normativa existente para efeito de creditamento referente ao ativo imobilizado, onde se perquire que a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento, assim, resta claro que o direito ao crédito fiscal do ativo imobilizado tem por escopo a razão de um quarenta e oito avos por mês.

Não sendo admitido o creditamento do valor resultante do cálculo de um quarenta e oito avos por mês em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período, ou seja, isso quer dizer que o resultado obtido da divisão do ICMS do ativo imobilizado por 48 meses, que se refere ao valor do crédito do ICMS do ativo imobilizado, não poderá ser creditado na proporção das saídas isentas ou não tributadas, é o que se denomina de estorno do imposto proporcional as saídas isentas ou não tributadas.

Neste caso, para efeito de cálculo do crédito do ICMS na entrada de bem do ativo permanente, conforme determina os ***incisos I, II e III do art. 78*** do RICMS/PB, deve-se fazer o seguinte:

a) dividir o valor total do ICMS (ICMS destacado na NF, ICMS destacado no CTRC e o diferencial de alíquota devido sobre a entrada do bem e do serviço de transporte vinculado ao bem) por 48 meses, obtendo-se o valor base

do crédito que será lançado no CIAP;

b) dividir o valor das saídas ou prestações tributadas pelo total das saídas ou prestações gerais do mês, neste total geral de saídas, deve-se considerar o valor total das saídas isentas ou não tributadas, exceto as saídas e prestações destinadas ao exterior, obtendo-se do resultado dessa divisão um coeficiente;

c) devendo esse coeficiente ser aplicado sobre o valor base do crédito, cujo valor foi obtido pela divisão do ICMS por 48 meses, do resultado obtido da aplicação do coeficiente sobre o valor base do crédito, será obtido o valor do ICMS ativo imobilizado a ser creditado no mês;

d) os critérios mencionados anteriormente deverão ser adotados durante os 48 meses de permanência do bem no estabelecimento, a partir da entrada do bem.

Destarte, diante das informações supra, infere-se que em cada período de apuração do ICMS, não é permitida a apropriação do crédito do imposto em relação ao bem do ativo imobilizado, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, em relação ao total das operações ou prestações do período de apuração.

Partindo dessa premissa, vislumbra-se que o questionamento surge quando do cálculo realizado para obtenção da proporcionalidade referente ao crédito com base nas **saídas de mercadorias tributadas** e **saídas de mercadorias totais**, haja vista a omissão regulamentar acerca de quais saídas totais deveriam ser consideradas para aplicação do cálculo, haja vista a existência de saídas cuja natureza da operação tem por escopo a remessa para conserto, consignação, devolução, dentre outras, neste caso, entendemos que para fins de apuração dos valores das operações de saídas e prestações, devem ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, ou seja, que transferem a titularidade, devendo ser desconsideradas as saídas

provisórias, tais como remessa para conserto, para industrialização, as quais não reduzem estoques, constituem simples deslocamentos físicos, sem implicações de ordem patrimonial.

Nessa senda, chega-se a ilação de que nas saídas não devem ser incluídos elementos que não correspondam efetivamente a uma operação de circulação, apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, os quais transferem a titularidade da mercadoria, devendo ser desconsideradas as saídas provisórias, pois provocaria distorções no cálculo do crédito mensal apropriável.

Bem como, existe questionamento se as operações sujeitas a sistemática da substituição tributária deveriam ser consideradas no cálculo da proporcionalidade como operações tributadas, visto que os cálculos realizados pelas empresas e fiscalização, não consideram as operações sujeitas ao recolhimento na fonte.

No caso vertente, tem-se que a inclusão *das saídas totais e saídas tributadas* no cálculo da proporcionalidade do crédito do ICMS do Ativo imobilizado, deve levar em conta o valor das operações sujeitas a substituição tributária, que consta da coluna de *Valor Contábil* do Livro Registro de Saídas, já que se refere a operação de saída tributada, apenas o recolhimento do tributo teria ocorrido de forma antecipada, o que não ilide a característica de ser considerada uma operação de saída tributada.

In casu, evidencia-se que nas operações de saídas sujeitas à substituição tributária existe a circulação de mercadorias, com a devida transferência de propriedade, cuja tributação ocorre normalmente, todavia, de forma antecipada, o que impõe a se incluir o valor correspondente ao ICMS/ST no cálculo da proporcionalidade quando da obtenção dos valores totais de saídas e valores tributados.

Nessa senda, infere-se diante das considerações tecidas, que na substituição tributária ocorre a tributação da saída subsequente da mercadoria, porém, o recolhimento dessa saída é realizado de forma antecipada, cuja retenção ocorre na fonte, conforme se abebera da

exegese do normativo do RICMS/PB transcrito *ipsis litteris* abaixo

Art. 20. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II, do “caput”, corresponderá a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. (grifo nosso)

Assim, não se pode negar que as operações sujeitas a substituição tributária são operações tributadas, cujo Código da Situação Tributária aplicado tem por escopo o CST 60 – ICMS COBRADO ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, o qual identifica a origem da mercadoria e a forma de tributação que deverá incidir sobre a mesma.

Tanto é assim, que no cálculo da substituição tributária o imposto da operação própria é recolhido e destacado na nota fiscal

normalmente pelo contribuinte substituto.

Portanto, com a devida *vênia*, é patente se reportar as operações sujeitas a substituição tributária como saídas de mercadorias tributadas, porém, como já foi ressaltado, a tributação da saída subsequente ocorre na fonte, em razão disso, ao nos reportamos a exegese do **inciso II** do **art. 78** do RICMS/PB, constata-se que a vedação do crédito do ICMS do ativo imobilizado tem por cerne a proporção das *operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas*, não alcançando assim, as operações de saídas tributadas cujo recolhimento do ICMS teria ocorrido antecipadamente. Pois o fato do recolhimento do ICMS ter ocorrido na fonte não tira a condição de se caracterizar a operação como saída tributada.

Perfilhando esse entendimento, vislumbra-se que ao não ser considerado, para efeito de cálculo da proporção do crédito do ICMS do ativo imobilizado a ser apropriado, as operações de saídas tributadas pelo regime da substituição tributária, está sendo negado ao contribuinte o direito de apropriação de parte do crédito do ICMS das mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, o que infringe a legislação vigente, conforme demonstrado na memória de cálculo abaixo:

Memória de Cálculo do Crédito (1):

(Sem considerar no cálculo das saídas tributadas as operações sujeitas a substituição tributária)

– o valor do crédito do ICMS decorrente da aquisição do bem do Ativo Imobilizado totaliza = R\$ 20.000,00 incluído o valor do ICMS destacado na NF do bem, o valor do ICMS destacado no CTRC, o valor do ICMS devido a título de diferencial de alíquota na entrada do bem e do serviço de transporte;

– fator = 1/48

– valor total do crédito do ativo imobilizado do período de apuração =

$$\text{R\$ } 20.000 * 1/48 = \text{R\$ } 416,66$$

– valor das saídas tributadas apenas no período de apuração = R\$ 800.000,00;

– valor das saídas sujeitas a substituição tributária no período de apuração = R\$ 200.000,00;

– valor das saídas totais no período de apuração = R\$ 1.600.000,00;

-Coeficiente de proporcionalidade = $800.000,00 / 1.600.000,00 = 0,5\%$

Crédito do ICMS Imobilizado a ser utilizado no mês = Valor total do crédito ativo imobilizado x 0,5%

$$= \text{R\$ } 20.000 \times 0,5\% = \text{R\$ } 10.000,00$$

Memória de Cálculo do Crédito (2):

(Considerando no cálculo das saídas tributadas as operações sujeitas a substituição tributária)

– o valor do crédito do ICMS decorrente da aquisição do bem do Ativo Imobilizado totaliza = R\$ 20.000,00 incluído o valor do ICMS destacado na NF do bem, o valor do ICMS destacado no CTCR, o valor do ICMS devido a título de diferencial de alíquota na entrada do bem e do serviço de transporte;

– fator = 1/48

– valor total do crédito do ativo imobilizado do período de apuração = $\text{R\$ } 20.000 * 1/48 = \text{R\$ } 416,66$

– valor das saídas tributadas apenas no período de apuração = R\$ 800.000,00;

– valor das saídas sujeitas a substituição tributária no período de

apuração = R\$ 200.000,00;

– valor das saídas totais no período de apuração = R\$ 1.600.000,00;

-Coeficiente de proporcionalidade = $(800.000,00+200.000)/1.600.000,00 = 0,625$

Crédito do ICMS Imobilizado a ser utilizado no mês = Valor total do crédito ativo imobilizado x Coeficiente

= R\$ 20.000 x 0,5% = R\$ 12.500,00

Nesse diapasão, infere-se claramente ao se considerar no cálculo da proporcionalidade, como saídas tributadas, as operações sujeitas a substituição tributária, que o valor do crédito fiscal do ativo imobilizado aumenta na mesma proporção dos valores das operações sujeitas a retenção na fonte.

Ao tempo em que também se verifica ser deletério ao contribuinte, quando do cálculo da proporcionalidade do ativo imobilizado, se considerar como valores das operações de saídas, os valores das saídas que não afiguram caráter definitivo, ou seja, que não transferem a titularidade, devendo ser desconsideradas as saídas provisórias, tais como remessa para conserto, para industrialização, as quais não reduzem estoques, constituem simples deslocamentos físicos, sem implicações de ordem patrimonial.

Por fim, resta claramente explicado e devidamente deslindado os questionamentos suscitados, onde se perquire o equívoco cometido no cálculo da proporcionalidade do crédito do ICMS referente ao ativo imobilizado, quando se deixa de incluir como operações de saídas, os valores concernentes as saídas sujeitas ao ICMS Substituição tributária, bem como, por outro lado, quando se incluem como saídas, operações que não afiguram caráter definitivo e que não transferem a titularidade das mercadorias, onde se vislumbra que esses procedimentos devem ser objeto de análise mais aprofundada, a fim de que seja corrigida o entendimento aplicado

atualmente para evitar prejuízos para as partes envolvidas e a aplicação da mais lúdima justiça fiscal.

A TRIBUTAÇÃO SOBRE A SAÍDA DE VEÍCULOS USADOS E A DESINCORPORAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO E SEUS QUESTIONAMENTOS

Vários são os questionamentos e dúvidas que surgem na prática diária dos contadores, contribuintes e auditores fiscais, quanto aos procedimentos disciplinados na legislação do ICMS vigente, no tocante a interpretação e sua aplicabilidade.

Dentre estes questionamentos nos reportaremos à legislação concernente à tributação que incide sobre a saída de veículos usados de estabelecimento de contribuinte do ICMS, seja quando da desincorporação do veículo do ativo imobilizado, ou quando da comercialização desses veículos por concessionárias.

Onde se vislumbra que a dúvida suscitada tem por escopo a forma de tributação a ser aplicada, havendo sempre o questionamento sobre se a tributação ocorre com a redução de base de cálculo de 80% (*oitenta por cento*) com base no **art. 31, inciso I, alínea “a”** ou **alínea “f”**, ou se aplicaria a redução de base de cálculo de tal forma que a carga tributária resultasse no percentual de 1% (*um por cento*), conforme previsão expressa contida no **art. 30, inciso VI** do RICMS/PB.

No caso vertente, infere-se que a saída de veículos usados pode resultar da desincorporação do ativo imobilizado da empresa contribuinte do ICMS, hipótese em que incidirá o imposto, conforme dispõe o **art. 2º, §1º, inciso VIII** do RICMS/PB, transcrito *ipsis litteris* abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

VIII - sobre a transferência de propriedade do veículo automotor para pessoa física ou outra pessoa

jurídica, por desincorporação do ativo imobilizado de estabelecimentos da empresa, inclusive dos localizados em outras unidades da Federação (Lei nº 11.031/17).

Bem como haverá a tributação do ICMS sobre a comercialização de veículos usados realizada por concessionárias, haja vista a previsão contida na Lei nº 6.379/96, em seu **art. 3º, inciso V**, que dispõe ser a mercadorias qualquer bem móvel, novo ou usado, conforme se abebera da transcrição infracitada:

Art. 3º O imposto incide sobre:

V - mercadoria, qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive semovente.

No caso em tela, em ambos os casos poderá ser aplicada a redução de base de cálculo, caso sejam satisfeitas as condições disciplinadas no RICMS/PB, assim, vislumbra-se que as saídas de máquinas, motores e aparelhos usados do estabelecimento contribuinte do ICMS, além das saídas de mercadorias desincorporadas do ativo imobilizado, nela incluída a saída de veículos usados, estão sujeitos ao benefício de redução de base de cálculo, quando satisfeitas as condições estabelecidas na norma pertinente;

Partindo dessa premissa, torna-se necessário trazeremos à baila o dispositivo do RICMS/PB que disciplina a matéria, vejamos:

Art. 30. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações seguintes, de tal forma que a carga tributária resulte nos percentuais abaixo indicados:

VI - 1% (um por cento), na saída resultante da comercialização de veículos usados, observados o § 5º deste artigo e as alíneas “b” e “e” do inciso I do art. 31 (Convênio ICMS 33/93);

§ 5º Quando se tratar de veículo usado, o vendedor fica obrigado a provar tal condição, mediante indicação, na nota fiscal correspondente à saída, do número do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo emitido pela repartição de trânsito competente, não se considerando usado o veículo se não for atendida esta exigência.

Art. 31. A base de cálculo do imposto será reduzida de:

I - 80% (oitenta por cento), na saída de máquinas, motores e aparelhos usados, inclusive na saída de mercadorias desincorporadas do ativo imobilizado de estabelecimento de contribuintes do ICMS, observado o seguinte (Convênios ICM 15/81, ICMS 97/89, 50/90, 06/92 e 151/94):

a) o disposto neste inciso só se aplica à mercadoria adquirida na condição de usada e quando a operação de que houver decorrido a sua entrada não tiver sido onerada pelo imposto ou quando, sobre a referida operação, o imposto tiver sido calculado também sobre base de cálculo reduzida, sob o mesmo fundamento;

b) a redução da base de cálculo prevista neste inciso não se aplica:

1. às mercadorias cujas entradas e saídas não se realizarem mediante a emissão dos documentos fiscais próprios ou estes deixarem de ser regularmente escriturados nos livros fiscais pertinentes;

2. às mercadorias de origem estrangeira que não tiverem sido oneradas pelo imposto em etapas

anteriores de sua circulação em território nacional ou por ocasião de sua entrada no estabelecimento importador;

c) o imposto devido sobre qualquer peça, parte, acessório ou equipamento aplicado nas mercadorias de que trata este inciso será calculado tendo por base o respectivo preço de venda no varejo ou o seu valor estimado, no equivalente ao preço de aquisição, inclusive o valor das despesas do Imposto sobre Produtos Industrializados, se incidente na operação, acrescido de 30% (trinta por cento);

d) REVOGADA (Decreto nº 19.761/98);

e) para efeitos do benefício previsto neste inciso, considera-se usada a mercadoria que já tiver sido objeto de venda com destino a consumidor final;

f) o disposto no “caput” deste inciso aplica-se, ainda, sobre a transferência de propriedade de veículo automotor para pessoa física ou outra pessoa jurídica, por desincorporação do ativo imobilizado de estabelecimentos de contribuinte do ICMS, sendo que a redução de base de cálculo só se aplica após o uso normal a que se destinar o veículo e decorridos 12 (doze) meses da respectiva entrada, observado o art. 78 deste Regulamento;

Conforme exegese da norma supra, evidencia-se claramente que existem duas possibilidades de tributação sobre a saída de veículos usados, seja quando da desincorporação do ativo imobilizado ou quando da comercialização por concessionárias, em ambas existem condições *sine qua non* para o aproveitamento do benefício, onde se perquire que a redução de 80% (oitenta por cento) da base de cálculo referente as saídas de máquinas, motores e aparelhos usados, inclusive na saída de mercadorias desincorporadas

do ativo imobilizado de estabelecimento de contribuintes do ICMS, aplica-se apenas:

- a) *à mercadoria adquirida na condição de usada e quando a operação de que houver decorrido a sua entrada não tiver sido onerada pelo imposto;*
- b) *ou quando, sobre a referida operação, o imposto tiver sido calculado também sobre base de cálculo reduzida, sob o mesmo fundamento*

Destarte, constata-se que as saídas de máquinas, motores e aparelhos usados, inclusive na saída de mercadorias desincorporadas do ativo imobilizado de estabelecimento de contribuintes do ICMS, só estarão sujeitas a aplicação da redução de base de cálculo diante da desincorporação do ativo imobilizado, quando adquirida como usada e sem a incidência do ICMS ou quando a entrada tiver ocorrido também com redução de base de cálculo, hipótese em que será aplicada a mesma redução quando da saída.

Todavia, não se configurando a situação de “usada”, não haverá a aplicação do benefício da redução de base de cálculo, sendo realizada a tributação com base no valor da venda efetivada.

No caso em comento, até então não está claro no **art. 31** do RICMS/PB, se o veículo desincorporado do ativo imobilizado estará sujeito também, para efeito de redução de base de cálculo, a condição estabelecida na alínea “a”, inciso I do art. 31 do RICMS/PB, ou seja, de ter sido adquirido como usado e sem a incidência do ICMS ou quando a entrada tiver ocorrido também com redução de base de cálculo.

Onde se perquire claramente que as condições para efeito de aplicação do benefício disciplinadas na alínea “a”, não contempla a saída de veículos usados, sendo este contemplado expressamente no disciplinamento plasmado na alínea “f” do inciso I do art. 30 do RICMS/PB, quando dispõe que a base de cálculo será reduzida em

80% nas saídas de veículos usados quando da desincorporação do ativo imobilizado.

Todavia, mister se faz ressaltarmos que o dispositivo citado, para efeito de fruição do benefício de redução de base de cálculo para o caso de veículos usados desincorporados do ativo imobilizado, estabelece expressamente condição *sine qua non* distinta da disciplinada na **alínea “a” do inciso I do art. 30** do RICMS/PB, quando determina que apenas após o uso normal a que se destinar o veículo e decorridos 12 (doze) meses da respectiva entrada, é que o veículo usado será beneficiado com a redução de base de cálculo.

Nesse diapasão, denota-se que as condições determinadas para aplicação do benefício de redução de base de cálculo de 80%, concernente as saídas de máquinas, motores e aparelhos usados do estabelecimento contribuinte do ICMS, além das saídas de mercadorias desincorporadas do ativo imobilizado, difere das condições estabelecidas para fruição do mesmo benefício quando da saída de veículos usados desincorporados do ativo imobilizado.

Onde se perquire que a única condição expressamente determinada para aplicação do benefício de redução e base de cálculo, para desincorporação do ativo imobilizado de veículos usados, tem por escopo o uso normal a que se destinar o veículo e que tenha decorridos 12 (doze) meses da respectiva entrada, conforme se abebera na **alínea “f” do inciso I do art. 31** do RICMS/PB, transcrito *in verbis*:

f) o disposto no “caput” deste inciso aplica-se, ainda, sobre a transferência de propriedade de veículo automotor para pessoa física ou outra pessoa jurídica, por desincorporação do ativo imobilizado de estabelecimentos de contribuinte do ICMS, sendo que a redução de base de cálculo só se aplica após o uso normal a que se destinar o veículo e decorridos 12 (doze) meses da respectiva entrada, observado o

art. 78 deste Regulamento;

Assim, não satisfeita essa condição, deverá ser tributada normalmente a saída de veículo usado sem a aplicação de qualquer benefício.

Outrossim, após as considerações trazidas, resta evidenciado que nos casos de saídas de veículos usados desincorporados do ativo imobilizado, não existe previsão legal para a aplicação da redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 1% (um por cento) sobre o valor da saída, como muitos entendem, sujeitando-se as saídas, caso as condições sejam satisfeitas, na aplicação da redução de base de cálculo de 80%.

Dessa forma, urge ressaltarmos que as saídas de veículos usados com carga tributária de 1%, tem por escopo as operações realizadas por concessionárias de veículos, quando da comercialização de veículos usados, sendo disciplinada pelo **inciso VI do art. 30** do RICMS/PB, que assim dispõe:

Art. 30. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações seguintes, de tal forma que a carga tributária resulte nos percentuais abaixo indicados:

VI - 1% (um por cento), na saída resultante da comercialização de veículos usados, observados o § 5º deste artigo e as alíneas “b” e “e” do inciso I do art. 31 (Convênio ICMS 33/93);

§ 5º Quando se tratar de veículo usado, o vendedor fica obrigado a provar tal condição, mediante indicação, na nota fiscal correspondente à saída, do número do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo emitido pela repartição de trânsito competente, não se considerando usado o veículo se não for atendida esta exigência.

Art. 31. A base de cálculo do imposto será reduzida

de:

I - 80% (oitenta por cento), na saída de máquinas, motores e aparelhos usados, inclusive na saída de mercadorias desincorporadas do ativo fixo ou imobilizado de estabelecimento de contribuintes do ICMS, observado o seguinte (Convênios ICM 15/81, ICMS 97/89, 50/90, 06/92 e 151/94):

b) a redução da base de cálculo prevista neste inciso não se aplica:

1. às mercadorias cujas entradas e saídas não se realizarem mediante a emissão dos documentos fiscais próprios ou estes deixarem de ser regularmente escriturados nos livros fiscais pertinentes;

2. às mercadorias de origem estrangeira que não tiverem sido oneradas pelo imposto em etapas anteriores de sua circulação em território nacional ou por ocasião de sua entrada no estabelecimento importador;

e) para efeitos do benefício previsto neste inciso, considera-se usada a mercadoria que já tiver sido objeto de venda com destino a consumidor final;

Portanto, diante da exegese do texto supra, evidencia-se que as concessionárias de veículos que comercializam veículos usados, estarão sujeitas as regras disciplinadas no **art. 30, inciso VI, § 5º c/c as alíneas “b” e “e” do inciso I do art. 31**, todos do RICMS/PB, ao efetivar a saída, quando se trata de veículo de propriedade da concessionária, sujeitando-se a redução de base de cálculo na forma que a carga tributária resulte no percentual de 1% sobre as saídas de veículos usados, já que todas as entradas estão sujeitas a esse benefício em razão de se tratar de comercialização de carros usados,

satisfazendo as condições estabelecidas para fruição do benefício.

O mesmo procedimento deve ser realizado pelas concessionárias de veículos novos, quando da revenda dos veículos usados recebidos como entrada na venda de um carro novo, todavia, é de bom alvitre ressaltarmos que esse procedimento não se aplica as saídas de carros adquiridos novos e utilizados como *teste drive* pelas concessionárias.

Neste caso, como em regra os veículos utilizados como *teste drive* irá ser registrado pela concessionária como ativo imobilizado, estará sujeita as operações disciplinadas na **alínea “f” do inciso I do art. 31** do RICMS/PB, como desincorporação do ativo imobilizado, aplicando-se o benefício da redução de base de cálculo de 80%, apenas após o uso normal a que se destinar o veículo e decorridos 12 (doze) meses da respectiva entrada, caso contrário, não sendo satisfeita essa condição, a tributação ocorrerá normalmente sobre o valor da venda realizada.

Ao tempo em que ressaltamos, conforme interpretação do que disciplina a inteligência emergente do **art. 492** *usque* **499** do RICMS/PB, que não sendo a empresa contribuinte do ICMS, nem praticando com habitualidade operações de comercialização com veículos usados, não haverá a tributação das vendas de veículos usados.

Por fim, após as considerações tecidas, restou claramente demonstrada a distinção de tributação existente entre as saídas de veículos usadas realizadas para desincorporação do ativo imobilizado, e as saídas de veículos usados realizadas por concessionárias de veículos usados, onde se perquire a existência de condições específicas para efeito de fruição do benefício da redução de base de cálculo, estando demonstrada as operações cuja tributação é normal, com redução de base de cálculo de 80% e as operações cuja carga tributária resulte no percentual de 1%.

4

A CONTA MERCADORIAS X NOTAS FISCAIS AQUISIÇÕES NÃO CONTABILIZADAS – AS POSSIBILIDADES DE TRIBUTAÇÃO SEM A CARACTERIZAÇÃO DA CONCORRÊNCIA DE INFRAÇÕES

Existe atualmente diversos questionamentos acerca da existência ou não da concorrência de infrações entre a exação resultante da **Conta Mercadorias x Notas fiscais de aquisição não contabilizadas**, onde se faz necessário tecermos considerações com o escopo de explicitar quando é que ocorre ou não a concorrência de infrações.

In casu, a priori, mister se faz demonstrar o que se entende por infrações concorrentes, a qual tem por cerne a cobrança de ICMS num mesmo exercício referente ao mesmo fato gerador, o que resulta no famigerado *bis in idem*, que nada mais é que um princípio jurídico que significa: “*bis*”= repetição, “*in idem*” = sobre o mesmo, que ocorre no Direito Tributário quando o mesmo ente tributante cobra por mais de uma vez um tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador.

Nessa senda, chega-se à ilação de ser vedada ao auditor fiscal efetuar a exação de crédito tributário de um contribuinte sobre um mesmo fato gerador, através de técnicas ou procedimentos distintos.

No caso em questão, iremos no ater a repercussão tributária simultânea originada das técnicas denominadas Conta Mercadorias e Notas fiscais de aquisição não contabilizadas.

A princípio, é de bom alvitre trazermos à baila considerações técnicas acerca dessas duas técnicas de aferição da regularidade fiscal do contribuinte, as quais ensejam como resultado a infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis (vendas sem notas fiscais).

Devendo ser ressaltado, para fins de concorrência de infrações, que as auditorias realizadas para apuração da regularidade do recolhimento do imposto estadual, devem obedecer como lapso temporal o exercício, conforme se abebera da disposição contida no **art. 643, 2º, incisos I e II** do RICMS/PB, transcritos *ipsis litteris* abaixo:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido 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.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se exercício:

I - o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - o ano civil, nos demais casos.

Assim, conforme exegese da norma supra, evidencia-se que as técnicas aplicadas pela fiscalização não podem extrapolar o exercício, visto toda operação realizada em uma empresa tomar por lastro esse lapso temporal, para efeito contábil e fiscal, bem como para efeito de ocorrência da concorrência de infrações.

Partindo dessa premissa, infere-se que as técnicas de auditoria aplicadas pela fiscalização tomam por base, tanto o fluxo financeiro da empresa no exercício, onde a tributação ocorre sobre a receita marginal utilizada, seja para pagamento extra caixa ou suprimento irregular de caixa.

Como também a aferição realizada através das técnicas de fiscalização que se arrimam nas operações com mercadorias propriamente dita, a exemplo do levantamento Quantitativo por especie de mercadorias e a Conta Mercadorias, entre outras.

Onde urge ressaltarmos, que uma das técnicas mais aplicadas pela fiscalização tem por escopo a famigerada Conta Mercadorias, a

qual leva em consideração, apenas quanto as mercadorias tributáveis, os valores originados dos livros fiscais da empresa, cujas rubricas utilizadas na aferição se reportam ao estoques inicial e final, entradas, devoluções, transferência, saídas e estoque final, onde o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) é confrontado com o valor das vendas, para assim, encontrar-se a repercussão tributária do ICMS, a qual ocorre quando o valor das vendas é inferior ao valor do CVM acrescido do percentual de 30% (TVA), onde a diferença tributável constatada enseja a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, a famosa venda sem nota fiscal.

No caso vertente, deve ser lembrado que a aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias, em razão do arbitramento do lucro bruto, deve ter por escopo apenas as empresas que não possuem *Escrita Contábil regular*, já que estas empresas apresentam o lucro bruto real, sendo o direito de arbitramento da autoridade fiscal referente a Conta Mercadorias, uma prerrogativa da fiscalização de caráter *juris tantum*, levando assim a diferença tributável originada do respectivo levantamento à infração de omissão de saídas, a qual é fulcrada nos **art. 158, inciso I, art. 160, inciso I**, ambos do RICMS/PB, conforme transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Visto inferirmos ser uma das condições do seu sobrestamento, a 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*.

Onde mister se faz ressaltar ser a Conta Mercadorias uma aferição matemática, cujo resultado, quando apresenta diferença tributária (Lucro Bruto < 30%), resulta na aplicação da presunção legal contida no **art. 3º, §§ 8º e 9º** da Lei nº 6.379/96, de que teria havido saídas de mercadorias sem documento fiscal no exercício, conforme se verifica na fórmula colacionada abaixo:

$$\text{CMV} = \text{EI} + (\text{C} + \text{E.Transf.} - \text{Dev.}) - (\text{IF} + \text{S.Transf.})$$

Sendo:

EI = Estoque Inicial

C = Compras

Dev. = Devolução de Compras

S.Transf= Saída por transferência

EF = Estoque Final

E.Transf=Entrada por transferência

Pois se deduz que todas as mercadorias que adentram na empresa destinadas a revenda, devem sair com uma Taxa de Valor Agregado (TVA) de no mínimo 30%, sob pena da aplicação da presunção de que teria havido a saídas de mercadorias sem documento fiscal.

Outrossim, quanto a infração denominada de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatada pelas “**Notas fiscais de aquisição não contabilizadas nos livros próprios**”, a qual resulta do confronto realizado entre as notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros (fornecedores) e os lançamentos realizados pelo contribuinte adquirente no livro Registro de Entradas e livro/conta Caixa.

Neste caso, sendo verificada a inconsistência nos lançamentos realizados pelo contribuinte auditado em seus livros

fiscais, ou seja, a ausência de registro das notas fiscais de aquisição no Registro de Entradas e livro/conta Caixa, presume-se legalmente que a receita utilizada para liquidação das aquisições lastreadas nas notas fiscais não contabilizadas, teria advindo de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício, conforme dispõe o **art. 3º, §§ 8º e 9º** da Lei nº 6.379/96.

Art. 3º

*§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, **bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas** ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamento Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label) e demais instrumentos de pagamento eletrônico, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, **assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto** ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso. (grifo nosso)*

Devendo ser ressaltado que, diferente da Conta Mercadorias, onde a tributação ocorre sobre a própria mercadoria, neste tipo de infração, a cobrança ocorre sobre a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas, não tendo qualquer tributação sobre as mercadorias consignadas nas notas fiscais cujos registros nos livros próprios não foram realizados.

Em razão disso é que, para efeito de cobrança do ICMS com base na presunção de ter utilizado receita marginal no pagamento das compras realizadas, independe se as mercadorias consignadas nos documentos fiscais não contabilizadas são isentas, substituição tributária, destinadas a consumo ou ativo fixo, visto se estar tributando a receita marginal utilizada para o pagamento e não as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Nesse diapasão, evidencia-se que a ausência de contabilização das notas fiscais de aquisição nos livros próprios, enseja a presunção de que as mesmas teriam sido pagas com receita marginal (caixa dois), originada da saída pretérita de mercadorais sem nota fiscal ocorrida no exercício, ou seja, presume-se que o contribuinte teria realizado vendas sem notas fiscais, e com a receita marginal resultante dessas vendas, que se demonina de “Caixa dois”, teria realizado o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, haja vista a ausência de registro por parte da empresa do desembolso realizado no Caixa ou Banco, onde a tributação ocorre sobre o valor nominal da receita marginal utilizada para o pagamento (caixa dois), as quais tem por origem os valores consignados nas notas fiscais não contabilizadas.

Assim, resta claramente demonstrado, de forma individualizada, o cerne de cada procedimento fiscal e suas repercussões tributárias.

- Da cobrança simultânea das duas infrações e a concorrência de infrações

Geralmente ocorre do auditor fiscal constatar concomitantemente no mesmo exercício, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis verificada através da Conta Mercadorias e das Notas fiscais de aquisição não contabilizadas, surgindo desse fato o questionamento acerca da possibilidade de exigência do crédito tributário sobre as duas repercussões tributárias constatadas no mesmo exercício.

Neste norte, evidencia-se que a repercussão tributária oriunda da Conta Mercadorias tem por escopo a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, a qual é verificada na aferição realizada com base nos estoques inicial e final, entradas, devoluções, transferência, saídas e estoque final, onde o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) é confrontado com o valor das vendas, para assim, encontrar-se a repercussão tributária do ICMS, a qual ocorre quando o valor das vendas é inferior ao valor do CVM, acrescido do percentual de 30% (TVA), cuja diferença tributável constatada enseja a presunção legal de ter havido a omissão de saídas de mercadorias tributadas ocorridas no exercício, a famosa venda sem nota fiscal.

Portanto, resta claro que o resultado da aferição realizada através da Conta Mercadorias tem por escopo a exação fulcrada na acusação de que teria havido omissão de saídas de mercadorias tributáveis no exercício auditado, onde a tributação ocorre sobre as mercadorias, razão pela qual a aferição deve ocorrer apenas com mercadorias tributadas.

Outrossim, quanto a infração resultante do confronto realizado entre as notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros (fornecedores) e os lançamentos realizados no livro Registro de Entradas e livro/conta Caixa, a qual resulta da inconsistência nos lançamentos realizados pelo contribuinte auditado em seus livros fiscais, ou seja, pela ausência de registro das notas fiscais de aquisição no Registro de Entradas e livro/conta Caixa, vislumbramos ser esta inconsistência que leva a presunção de que a receita utilizada para liquidação das aquisições lastreadas nas notas fiscais não contabilizadas, teria advindo, como já constatado na Conta

Mercadorias, também de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício.

In casu, infere-se quanto à ausência de contabilização das notas fiscais de aquisição, a aplicação da presunção de que as vendas pretéritas sem notas fiscais ocorridas no exercício, teriam originado a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas pelo contribuinte.

Destarte, deduz-se que neste caso, a exigência fiscal recai sobre a receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais não contabilizadas, o famigerado “caixa dois”, a qual resulta das saídas de mercadorias sem notas fiscais ocorridas no exercício, e não sobre as mercadorias conignadas nas respectivas notas fiscais não registradas

Assim, com a devida venia, infere-se que a fiscalização ao exigir o ICMS sobre as saídas de mercadorias tributáveis sem documento fiscal (omissão de saídas de mercadorias tributáveis) ocorridas durante o exercício, através da diferença tributável constatada na aplicação da Conta Mercadorias, já está exigindo o ICMS referente a todas as saídas de mercadorias sem documento fiscal ocorridas no exercício, inclusive, as omissões de saídas pretéritas que teriam gerado a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas.

Pois bem, no caso vertente, infere-se que as receitas marginais geradas pelas saídas de mercadorias sem documentos fiscais ocorridas durante o exercício, já são objeto de cobrança através da Conta Mercadorias, contemplando, inclusive, a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas, o que vem evidenciar a possibilidade, no caso ventilado, de que as receitas marginais geradas no ano pelas saídas de mercadorias sem documento fiscal, uma parte destinou-se ao pagamento das notas fiscais não contabilizadas, o que leva a aplicação, por prudência, da concorrência de infrações, diante da possibilidade real de se estar exigindo o ICMS sobre o mesmo fato gerador, o que caracterizaria o *bis in idem*.

Pois a contumácia do auditor em realizar as duas cobranças simultaneamente, enseja a possibilidade real de se está tributando, referente a um mesmo contribuinte, o mesmo fato gerador duas vezes, concernente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis no exercício, uma quando da cobrança do crédito tributário originado da omissão de saídas constatada através da Conta Mercadorias, e outra quando da exação concernente a receita marginal resultante da infração de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, constatada pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, já que a receita marginal utilizada para pagamento das respectivas notas fiscais, possivelmente, pode ser a mesma receita marginal resultante das saídas de mercadorias sem notas fiscais, constatada através da aplicação da Conta Mercadorias.

Portanto, diante das alegações trazidas, chega-se a ilação de que a manutenção da cobrança de ambas as repercussões, caracteriza a concorrência de infrações entre a cobrança concomitante do crédito tributário resultante da Conta Mercadorias e da infração de Notas fiscais de aquisição não contabilizadas, haja vista o mesmo fato gerador (omissão de saídas de mercadorias tributáveis) ter sido verificado por dois procedimentos fiscais distintos, seja pela Conta Mercadorias e pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição pelo contribuinte.

Devendo ser realizada a cobrança da repercussão tributária cujo crédito tributário seja em maior valor, assim, havendo um diferença tributável na Conta Mercadorias no valor de R\$ 100.000,00, e simultaneamente uma repercussão tributária quanto a ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição no valor de R\$ 50.000,00, neste caso, sugere-se lavrar o auto de infração apenas com o valor que seja maior, no caso hipotético mencionado, o da Conta Mercadorias, ficando apenas, para efeito de cobrança, o descumprimento de obrigação acessória concernente a repercussão quanto as notas fiscais de aquisição não registradas no Registro de Entradas.

- Da possibilidade legal de evitar a concorrência de infrações

através de procedimentos legítimo

Vislumbramos ter sido claramente demonstrado nas considerações já tecidas, a ocorrência de concorrência de infrações entre a repercussão tributária resultante da Conta Mercadorias e da ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição no livros próprios, assim, diante do prejuízo causado ao erário estadual quanto as autuações que sucumbiram, em razão dos julgados que consideraram o *bis in idem* dos procedimentos fiscais mencionados, decorrência da exação simultânea.

Ao exercer a função de julgador fiscal á época, sugeri que o autor do feito, diante da concorrência de infrações, incluísse os valores das mercadorais tributáveis apenas, consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, como “Entradas não contabilizadas” na Conta Mercadorias, e cobrasse a repercussão tributária referente as saídas subseqüentes sem documento fiscal através de Termo Complementar de Infração, caso ocorresse, juntamente com a repercussão originalmente já verificada na Conta Mercadorias.

Esta sugestão fez com que fosse possível a cobrança das saídas subseqüentes das mercadorias já registradas na Conta Mercadorias, mais as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas, sem que se caracterizasse a concorrência de infrações.

Assim, deixou-se de cobrar o ICMS sobre as receitas marginais advindas de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício, com base na notas fiscais de aquisição não contabilizadas, cuja cobrança dos fatos geradores já eram objeto de exação na Conta Mercadorias, para se exigir conjuntamente, através da própria Conta Mercadorias, o ICMS das saídas subseqüentes das mercadorias já registradas na Conta Mercadorias e as consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Partindo dessa premissa, evidencia-se de forma exemplificativa, que em um procedimento fiscal realizado, o auditor

constatou uma diferença tributável na Conta Mercadorias de R\$ 100.000,00, ao mesmo tempo teria verificado que o contribuinte teria deixado de contabilizar a NFe nº 010, no valor de R\$ 50.000,00, contendo 05 TVs SMART de 70”.

No caso vertente, como a repercussão tributária resultante da Conta Mercadorias e da constatação da ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição levam a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis no exercício, evidencia-se a ocorrência de concorrência de infrações caso ocorra a cobrança de ambas simultaneamente, haja vista a receita resultante das saídas de mercadorias tributáveis sem documento fiscal, que teria gerado a receita marginal para pagamento da NFe nº 010, já ser objeto de cobrança das saídas sem notas fiscais constatada no exercício através da Conta Mercadorias.

Em razão disso, para evitar a concorrência, deve o auditor incluir os valores das mercadorias consignadas na NFe nº 010, no valor de R\$ 50.000,00, como “Entradas não contabilizadas” na Conta Mercadorias, já que a repercussão originalmente verificada na Conta Mercadorias não contemplava as entradas acobertadas pela NFe nº 010.

Diante desse procedimento, as mercadorias consignadas na NFe nº 010, no valor de R\$ 50.000,00, não terá mais, em razão da concorrência de infração, a tributação sobre a receita utilizada para o seu pagamento (receita marginal resultante de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício), será, doravante, tributada através da Conta Mercadorias concernente as saídas subsequentes sem documento fiscal das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Em razão disso, a repercussão tributária originalmente verificada na Conta Mercadorias de R\$ 100.000,00, passou a ser, após a inclusão como “Entradas não contabilizadas” na Conta Mercadorias, no valor de R\$ 165.000, sendo R\$ 100.000,00, referente a diferença original, somada aos R\$ 50.000,00, acrescido de R\$ 15.000,00 referente ao TVA de 30% de agregação pela saída, relativa a repercussão tributária oriunda da inclusão como “Entradas

não contabilizadas” das mercadorias consignadas na NFe nº 010, que não havia sido informada anteriormente como “Entradas por compras” na Conta mercadorias, em decorrência da ausência de contabilização nos livros próprios.

Neste caso, urge ressaltarmos, que apesar do contribuinte ter direito ao crédito fiscal referente ao ICMS destacado na NFe nº 010, tal crédito deverá ser solicitado em processo próprio peticionado a SEFAZ/PB.

Sendo de bom alvitre lembrar, que mesmo não cabendo a cobrança do ICMS sobre a receita marginal originária da acusação de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis resultante da constatação da ausência de contabilização da NFe nº 010 nos livros próprios, ainda persiste o direito da Fazenda estadual concernente a exação no tocante ao descumprimento de obrigação acessória, em razão da ausência de registro das respectivas notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Destarte, antes da aplicação do procedimento mencionado, um auto de infração contendo as acusações de R\$ 100.000,00 (Conta Mercadorias) e R\$ 50.000,00 (NFe de aquisição não contabilizadas), era julgado parcialmente procedente, mantendo-se apenas a exação de R\$ 100.000,00, em razão da sucumbência da exigência fiscal relativa aos R\$ 50.000,00, em face da concorrência de infração.

Com a aplicação do novo procedimento, com a inclusão das mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas como “Entradas não contabilizadas” na Conta Mercadorias, o auto de infração passou a constar apenas de uma acusação fulcra na diferença tributável originária da Conta Mercadorias, porém, o valor da exação passou a ser julgada procedente na quantia de R\$ 165.000,00, já com a agregação do TVA de 30%..

Demonstrando como o novo procedimento aplicado foi benéfico e legalmente condizente com as normas vigentes que regem o ICMS, possibilitando a exigência do crédito tributário sem a possibilidade de *bis in idem*.

Lembrando que, neste caso ventilado, em razão da concorrência de infrações, haverá a exação do ICMS apenas sobre a diferença tributável verificada na Conta Mercadorias, não havendo a tributação sobre a receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas.

- Da possibilidade legal de se tributar simultaneamente a receita marginal utilizada para pagamento das NFe não contabilizadas e as saídas subsequentes das mercadorias consignadas nestas notas fiscais, sem que caracterize a concorrência de infrações

Infere-se das considerações já tecidas, a existência de concorrência de infrações entre as repercussões resultante da Conta Mercadorias e Notas fiscais de aquisição não lançadas, bem como, a possibilidade de evitar a concorrência de infrações ao incluir na Conta Mercadorias como “Entradas não contabilizadas”, os valores das mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não lançadas, efetuando a exigência da diferença constatada quanto as saídas subsequentes sem documento fiscal.

Assim sendo, vislumbramos uma outra possibilidade real de se poder exigir o ICMS sobre a receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, a qual teria advindo de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributadas e, simultaneamente, a repercussão tributária de omissão de saídas de mercadorias tributadas resultante da diferença tributável verificada na Conta Mercadorias, sem que houvesse a concorrência de infrações suscitada.

Para isso, faz necessário que as mercadorias tributadas consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, seja incluída na Conta Mercadorias como “Entradas não contabilizadas”, sendo condição *sine qua non*, para que não haja concorrência de infrações e possa ser exigido o ICMS das saídas subsequentes dessas mercadorias através da Conta Mercadorias e, concomitantemente, a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de

aquisição não contabilizadas, que não exista antes da inclusão das mercadorias mencionadas como “Entradas não contabilizadas”, qualquer diferença tributável constatada na Conta Mercadorias.

Pois só nesta condição é que não haverá concorrência de infrações, podendo ser exigido simultaneamente o ICMS sobre a receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas e o ICMS constatado através da Conta Mercadorias resultante das operações subseqüente das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Neste caso, não ocorre a concorrência de infração quanto as saídas subseqüentes através da Conta Mercadorias, referente as mercadorias nela inserida, consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, em razão da impossibilidade da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas ter advindo das vendas das próprias mercadorias consignadas nestas mesmas notas não contabilizadas, podendo neste caso ser cobrada a receita marginal (caixa dois) utilizada para pagamento dessas mercadorias e, simultaneamente, a saída subseqüente dessas mesmas mercadorias sem nota fiscal, através da Conta Mercadorias, conforme caso exemplificativo trazido à baila.

Suponhamos que o auditor esteja realizando uma fiscalização na empresa ALFA, referente ao exercício 202X, tendo realizado a Conta Mercadorias, porém, sem qualquer diferença tributável até então apresentada. Ao tempo em que teria constatado que a NFe nº 010, no valor de R\$ 50.000,00, contendo a compra de 05 TVs SMART de 70”, não teria sido contabilizada no Registro de Entradas e nem no livro/conta Caixa, o que caracteriza a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas verificada pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

O auditor, neste caso ventilado, como até então não havia diferença observada na Conta Mercadorias, poderá lavrar o auto de infração com base em duas acusações, a de omissão de saídas de mercadorias tributadas constatada pela “FALTA DE LANÇAMENTO

DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS”, no valor da base de cálculo de R\$ 50.000,00 (ICMS R\$ 9.000,00), referente a receita marginal (caixa dois) utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas.

Bem como, incluir na Conta Mercadorias como “Entradas não contabilizadas” as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas no valor de R\$ 50.000,00 e cobrar a repercussão tributária verificada após a agregação dos 30%, cobrando a diferença tributável encontrada com base na acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas constatada através da Conta Mercadorias no valor de R\$ 65.000,00 (50.000,00+15.000,00 de agregação de 30%).

Perquire-se do exemplo supra, que não haverá concorrência de infrações, haja vista a receita marginal (caixa dois) utilizada para o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, não poder ser a mesma receita marginal constatada na Conta Mercadorias, oriunda das vendas subsequentes sem nota fiscal das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Todavia, urge lembrar, se já existir na Conta Mercadorias diferença tributável, antes da inclusão das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas como entradas, haverá concorrência de infrações quanto aos valores da diferença tributável já originalmente verificada na Conta Mercadorias e a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, já que a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas poderia estar incluída na diferença tributável já verificada na Conta Mercadorias, a qual se refere as mercadorias devidamente contabilizadas, e não as mercadorias que foram incluídas como entradas consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, o que caracterizaria uma dupla cobrança sobre uma única omissão de saída no mesmo exercício.

Portanto, exemplificando esse fato, infere-se que o auditor ao realizar uma fiscalização na empresa ALFA, referente ao exercício 202X, após aplicar a Conta Mercadorias, teria observado uma diferença tributável de R\$ 20.000,00. Ao tempo em que também teria

constatado que a NFe nº 010, no valor de R\$ 50.000,00, contendo a compra de 05 TVs SMART de 70”, não teria sido contabilizada no Registro de Entradas e nem no livro/conta Caixa, o que caracteriza a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas verificada pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição nos livros próprios.

Neste caso exemplificado, apesar de já existir na Conta Mercadorias uma diferença tributável de R\$ 20.000,00, o auditor poderá incluir na mesma o valor de R\$ 50.000,00 como “Entradas não contabilizadas”, referente as mercadorias tributadas consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, e cobrar conjuntamente a repercussão tributária dessas mercadorias verificada após a agregação dos 30%, no valor de R\$ 65.000,00 e a diferença tributável já verificada na Conta Mercadorias antes da inclusão, no valor de R\$ 20.000,00, o que totalizaria de crédito tributário resultante da aplicação da Conta Mercadorias o montante de R\$ 85.000,00 (65.000,00 + 20.000,00).

Todavia, como já existia a diferença tributável na Conta Mercadorias no valor de R\$ 20.000,00, e sendo a receita marginal resultante da omissão de saídas de mercadorias tributadas constatada pela “FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS”, no valor da base de cálculo de R\$ 50.000,00, infere-se a ocorrência da concorrência de infrações na proporção do valor de R\$ 20.000,00 constatado originalmente na Conta Mercadorias, sobre a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas no valor de R\$ 50.000,00, haja vista a possibilidade efetiva de parte da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas já está incluída na exação resultante da Conta Mercadorias no valor de R\$ 20.000,00.

Portanto, no caso vertente, infere-se a clara concorrência de infração existente entre a repercussão tributária oriunda da omissão de saídas de mercadorias tributadas constatada através da Conta Mercadorias de R\$ 20.000,00 e a parte da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas na proporção

de R\$ 20.000,00, restando perfeitamente exigível a parte da receita marginal no valor de R\$ 30.000,00 (50.000,00 – 20.000,00), já que a omissão de saída verificada originalmente na Conta Mercadorias no valor de R\$ 20.000,00, não irá concorrer com toda receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais, apenas na proporção da exigência fiscal original resultante da Conta Mercadorias, assim, do valor de R\$ 50.000,00, da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizada, será concorrente apenas o valor de R\$ 20.000,00, por já ser objeto de cobrança através da Conta Mercadorias.

Portanto, em síntese, não havendo diferença originalmente constatada na Conta Mercadorias, e só havendo a infração de notas fiscais não contabilizadas, poderá ser exigido o ICMS referente a receita marginal total oriunda de omissão pretéritas, a qual foi utilizada para efetuar o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, concomitantemente, também poderá ser incluída na Conta Mercadorias como entradas, as mercadorias tributáveis consignadas nas notas fiscais de aquisição não lançadas, e efetuada a cobrança da diferença tributável verificada após a inclusão, hipótese em que não haverá concorrência de infrações, podendo ser exigida simultaneamente a repercussão tributária oriunda da receita marginal utilizada para o pagamento das respectivas notas fiscais de aquisição não contabilizadas e a repercussão tributária concernente as saídas subsequentes sem notas fiscais das mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, constatada através da Conta Mercadorias.

Outrossim, urge lembrar que no caso de existência de repercussão tributária já constatada na Conta Mercadorias, antes da inclusão como “Entradas não contabilizadas” dos valores das mercadorias tributadas consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, e sendo esse valor inferior ao valor da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas, haverá a concorrência de infração na proporção desse valor sobre o valor da receita marginal verificada, cabendo a cobrança do valor restante da

receita marginal utilizada.

Onde poderá ser exigida simultaneamente a repercussão tributária total resultante da Conta Mercadorias, referente as mercadorias devidamente registradas nos livros próprios e as mercadorias posteriormente incluídas como “Entradas não contabilizadas”, desde que, para evitar a concorrência de infração, seja abatida do valor da receita marginal a ser cobrada, referente ao pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, a proporção do valor da repercussão tributária constatada na Conta Mercadorias, que não resulte da repercussão originada das mercadorias incluídas como “Entradas não contabilizadas”.

Haja vista a receita originada de vendas sem nota fiscal, referente as mercadorias incluídas como “Entradas não contabilizadas” na Conta Mercadorias, jamais poder ter sido utilizada para pagamento dessas mesmas mercadorias, portanto, não tem que se falar em concorrência de infração quanto a proporção da diferença tributável originada da Conta Mercadorias referente as mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas.

Restando perfeitamente legítima a exigência concomitante da repercussão resultante da Conta Mercadorias e do crédito tributário sobre a receita marginal utilizada no pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, na proporção do valor das receitas de vendas sem nota fiscal constada através da Conta Mercadorias, quanto as mercadorias consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas e incluídas na Conta Mercadorias como “Entradas não contabilizadas”, onde se perquire neste caso não haver concorrência de infrações.

Diante das considerações tecidas, restou claramente demonstrada a existência de concorrência de infrações entre a cobrança concomitante do crédito tributário resultante da Conta Mercadorias e da infração de Notas fiscais de aquisição não contabilizadas, haja vista o mesmo fato gerador (omissão de saídas de mercadorias tributáveis) ter sido verificado por dois procedimentos

fiscais distintos, seja pela Conta Mercadorias e pela ausência de contabilização de notas fiscais de aquisição pelo contribuinte.

Devendo ser realizada a cobrança da repercussão tributária cujo crédito tributário seja em maior valor, neste caso, sugere-se lavrar o auto de infração apenas com o valor que seja maior.

Bem como, restou demonstrada a possibilidade de evitar a concorrência de infrações com a inclusão na Conta Mercadorias dos valores das mercadorias tributáveis apenas, consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, como “Entradas não contabilizadas” e cobrando-se a repercussão tributária referente as saídas subseqüentes sem documento fiscal, caso ocorra, juntamente com a repercussão originalmente já verificada na Conta Mercadorias.

Esse procedimento fez com que fosse possível a cobrança das saídas subseqüentes das mercadorias já registradas na Conta Mercadorias, mais as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas, sem que se caracterizasse a concorrência de infrações.

Assim, deixou-se de cobrar o ICMS sobre as receitas marginais advindas de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício, com base na notas fiscais de aquisição não contabilizadas, cuja cobrança dos fatos geradores já eram objeto de exação na Conta Mercadorias, para se exigir conjuntamente, através da própria Conta Mercadorias, o ICMS das saídas subseqüentes das mercadorias já registradas na Conta Mercadorias e as consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Por fim, demonstramos a possibilidade efetiva de também cobrar o ICMS concomitante sobre a diferença tributável verificada na Conta Mercadorias e sobre a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, para isso, torna-se necessário que as mercadorias tributadas consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, seja incluída na Conta Mercadorias como “Entradas não contabilizadas”, sendo condição *sine qua non*, para que não haja concorrência de infrações e possa ser exigido o ICMS das saídas subseqüentes dessas

mercadorias através da Conta Mercadorias e, concomitantemente, a receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, que não exista antes da inclusão das mercadorias mencionadas como “Entradas não contabilizadas”, qualquer diferença tributável constatada na Conta Mercadorias.

Pois só nesta condição é que não haverá concorrência de infrações, podendo ser exigido simultaneamente o ICMS sobre a receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas e o ICMS das operações subsequente constatado através da inclusão na Conta Mercadorias das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas.

Neste caso, não ocorre a concorrência de infração quanto as saídas subsequentes através da Conta Mercadorias, referente as mercadorias nela inserida, consignadas nas notas fiscais de aquisição não contabilizadas, em razão da impossibilidade da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais não contabilizadas ter advindo das vendas das próprias mercadorias consignadas nestas mesmas notas não contabilizadas, podendo neste caso ser cobrada a receita marginal (caixa dois) utilizada para pagamento dessas mercadorias e, simultaneamente, a saída subsequente dessas mesmas mercadorias sem nota fiscal, através da Conta Mercadorias, conforme caso exemplificativo trazido à baila nas considerações já tecidas.

Portanto, restou demonstrada as possibilidades legais de exigir concomitantemente o ICMS referente a repercussão oriunda da Conta Mercadorias e da receita marginal utilizada para pagamento das notas fiscais de aquisição não contabilizadas, sem que houvesse a concorrência de infrações, evitando assim o cometimento de erro por parte da fiscalização e a consequente sucumbência parcial de autos de infração, proporcionando uma melhor recuperação do imposto sonogado com base na utilização de técnicas legítimas e dentro das normas tributárias vigentes.

Existem vários questionamentos acerca da possibilidade legal de aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, por estar estas empresas submetidas a um tratamento fiscal simplificado, inclusive, o próprio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, reformou recentemente o seu entendimento, o qual tinha por escopo a legalidade da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, para considerar ilegítima a aferição realizada através desta técnica em micro e pequenas empresas.

Sabemos que a Lei Complementar nº 123/96 estabelece norma gerais, simplificadas e diferenciadas a serem dispensadas as microempresas e empresas de pequeno porte, onde estabelece regime único de arrecadação, conforme dispõe a inteligência emergente do **art. 1º, inciso I**, infracitado:

Art. 1ª Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

Posto que, a tributação nas empresas do Simples Nacional ocorre com base na receita de vendas de mercadorias, sem direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição,

com a aplicação de alíquotas diferenciadas, dependendo do segmento e da média dos últimos 12 meses.

Ao tempo em que a Conta Mercadorias é uma técnica de aferição amparada numa presunção legal aplicada pelo fisco estadual em qualquer tipo de atividade, com o objetivo de apurar, com base em um parâmetro de percentual de lucro bruto, a regularidade fiscal das operações de saídas de mercadorias tributadas, levando em conta os estoques inicial e final, entradas e saídas de mercadorias, cuja repercussão do ICMS verificada se atem exclusivamente as operações sujeitas a tributação.

Destarte, dentre as técnicas usadas pela fiscalização, o Levantamento da CONTAMERCADORIA tem grande aplicabilidade por parte dos fiscais de renda, já que a regularidade da empresa em termos tributários está diretamente ligada à mercadoria, sendo uma técnica absolutamente legítima, a qual se utiliza a fiscalização para chegar a resultados concretos, baseado no *Lucro Bruto* da empresa auditada.

No caso vertente, mister se faz ressaltar que a Conta Mercadorias só deve ser aplicada levando em conta as operações de vendas tributadas de mercadorias adquiridas de terceiro, sendo defeso a aplicação desta técnica de aferição em mercadorias de fabricação própria, sujeitas a substituição tributária e que não irão ter uma saída subsequente ou que não sejam tributadas (isentas).

Haja vista ser cediço que a gênese de uma empresa comercial depende do cumprimento das formalidades jurídicas, onde seu crescimento tem que estar umbilicalmente ligado ao objeto de sua própria existência. O fluxo regular de entradas e saídas de uma empresa comercial indicará sua robustez, a sua performance em termos de maturidade econômica e a sua regularidade fiscal em termos de recolhimento do ICMS, sendo a mercadoria ponto culminante de qualquer investigação.

Constituindo-se assim, a Conta Mercadoria, em razão

desse fato, de grande importância por parte da empresa e dos fiscos estaduais, sendo a mesma o principal alvo de investigação por parte do agente fazendário, pois, da análise da movimentação desta conta, num confronto entre entradas, saídas e estoques, o auditor pode perceber se a empresa está operando de acordo com a legislação e conseqüentemente, realizando o devido recolhimento do ICMS.

Sendo mister observar que o Levantamento da Conta Mercadorias pode ser aplicado em todas as empresas que realizam a revenda de mercadorias tributadas, independente do segmento, tendo como única restrição a sua aplicação, a manutenção por parte da empresa de Escrita Contábil Regular.

Pois, por se tratar a Conta Mercadorias do arbitramento do lucro bruto, defeso se torna a sua aplicação em empresas que apresentam seu lucro bruto contábil, o que faz sucumbir o arbitramento realizado através da Conta Mercadorias, prevalecendo, para efeitos fiscais, as informações registradas em sua contabilidade.

Onde urge ressaltarmos, que até o advento da **Lei nº 9.550/11 (DOE 07/12/2011)**, não existia a presunção legal determinada para a Conta Mercadorias, portanto, não existia base legal para a sua aplicação de forma individualizada, haja vista antes da publicação da lei mencionada, esta técnica servir apenas para a realização do confronto do seu lucro bruto com as despesas arroladas no Levantamento Financeiro, conforme pode ser comprovado através da exegese do **art. 643, §4º, incisos I e II**, do RICMS/PB, vigente à época.

Passando a ter a sua aplicação individualizada e legitimada, por sugestão nossa, apenas após o advento do **Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12)**, que alterou o **art. 643, §4º, incisos I e II, RICMS/PB**, o qual deu nova redação ao dispositivo retro mencionado, conforme demonstrado abaixo:

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto,

deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;

*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**, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24. (grifo nosso)*

Decreto este que também incluiu no RICMS/PB, por sugestão nossa, a diferença tributável verificada na Conta Mercadorias no rol das presunções legais, conforme se abebera da leitura atenta do ***parágrafo único do art. 646*** do RICMS/PB, transcrito *ipsis litteris* abaixo:

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados , quando da transferência ou venda, conforme o caso. (grifo nosso)

Sendo a presunção legal concernente a diferença encontrada na Conta Mercadorias incluída na Lei nº 6.379/96 pelo **art. 1º** da **Lei nº 9.550/11 (DOE de 07.12.11)**, cujo texto colacionamos abaixo:

*§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, **assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto** ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso. (grifo nosso)*

Assim sendo, com a inclusão na Lei nº 6.379/96 da presunção legal concernente a diferença tributável verificada através da Conta Mercadorias e a individualização quanto à aplicação da técnica mencionada através da alteração do **§4º, incisos I e II**, legitima passou a ser a aplicação da Conta Mercadorias para qualquer tipo de atividade, inclusive, nas empresas tributadas pelo Simples Nacional, caso sejam respeitadas as peculiaridades, conforme passaremos a demonstrar.

-A possibilidade legal de aplicação de todas as presunções do ICMS em empresas do Simples Nacional e a Conta Mercadorias.

Ab initio, mister se faz lembramos que a Lei Complementar nº 123/96, em seu **art. 34**, dispõe taxativamente que as microempresas e as empresas de pequeno porte **estão sujeitas a todas as presunções de omissão de receita existente nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional**, conforme se depreende da inteligência emergente do dispositivo transcrito *ipsis litteris* abaixo:

*Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional **todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.** (grifo nosso)*

Portanto, infere-se da exegese da norma supratranscrita, ser legítima a aplicação das presunções legais existentes na legislação do ICMS/PB, onde é cediço que a grande maioria das presunções estão plasmadas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

*§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, **assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto** ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou*

Nesse diapasão, perquire-se da transcrição acima, que as várias técnicas de aferição utilizada pelo fisco paraibano, que se traduzem na repercussão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, estão amparadas nestes dispositivos.

Dentre as presunções legais elencadas, nos reportaremos à diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, técnica essa originária de cálculo matemático, onde através dos estoques inicial e final, entradas e saídas, obtém-se o valor do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, o qual é considerado pelo fisco como base para sua aferição.

Nestes termos, para efeito de aferição, o fisco estadual determinou como **parâmetro** de regularidade fiscal uma margem de agregação de lucro bruto mínima de 30% (trinta por cento), como poderia ser 10% ou 40%, estando o fisco satisfeito com o parâmetro de 30%, apesar dessa margem está um tanto aquém da realidade de nosso país, pois é cediço que essa margem de lucro bruto, em regra, não é suficiente para cobrir os impostos, despesas e lucro de uma empresa, seja ela do Simples Nacional ou tributação normal, porém, o fisco, para efeito de aferição fiscal, satisfaz-se como parâmetro no percentual mínimo de 30% determinado para efeito de aferição da regularidade fiscal do contribuinte através da Conta Mercadorias.

Assim, quando uma empresa não satisfaz a *Margem de Valor Agregado - MVA* mínima de 30%, seja ela do Simples Nacional ou tributação normal, a aferição através da Conta Mercadorias resulta numa diferença tributável, fazendo nascer a presunção legal *jûris tantum* de que teria havido omissão de saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS, cabendo prova em contrário por parte da empresa, por se tratar de uma presunção relativa (*juris tantum*).

-Do arbitramento do lucro bruto realizado em empresas do

Simple Nacional e sua legitimidade

No caso vertente, infere-se que as empresas do Simple Nacional têm suas peculiaridades próprias, pois é cediço que a sua tributação ocorre sobre o faturamento da empresa, onde devem ser consideradas todas as operações de saídas de mercadorias, inclusive **as isentas e não tributadas**, excluídas, é óbvio, as mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Partindo dessa premissa, vislumbra-se que as operações com mercadorias realizadas por uma empresa normal ou do Simple Nacional seguem regras comerciais idênticas e universais quanto ao lucro bruto, onde ao CMV, deve ser agregado um percentual de MVA que cubra os impostos, as despesas operacionais e não operacionais e o lucro.

Haja vista ser cediço, que as empresas do Simple Nacional não se diferenciam das normais quanto a obtenção do lucro bruto, havendo diferenciação apenas quanto a forma de tributação, onde se vislumbra não haver na Lei Complementar nº 123/06, qualquer restrição quanto a aplicação através da Conta Mercadorias do parâmetro de lucro bruto de 30%, como também não existe esta restrição na legislação aplicável as demais pessoas jurídicas, o que torna legítima a aplicação da Conta Mercadorias tanto em empresas do Simple Nacional, como em empresas com tributação normal.

Sendo mister ressaltarmos, que a diferença entre uma empresa com tributação normal, de uma do Simple Nacional, para efeitos fiscais, tem por escopo apenas a forma de apuração do ICMS a recolher, já que até a simplificação através da desobrigação de livros fiscais caiu por terra diante da obrigação da EFD, haja vista as premissas básicas a serem adotadas por uma empresa comercial em suas operações com mercadorias, quanto a obtenção de lucro bruto para satisfazer o custo das mercadorias, despesas, impostos e lucro, serem as mesmas, independentes de ser do Simple Nacional.

Assim sendo, diante das considerações tecidas, chega-

se a uma ilação preliminar de que não existe nenhuma restrição a aplicação da Conta Mercadorias em uma empresa do Simples Nacional, quanto a aplicação do parâmetro de 30% de lucro bruto a ser alcançado, onde é de bom alvitre ressaltar, que o arbitramento de 30% de lucro bruto resultante da aplicação da Conta Mercadorias é apenas um parâmetro de aferição aplicado através de uma técnica fiscal, para fins de apuração da regularidade fiscal da empresa auditada, visto em momento algum se está exigindo que a empresa, seja do Simples Nacional ou Normal, seja obrigada a praticar essa margem de lucro bruto.

Nesse diapasão, perquire-se não existir qualquer dissonância com a sistemática estabelecida pela LC nº 123/06, ao estabelecer na Conta Mercadorias percentual (30%) a ser acrescido ao Custo de Mercadorias Vendidas, visto se tratar esse percentual, como já dito, de um parâmetro utilizado na técnica aplicada para aferição da regularidade fiscal do contribuinte, seja ele Simples nacional ou tributação normal, não havendo qualquer relação entre o parâmetro utilizado na técnica aplicada e a LC nº 123/06, motivo pelo qual não poderia haver qualquer dissonância com a lei mencionada.

-Das Peculiaridades das empresas do Simples Nacional e a aplicação da Conta Mercadorias

É de bom alvitre ressaltarmos que, diferente das empresas normais, as empresas com tributação simplificada têm suas peculiaridades, onde a aplicação da Conta Mercadorias em microempresas ou empresas de pequeno porte devem seguir regras e procedimentos próprios, já que a tributação ocorre pelo faturamento.

Nessa senda, quanto a principal particularidade, infere-se que sendo a tributação das empresas do Simples Nacional realizada sobre o faturamento, a aplicação da Conta Mercadorias, para efeito de aferição da regularidade fiscal das empresas quanto ao recolhimento realizado através do Simples Nacional, teria que ser realizada tomando por base todas as mercadorias, tributadas ou não

tributadas, exceto as sujeitas ao recolhimento na fonte.

Onde a aferição realizada através da Conta Mercadorias tem por escopo averiguar a regularidade fiscal do contribuinte quanto as operações realizadas, assim, quando a empresa do Simples não alcança o parâmetro de 30% estabelecido na Conta Mercadorias, estará sujeita a presunção legal de que teria havido omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Portanto, ao realizar-se a aferição em empresas do Simples Nacional através a Conta Mercadorias, com base em todas as mercadorias que são consideradas como base de cálculo para tributação, as quais compõe o seu faturamento (isentas e tributadas), o resultado da aferição da técnica mencionada, quando do aparecimento de diferença tributável, em razão de não alcançar o parâmetro mínimo referente ao percentual de 30%, enseja a presunção de que teria havido saídas de mercadorias sem a tributação devida pelo Simples Nacional, presunção esta, a princípio, perfeitamente aplicável as operações realizadas por uma empresa do Simples Nacional, diante da ausência de restrição na LC nº 123/96 acerca do arbitramento do lucro bruto amparado em presunção legal.

Pois, apesar das regras de apuração do ICMS ser diferenciada nas empresas do Simples Nacional, as operações como um todo, realizadas por estas empresas, são idênticas as operações realizadas pelas empresas com tributação normal, cuja finalidade de ambas é a obtenção de lucro bruto suficiente para cobrir as despesas, impostos e lucro, e para isso, devem agregar ao seu CMV, uma margem de valor agregado, a qual o fisco estadual exige como parâmetro mínimo, que seja igual ou superior a 30%, sob pena de cair na presunção legal de que tenha havido omissão de saídas de mercadorias tributadas, resultando na ausência de tributação das saídas concernente ao ICMS Simples Nacional.

Nesse diapasão, apesar da clareza da repercussão resultante da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples

Nacional, urge ressaltarmos não ser tão simples assim, pois ao se aplicar a Conta Mercadorias nas empresas do Simples Nacional, respeitando as peculiaridades estabelecidas nas regras da tributação simplificada, a qual leva em conta, inclusive, as operações isentas e não tributadas, o resultado da diferença tributada a ser verificada enseja uma repercussão tributária de falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional, em razão da constatação de saídas de mercadorias sem documento fiscal.

Porém, mister se faz ressaltarmos que seria perfeitamente legítima a exação quanto a repercussão constatada de falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional, resultante da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, mesmo considerando as operações isentas, se não fosse a determinação normativa contida na Lei Complementar nº 123/96, que em seu **art. 13, §1º, inciso XIII, alínea “f”**, dispõe hialinamente que havendo saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, deverá ser observada a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas, conforme se abebera na inteligência emergente do dispositivo infracitado:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

*§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, **em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:** (grifo nosso)*

XIII – ICMS devido:

***f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;** (efeitos: a partir de 01/07/2007)*

Nesse escopo, no momento em que se verifica, através da aplicação da presunção legal oriunda da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, considerando operações tributadas e não tributadas, saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, não poderá ser exigido o ICMS com base nas alíquotas do Simples Nacional sobre toda a diferença tributável encontrada, incluída as operações com mercadorias isentas, já que deverá ser observada a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas, e, como todos nós sabemos, esta legislação impõe a exigência com base na alíquota interna, além de não permite a tributação sobre operações de saídas de mercadorias não tributadas (isentas).

Neste aspecto, como a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas tem por escopo a presunção legal de que tenha havido omissão de saídas de mercadorias **TRIBUTÁVEIS**, ou seja, saídas de mercadorias tributáveis sem documento fiscal, indevida se torna a exação sobre a repercussão tributária resultante da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional quanto as operações isentas e não tributadas, em face da legislação aplicada as demais pessoas jurídicas não autorizar a tributação de operações isentas.

Assim, a repercussão tributária inicialmente constatada pela aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, considerando operações tributadas e não tributadas, que apesar de evidenciar claramente a saída de mercadorias tributadas e não tributadas no exercício sem documento fiscal, ensejando a falta de recolhimento do ICMS Simples nacional, não poderá ser exigida quanto as operações isentas.

O que nos leva a ilação de que, apesar da legitimidade da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, para efeito de exação, no caso da empresa do Simples Nacional também comercializar mercadorias não tributadas, será alcançada apenas a repercussão de falta de recolhimento do ICMS concernente

as operações tributadas.

Nesse diapasão, perquire-se que a fiscalização nas empresas do Simples Nacional está passível sim, da aplicação da Conta Mercadorias, porém, devendo ser respeitada a particularidade, onde a aferição será realizada apenas com mercadorias tributáveis, o que em regra, sem sombra de dúvidas, beneficia sobremaneira a empresa fiscalizada, haja vista a parte sonogada concernente as operações não tributadas, que é fato gerador do ICMS Simples Nacional, não poder ser exigível através das técnicas amparadas pela presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas (*parágrafo único* do *art. 646* do RICMS/PB), já que a legislação aplicável as demais pessoas jurídica, que deve ser aplicada nos casos de saídas de mercadorias sem documento fiscal realizadas por empresas do Simples Nacional, tem por escopo a presunção legal de saídas de mercadorias tributadas.

-A equivocada mudança de jurisprudência que considerou inaplicável a técnica da Conta Mercadorias em empresas do Simples nacional.

Verifica-se que há muito já se tinha pacificado o entendimento acerca da legitimidade da técnica da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, porém, recentemente, sem qualquer fundamentação legal pertinente, reformou-se a jurisprudência do órgão de segunda instância da Paraíba, para considerar inaplicável a Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional em razão do lucro bruto se mostrar incompatível e dissonante com o que estabelece a LC nº 123/06, conforme se abebera no acórdão transcrito *ipsis litteris* abaixo, dentre vários existentes.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL

- IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO -
LEVANTAMENTO FINANCEIRO – ALÍQUOTA
E PENALIDADE APLICÁVEIS NOS TERMOS
DA LEGISLAÇÃO QUE ESTÃO SUBMETIDAS
AS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS -
EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO
PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS
SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,
ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS
POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS -
RESTAURANTES E SIMILARES - REDUÇÃO
DE BASE DE CÁLCULO RECONHECIDA -
DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE
- AJUSTES REALIZADOS - REFORMADA
A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE
- RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE
PROVIDO

- *Atécnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido*
não é aplicável para contribuinte do Simples
Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto
se evidencia incompatível e em total dissonância
com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06.
O contribuinte enquadrado como Simples Nacional
possui características e regramento próprios, o
que o coloca em situação especial, não permitindo
a utilização de margem de lucro presumido para
fins de surgimento da presunção juris tantum de
omissão de receitas. (grifo nosso)

Ora, rendo aos membros que compõem o colegiado que corroboram esse entendimento, o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que eles, indiscutivelmente, merecem, mas peço *data máxima vênia* para discordar desse entendimento, pelas razões que

já explicitarei e que passarei a esposar.

No caso vertente, infere-se que o cerne da decisão tem por escopo a impossibilidade de aplicação da Conta Mercadorias em contribuintes do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, visto o contribuinte do Simples Nacional possuir características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

Portanto, evidencia-se de chofre que a fundamentação se pauta na alegação de incompatibilidade e dissonância do arbitramento do lucro bruto com a Lei Complementar do Simples Nacional, em razão disso, é de bom alvitre lembrar não haver qualquer incompatibilidade e nem dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, com o arbitramento do lucro bruto oriundo da técnica de aferição denominada Conta Mercadorias, haja vista a lei mencionada estabelecer regras simplificadas de tributação, não se reportando em momento algum a margem de lucro que as empresas do Simples Nacional devem praticar, ficando a critério de cada uma a sua formação de preços, e conseqüentemente, o percentual de lucro bruto, de forma idêntica as empresas sujeitas a tributação normal.

Mesmo porque, como já foi dito, as operações com mercadorias realizadas por uma empresa normal ou do Simples Nacional seguem regras comerciais idênticas e universais quanto ao lucro bruto, onde ao CMV, deve ser agregado um percentual de MVA que cubra os impostos, as despesas operacionais e não operacionais e o lucro.

Assim, se as empresas do Simples Nacional estão sujeitas, para sua subsistência, a aplicação de uma margem de lucro bruto que acolha os valores de despesas, impostos e lucro, como ocorre também com as empresas com tributação normal, qual seria a

incompatibilidade e dissonância, para efeito de aplicação da Conta Mercadorias, se a LC não traz em seu bojo qualquer diretriz sobre a lucratividade das empresas do Simples nacional, dispondo apenas sobre a forma de tributação.

Haja vista ser cediço, que as empresas do Simples Nacional não se diferenciam das normais quanto a obtenção do lucro bruto, havendo diferenciação apenas quanto a forma de tributação, não existindo na LC nº 123/06 qualquer diretriz que determine o lucro bruto ou a formação de preços pelas empresas do Simples Nacional, o que comprova a ausência de qualquer incompatibilidade ou dissonância com a aplicação do parâmetro de 30% de lucro produto através da Conta Mercadorias, para apuração da regularidade fiscal do contribuinte.

Outrossim, infere-se que as empresas do Simples nacional, por estarem sujeitas a formação de preços e determinação de seu lucro bruto de forma similar as empresas com tributação normal, estão sujeitas as mesmas presunções aplicadas as demais pessoas jurídicas, mormente quanto ao arbitramento realizado com base no parâmetro de lucro bruto de 30%, o qual, não alcançado, faz nascer a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, respeitando, é claro, suas peculiaridades quanto as suas características e regramentos.

Pois, corroboramos a assertiva de que as empresas do Simples Nacional possuem realmente características e regramentos próprios, porém, tais regramentos e características se referem a forma de tributação e simplificação fiscal, e não a forma de comercialização e obtenção do lucro bruto ou de formação de preços.

Além disso, perquire-se que os *incisos I e II, do § 4º, do art. 643* do RICMS/PB, dispõe claramente que o lucro bruto será arbitrado, onde couber, em trinta por cento para qualquer tipo de atividade, conforme se infere abaixo:

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, **onde couber**, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento: (grifo nosso)

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;

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**, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24. (grifo nosso)

Diante da transcrição supra, faz-se mister trazeremos a colação fragmentos do voto proferido, o qual contém as seguintes alegações, vejamos:

*“Partindo do princípio de que a lei não contém palavras inúteis, a expressão **“onde couber”** indica que os procedimentos previstos nos incisos I e II do § 4º do artigo 643 do RICMS/PB **não são obrigatórios para todo e qualquer exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular.***

Este comando, portanto, não é taxativo e não vincula o auditor fiscal a adotá-los em todas as situações, mas somente nos casos em que “couberem”.

O contribuinte enquadrado como Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas”.
(grifo nosso)

Ora, diante da exegese do texto supra, evidencia-se que a fundamentação principal contida na decisão para justificar a inaplicabilidade da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, teve por cerne a expressão “**onde couber**”, contida no § 4º transcrito acima, onde se alega não ser cabível a aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, em razão das mesmas possuírem regramento e característica próprias, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de presunção *juris tantum* de omissão de receitas

Neste diapasão, diferente da interpretação equivocada utilizada na decisão quanto a expressão “onde couber”, ao utilizarmos uma interpretação teleológica, que se refere a uma técnica de interpretação que tem por objeto investigar o fim colimado pela lei como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance da mesma, observa-se que a expressão “**onde couber**”, por nós sugerida à época, quando da alteração do dispositivo, contida no texto do § 4º mencionado, já que o *inciso II do §4º do art. 643* do RICMS/PB, generalizava a aplicação da Conta Mercadorias **para qualquer tipo de atividade**, tem por cerne a realização de fiscalização em estabelecimentos industriais, haja vista não ser **cabível**, ai sim, a aplicação da Conta Mercadorias em estabelecimento industriais quanto as operações de produção própria, não sendo admissível a conclusão do relator para justificar o impedimento da utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de saídas em empresa do Simples Nacional, com base na expressão “**onde couber**”, já que as empresas do Simples nacional estão sujeitas a todas as presunções aplicadas no ICMS e praticam suas margens

de agregação de lucro bruto de forma análoga as empresas com tributação normal.

Partindo dessa premissa, infere-se não se vislumbrar qual seria a incompatibilidade ou dissonância da Conta Mercadorias com a Lei Complementar nº 123/96 alegada na decisão, haja vista já termos demonstrado que o arbitramento de 30% do lucro bruto se refere apenas a um parâmetro de regularidade fiscal, para fins de aplicação da presunção legal, onde também já demonstramos que tanto as empresas do Simples Nacional quanto as normais, tem suas atividades fulcradas no intuito de obter lucros, não havendo na LC nº 123/96 qualquer diretriz acerca da margem de lucratividade ou formação de preços das empresas do Simples Nacional, onde a distinção primordial entre as empresas do Simples Nacional e as normais, tem por cerne apenas a forma de tributação, estando ambas sujeitas a aplicação de todas as presunções aplicadas ao ICMS, e dentre estas, está a resultante do arbitramento da Conta Mercadorias.

Ressaltamos também as alegações contidas em outros votos proferidos, as quais também compactuam equivocadamente com a inaplicabilidade da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, a exemplo das alegações trazidas *ipsis litteris* abaixo:

“...no entender do Preclaro Relator do voto, estando encerrada a fase de tributação para todos os entes federados, não caberia exigir-se uma obrigação disposta na lei geral – Decreto nº 18.930/97 – quando, em verdade, a lei especial, que afasta a incidência da geral, não prevê qualquer disposição normativa obrigando o contribuinte a ter lucro bruto igual ou superior a 30%. Assim, em respeito ao Princípio da Especialidade (segundo o qual a norma especial afasta a incidência da norma geral) a denúncia de omissão de receitas com base no Levantamento da Conta Mercadorias não teria como se manter, no dizer do eminente Relator”.

Ora, com a devida *vênia*, não há que se falar no princípio

da especialidade, conforme consta das alegações do voto proferido, mormente, porque em ambas as disposições normativas, tanto do Simples Nacional (LC nº 123/96), como no RICMS/97 (Decreto nº 18.930/97), não constam quaisquer dispositivo que obrigue o contribuinte a ter lucro bruto igual ou superior a 30%, haja vista este percentual, como já foi amplamente por nós esposado, ser um parâmetro utilizado em uma técnica de fiscalização denominada Conta Mercadorias, que tem por escopo averiguar a regularidade fiscal do contribuinte quanto as operações realizadas, assim, quando a empresa do Simples Nacional ou qualquer outra empresa não alcança o parâmetro de 30% estabelecido na Conta Mercadorias, estará sujeita a presunção legal de que teria havido omissão de saídas de mercadorias tributadas, sendo esse percentual utilizado como parâmetro na técnica de aferição.

Outro argumento equivocado defendido nos votos proferidos, tem por escopo a dispensa de manutenção de contabilidade regular pelas empresas do Simples Nacional, portanto, não poderiam se submeter a aplicação da Conta Mercadorias, conforme se abebera da alegação abaixo colacionada, vejamos:

“Note-se, porque relevante, que as empresas do SN estão dispensadas de manter contabilidade regular e que somente esta providência seria capaz de afastar a presunção relativa detectada por meio da Conta Mercadorias – lucro presumido (objeto dos autos). Nessa linha de raciocínio, convenhamos, não poderia se manter uma exigência de imposto do contribuinte mediante um exame de auditoria cuja principal maneira de afastar seria a presença da contabilidade”.

Nesse diapasão, primeiro se faz lembrar que a técnica denominada Conta Mercadorias tem por escopo o arbitramento de lucro bruto para efeito de aferição e aplicação da presunção legal, assim, como a Contabilidade regular já apresenta no Demonstrativo

do Resultado do Exercício (DRE) o lucro bruto da empresa, deve este lucro apresentado em uma contabilidade regular prevalecer sobre o arbitramento do lucro bruto realizado através da Conta Mercadorias.

Assim, não havendo a apresentação do lucro contábil, deve prevalecer para efeito de aferição da regularidade fiscal da empresa a aplicação da Conta Mercadorias, portanto, o fato das empresas do Simples estarem dispensadas da apresentação de escrita contábil regular, não impede que seja aferida suas operações através da Conta Mercadorias, já que suas operações, apesar de serem tributadas pelo faturamento, apresentam a sua margem de valor agregado, com o valor do lucro bruto determinado, o qual deve cobrir os custos das mercadorias adquiridas, impostos, despesas da empresa e o lucro.

Destarte, frágil se torna a alegação de que não poderia ser aplicada a Conta Mercadorias em razão da empresa ser dispensada da apresentação da contabilidade regular, o que a impediria de afastar a acusação com base na Conta Mercadorias, pois é cediço que repercussão tributária demonstrada através da técnica mencionada, vale lembrar, independente de ser aplicada em empresas do Simples Nacional ou com tributação normal, é ilidida pela apresentação por parte da empresa de provas de erros no levantamento realizado, o que teria o condão de deconstituir a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, omissão esta que pode ser oriunda das operações realizadas por empresas do Simples Nacional ou tributação normal.

Nessa senda, na nossa singela concepção, resta evidenciado o equívoco cometido na mudança de jurisprudência pelo órgão de segunda instância, diante das razões por nós explicitadas até o momento, onde se verifica que a contumácia em se manter o entendimento acerca da inaplicabilidade da aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional é deletéria a Fazenda estadual, haja vista a aferição pautada na Conta Mercadorias realizadas em empresas do Simples Nacional serem responsáveis por recuperarem grande parte do ICMS não recolhido referente a saídas (faturamento) sem o recolhimento do imposto,

cuja inaplicabilidade, a manter-se o entendimento atual, tornará menos eficiente a auditoria realizada para apurar a regularidade fiscal das empresas do Simples Nacional e trará um grande prejuízo quanto a recuperação do ICMS concernentes as operações de saídas de mercadorias sem documento fiscal realizada pelas empresas do Simples Nacional.

Diante das considerações tecidas, fica evidente a legitimidade e legalidade da aplicação da presunção legal oriunda da aplicação da técnica denominada de Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, quanto as operações tributadas apenas, por se tratar a aferição resultante desta técnica das operações normais realizadas por qualquer empresa, com base nos estoques, entradas, saídas e CMV.

Haja vista as normas aplicadas as empresas do Simples Nacional não trazerem qualquer alteração quanto ao valor nominal das operações de entradas, saídas e estoques, o que enseja a perfeita aferição com base na Conta Mercadorias, devendo respeitar-se apenas as peculiaridades impostas as empresas do Simples Nacional, no momento da obtenção dos valores, visto a aferição neste caso incluir também as operações isentas e não tributadas.

Portanto, resta claramente demonstrada ser legítima a aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional, já que as empresas com tributação simplificada estão sujeitas a todas as presunções legais aplicadas no ICMS, onde se infere não existir na Lei Complementar nº 123/96 ou no RICMS/PB, qualquer diretriz quanto a margem de lucro bruto ou formação de preços por empresas do Simples Nacional, legitimando a aplicação do parâmetro de 30% de lucro bruto nas empresas do Simples Nacional.

Porém, ficou patente que a aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional deve se ater apenas as operações tributadas, pois a única possibilidade da efetiva cobrança da repercussão tributária total verificada, englobando operações tributadas e não tributadas, seria no caso de não haver a determinação contida na alínea “f” do *art. 13, §1º, inciso XIII da LC nº 123/96*, o

que seria deletério para a fazenda estadual quanto as demais técnicas aplicadas em empresas do Simples Nacional.

Assim, diante da possibilidade legal de se aplicar todas as presunções existentes no ICMS/PB, além da legalidade de considerar todas as normas aplicadas as demais pessoas jurídicas, no caso da constatação de operações desacobertas de documentos fiscais, no meu singelo entendimento, pelas razões aqui esposadas, infere-se não haver atualmente qualquer restrição legal à aplicação da Conta Mercadorias em empresas do Simples Nacional quanto as mercadorias tributadas.

O que nos leva a ilação, com a devida venia, do equívoco cometido na mudança de entendimento do Conselho de Recursos Fiscais quando decidiu pela inaplicabilidade da técnica Conta Mercadorias nas empresas do Simples Nacional, haja vista o prejuízo que a manutenção desse entendimento trará aos cofres estaduais diante da impossibilidade legal de aferir a regularidade fiscal das empresas do Simples Nacional, no tocante as saídas de mercadorias sem documento fiscal através de uma técnica legítima e amparada pela LC nº 123/06 (*art. 34*) e Lei nº 6.379/96 (*§§ 8º e 9º do art. 3º*) e RICMS/PB (*incisos I e II, do § 4º, do art. 643*).

Em meados de 1986, diante da necessidade de incentivar as indústrias na Paraíba, com o estímulo a instalação, ampliação, realocização e modernização foi criado o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), com o intuito de também atrair novas firmas ou ampliação das existentes no Estado, cujo programa inicialmente tinha por cerne a concessão de apoio financeiro as indústria, em forma de empréstimos, passando depois a conceder também incentivos fiscais na forma de crédito presumido, sendo este um instrumento importante de política fiscal utilizado pelo governo estadual para estimular o desenvolvimento.

A responsabilidade pela execução da política industrial do Estado da Paraíba é a Companhia de Desenvolvimento da Paraíba (CINEP), vinculada à Secretaria de Turismo e Desenvolvimento Econômico (SETDE-PB), a qual atua conjuntamente com a Secretaria Estadual da Receita (SER-PB), sendo aquela responsável pelo gerenciamento do FAIN.

Destarte, vislumbra-se que o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), foi instituído pela Lei nº 4.856, de 29 de julho de 1986, modificada pelas Leis nºs 5.019, de 7 de abril de 1988 e 5.562, de 14 de janeiro de 1992, passando a ser regido pelas disposições constantes da Lei nº 6.000/94, sendo regulamentado através do Decreto do Estado da Paraíba nº 17.252/94, tendo por finalidade à época a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados, por maioria absoluta do seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado.

Dispondo o art. 5º do Decreto nº 17.252/94, que o FAIN seria constituído de 75% do ICMS recolhido e de dotações orçamentarias

do Estado, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 5º Constituirão recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN):

I - até 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS recolhido após a aprovação do benefício, pela implantação de novos empreendimentos ou pela modernização, ampliação, revitalização ou realocização dos empreendimentos já instalados;

II - dotações orçamentárias do Estado, na forma do inciso II do art. 4º da Lei nº 6.000, de 23 de dezembro de 1994;

Destarte, pelas regras disciplinadas na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, o valor concernente a 75% do ICMS recolhido pelas empresas beneficiárias do FAIN, através de Documento de Arrecadação Estadual (DAR), deveria ser obrigatoriamente depositados no Banco do Estado da Paraíba, sendo posteriormente transferidos para a conta do FAIN, mantida pelo mesmo Banco, conforme disposições normativas colacionadas *in verbis*:

Art. 6º Os recursos a que se refere o art. 5º deste Decreto serão, obrigatoriamente, depositados no Banco do Estado da Paraíba, que será o Agente Financeiro do FAIN. (Decreto nº 17.252/94)

Art. 6º Os recursos a que se refere o art. 5º deste Decreto serão, obrigatoriamente, depositados no Banco do Estado da Paraíba, que será o Agente Financeiro do FAIN.

§ 1º Os valores decorrentes dos recolhimentos de que trata o inciso I, do art. 5º, serão pagos pelas empresas beneficiárias, incluídos no total do ICMS devido e creditados na Conta Única, devendo ser

transferidos, ato contínuo, para a conta do FAIN, mantida no mesmo Banco.

§ 2º Para cumprimento do disposto no parágrafo anterior, a parcela destinada ao Fundo constará em destaque no Documento de Arrecadação Estadual - DAR.

§ 3º Os recursos previstos nos incisos II a VI, do art. 5º, caso não haja disposição contratual ou convencional em contrário, serão, igualmente, depositados na aludida conta especial. (Lei nº 6.000/94)

No caso vertente, antes das alterações do Decreto nº 17.252/94, os 75% do ICMS recolhido pelas empresas na conta única do Estado para ser destinado, a posteriori, a conta do FAIN, eram revertidos em forma de empréstimos para as empresas beneficiárias, conforme disposição contida à época nos arts. 14 e 15 do Decreto nº 17.252/94, transcrito abaixo:

Art. 14. Os contratos de financiamentos com recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), ajustados entre a empresa beneficiária e o Agente Financeiro, serão celebrados com interveniência da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba (CINEP), no prazo de até 90 (noventa) dias a contar da publicação do Decreto ratificador da aprovação do projeto pelo Conselho Deliberativo do FAIN, podendo a empresa beneficiária realizar o primeiro recolhimento das parcelas, pertinente ao Fundo, no mês subsequente ao da assinatura do contrato.

Art. 15. Os empréstimos serão liberados no prazo de até 30 (trinta) dias, a contar da data do efetivo recolhimento, em parcelas mensais e sucessivas, que não poderão exceder a 180 (cento e oitenta) meses,

tendo como base os próprios depósitos realizados em favor do FAIN, garantidos por aval dos representantes legais da empresa ou de seus sócios majoritários ou de outras empresas com patrimônio líquido compatível com o montante das responsabilidades assumidas.

Todavia, dispunha o § 4º do art. 6º do referido decreto à época, que a empresa beneficiária do FAIN em atraso no recolhimento do ICMS e com débitos junto aos órgãos estaduais e municipais, não gozaria o direito de efetuar o depósito no Fundo, revertendo ao Tesouro do Estado e ao Município as parcelas do incentivo relativas ao ICMS recolhido fora do prazo, diante do que se observa na transcrição verbis:

Art. 6º.....

§ 4º A empresa beneficiária do FAIN, em atraso no recolhimento do ICMS e com débitos junto aos órgãos estaduais e municipais onde a empresa está localizada, não gozará do direito de efetuar o depósito no Fundo, revertendo ao Tesouro do Estado e ao Município respectivo as parcelas do incentivo relativas ao ICMS recolhido fora do prazo. (grifo nosso)

Nesse diapasão, infere-se que a norma supra condicionava a perda do direito de efetuar o depósito no Fundo, consequentemente, a perda do benefício, no caso da empresa beneficiária do FAIN atrasar o recolhimento do ICMS e, concomitantemente, apresentar débito junto aos órgãos estaduais e municipais, ou seja, além de atrasar o recolhimento, teria também de estar com débitos junto aos órgãos estaduais e municipais simultaneamente.

Em razão disso, no exercício de 2010, o referido § 4º, na nossa singela concepção, foi desnecessariamente alterado pelo art. 1º do Decreto nº 31.584 de 01.09.2010, haja vista nesta época a sistemática do FAIN já ter sido modificada pela Resolução nº

20/2003, passando doravante, todos os benefícios do FAIN a serem regidos por regime especial, com a concessão de crédito presumido, em vez do depósito na conta do FAIN.

Assim, com a implementação do regime especial, a Lei nº 6.000/94 e o Decreto nº 17.252/94, que disciplinam o FAIN, passaram a ser inaplicáveis quanto a forma de fruição do benefício, tornando inócua e desnecessária a alteração realizada no §4º, cuja nova redação estipulou o prazo de 30 dias para o atraso no pagamento, além da alteração realizada com a troca da partícula de conjunção “e”, por “ou”, conforme se verifica abaixo:

§ 4º A empresa beneficiária do FAIN, com atraso no recolhimento do ICMS devido, por período superior a 30 (trinta) dias ou com débito junto aos órgãos estaduais ou municipais onde esteja localizada, não gozará do direito de usufruir o incentivo, revertendo ao Tesouro do Estado as parcelas do benefício relativo ao ICMS recolhido fora do prazo, observado o disposto no § 7º, desde artigo. (grifo nosso)

§ 7º Ocorrendo atraso no recolhimento do ICMS devido, no período de até 30 (trinta) dias, o benefício será reduzido de 1/30 (um trinta avos) por cada dia de atraso, sem prejuízo dos encargos previstos na legislação tributária.

Sendo alterado novamente o § 4º pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 38.069/18 - DOE de 08.02.18, cujo novo texto passou a dispor o seguinte:

Parágrafo 4º - Para os efeitos do parágrafo 1º deste artigo, considera-se empresa beneficiária aquela cujos projetos foram aprovados pelo Conselho Deliberativo do FAIN.

No caso vertente, como já mencionado, diante da edição da RESOLUÇÃO nº 20/2003, houve a mudança da sistemática no recolhimento dos recursos do FAIN oriundos do ICMS, surgindo dessa resolução a ratificação da sistemática já existente na Lei nº 6.000/94 e no Decreto nº 17.252/94, quanto aos estímulos financeiros através de empréstimos tomados ao FAIN, ao tempo em que esta resolução também autorizou as empresas beneficiárias do FAIN a solicitarem à Secretaria de Finanças do Estado (atual Secretaria de Estado da Fazenda), a concessão de regime especial, como previsto no art. 788 do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto no. 18.930/97, de forma que a repercussão financeira fosse neutra em relação aos contratos vigentes, ou seja, que a mudança da forma de aplicação do benefício na nova sistemática não onerasse o beneficiário para mais ou menos financeiramente, em ralação a forma anterior.

Nesse diapasão, com o advento da Resolução nº 20/2003, a sistemática de recolhimento do FAIN passou a ser dividida à época em duas sistemáticas distintas, quais sejam:

II – Estabelecer que o valor do ICMS recolhido consoante o inciso I do artigo 5º do Regulamento do FAIN – Decreto no. 17.252/94 – seja efetivado na Conta Única do Estado da Paraíba, para transferência à Companhia de Desenvolvimento da Paraíba – CINEP, após as deduções constitucionais do imposto.

III – Autorizar às empresas beneficiárias do FAIN a solicitarem à Secretaria de Finanças do Estado a concessão de regime especial, como previsto no art. 788 do RICMS-PB aprovado pelo Decreto no. 18.930/97, de forma que a repercussão financeira seja neutra em relação aos contratos vigentes. (grifo nosso)

Sendo introduzida no Decreto nº 17.252/94, a possibilidade

de benefício através de crédito presumido decorrente de regime especial, apenas quando da nova redação dada ao art. 2º pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 38.069/18 - DOE de 08.02.18, que estabeleceu como benefício, além do estímulo financeiro, o crédito presumido, conforme se depreende da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 2º - Os estímulos financeiros ou o crédito presumido de ICMS, a que se refere o art. 1º deste Decreto poderão ser concedidos mediante o seguinte:

I - concessão de empréstimos com encargos subsidiados;

II - subscrição de ações e debêntures, conversíveis ou não em ações;

III - prestação de garantias, por meio do Agente Financeiro do FAIN;

IV - financiamento direto para investimentos fixos e capital de giro essencial;

V - concessão de crédito presumido de ICMS. (grifo nosso)

Sendo dada nova redação também ao “caput” do art. 15 pela alínea “d” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.619/20 - DOE de 07.10.2020, cujo texto transcrevemos abaixo:

Art. 15 - A fruição de crédito presumido de ICMS dependerá da celebração prévia de Termo de Acordo de Regime Especial, a ser firmado entre a Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB e a indústria interessada, que disporá sobre as condições de utilização e formas gerais de controle, para execução e acompanhamento, e será concedido mediante manifestação expressa do contribuinte,

por meio de requerimento dirigido ao Secretário de Estado da Fazenda.

Partindo dessa premissa, evidencia-se de chofre que até então, apenas a Resolução nº 20/2003 estabelecia duas sistemáticas distintas concernentes ao FAIN, uma já disciplinada na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, que se traduzia em estímulos financeiros, e a outra a ser disciplinada através de Regime Especial, onde o inciso V da Resolução nº 20/2003, só introduzida no Decreto nº 17.252/94 no ano de 2020, dispunha que a concessão do benefício do FAIN se regerá nos estritos termos do Regulamento do FAIN ou através da implementação do instrumento concessor de Regime Especial, nos termos e nos limites da legislação tributária, de forma que a repercussão financeira referente a uma ou outra sistemática, seja neutra em relação ao incentivo concedido pelo FAIN e ratificado pelo Governo do Estado, conforme pode ser comprovado na inteligência emergente do inciso V da Resolução nº 20/2003, transcrito *ipsis litteris* abaixo:

V - Definir que a concessão nova de estímulo fiscal e financeiro à implantação, a realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos se regerá nos estritos termos do Regulamento do FAIN, podendo à Secretaria das Finanças implementar o instrumento concessor de Regime Especial, nos termos e nos limites da legislação tributária, de forma que a repercussão financeira seja neutra em relação ao incentivo concedido pelo FAIN e ratificado pelo Governador do Estado. (grifo nosso)

Onde se perquire no inciso VI da referida resolução, a ratificação expressa acerca do estabelecimento de duas sistemáticas distintas a serem aplicadas ao FAIN, conforme se comprova abaixo:

VI – Autorizar a Secretaria Executiva do FAIN a adotar as medidas necessárias ao cumprimento desta Resolução, inclusive as providências de retorno da empresa beneficiária, a qualquer tempo da vigência de seu período de incentivo, ao regime jurídico previsto no art. 14 e seguintes do Regulamento do FAIN, em sendo medida manifesta do seu interesse ou por extinção do Regime Especial pela Secretaria de Finanças ou em função de superveniência factual e/ou legal. (grifo nosso)

Destarte, conforme exegese da norma supra, evidencia-se com nítida clareza que a respectiva resolução autorizou a Secretaria Executiva do FAIN a adotar medidas necessárias para providenciar o retorno da empresa beneficiária ao regime jurídico previsto à época no art. 14 e seguintes, do Regulamento do FAIN, o qual se refere ao recolhimento de 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS em uma conta única do Estado, confirmando assim a existência do regime jurídico disciplinado pela Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94 e o outro disciplinado através de regime especial.

Todavia, ressalte-se que a partir do Decreto nº 40.619/20 - DOE de 07.10.2020, também o Decreto nº 17.252/94, em seus arts. 2º e 15, também passou a contemplar o benefício do crédito presumido.

Assim, o Decreto mencionado passou a adotar também, doravante, duas formas de benefício: Estímulos financeiros e crédito presumido de ICMS, tendo os estímulos financeiros como fonte de recursos os elencados no art. 5º do Decreto nº 17.252/94, conforme se abebera abaixo:

Art. 5º - Constituirão recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN):

I - até 75% (setenta e cinco por cento) do ICMS recolhido após a aprovação do benefício, pela implantação de novos empreendimentos ou pela

modernização, ampliação, revitalização ou realocização dos empreendimentos já instalados;

II - dotações orçamentárias do Estado, na forma do inciso II do art. 4º da Lei nº 6.000, de 23 de dezembro de 1994;

Estabelecendo o art. 6º do mesmo decreto, que os recursos resultantes dos incisos I e II do art. 5º, deverão ser depositados em banco autorizado pelo Estado da Paraíba, conforme se perquire da norma transcrita abaixo:

Art. 6º - Os recursos a que se refere o art. 5º deste Decreto serão, obrigatoriamente, depositados no Banco autorizado pelo Estado da Paraíba, que será o Agente Financeiro do FAIN.

Onde mister se faz ressaltar, que os arts. 14 e 15 do Decreto nº 17.252/94, disciplinam as formas de empréstimos e do crédito presumido respectivamente, deixando evidente as duas possibilidades possíveis de fruição do benefício.

Sendo a Resolução nº 20 ratificada pelo Estado da Paraíba através do Decreto nº 24.194/03, conforme se comprova na leitura do dispositivo abaixo:

Art. 1- Fica ratificada a Resolução nº 020/2003, do Conselho Deliberativo do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, publicada em anexo, que aprova a mudança na sistemática de recolhimento dos recursos do FAIN, originários do ICMS.

2 DO REGIME ESPECIAL APLICADA AO FAIN

Com o advento da Resolução nº 20/2003, que alterou a sistemática de recolhimento do FAIN, diante da autorização para o Estado conceder Regime Especial, as empresas industriais passaram a optar pela sistemática de crédito presumido disciplinadas através dos Regimes Especiais concedidos, já que essa sistemática só foi introduzida no Decreto nº 17.252/94 a partir de 2018.

No caso vertente, é de bom alvitre lembrar, que com a opção do regime especial, toda a regra do FAIN para efeito de aplicação do benefício passou a se restringir as regras disciplinadas em cada regime, os quais resultam em sua grande maioria da edição de resoluções do FAIN específicas para cada empresa, não podendo se aplicar as empresas sujeitas ao regime especial, as regras disciplinadas na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94 (antes das alterações), exceto se o respectivo regime contemplar em seu bojo tais regras.

Em razão disso, o benefício deixou de ter por cerne o empréstimo resultante do recolhimento do ICMS pelas empresas beneficiadas pelo FAIN, passando o benefício a ter por base um “Crédito Presumido” do ICMS a ser aplicado sobre o saldo devedor apurado mensalmente, conforme disciplinamento contido no regime especial concedido.

Onde se perquire a concessão pelo Estado da Paraíba, até pouco tempo, de diversos tipos de Regimes Especiais, com sistemáticas de cálculos para utilização de crédito presumido diferenciadas, haja vista a existência de regimes especiais com diversas formas de cálculo quanto à apuração do saldo devedor para aplicação do percentual para obtenção do crédito presumido.

Dessa forma, observa-se que o cálculo para obtenção do crédito presumido varia de empresa para empresa, conforme disciplinamento emanado do respectivo regime, pois verificamos que determinados regimes consideram como forma de cálculo, para efeito de obtenção do valor do crédito presumido, o valor

total do saldo devedor, sem determinar qualquer restrição quanto aos valores que deveriam ser incluídos nos débitos e créditos para apuração do saldo devedor, a exemplo da exigência de operações com mercadorias incentivadas apenas, conforme se verifica no Regime Especial concedido a uma Empresa “X”, cuja CLÁUSULA PRIMEIRA assim dispõe:

CLÁUSULA PRIMEIRA – Após cada período de apuração do ICMS da Empresa “X”, terá direito à utilização de um crédito presumido correspondente a 57,75% (cinquenta e sete virgula setenta e cinco por cento) do total do saldo devedor do período correspondente. (grifo nosso)

No caso vertente, observa-se no regime especial da Empresa “X”, que não existe restrição quanto aos valores que deveriam constar do débito e crédito para efeito de apuração do saldo devedor, onde em tese, todos os débitos e créditos registrados na Conta Gráfica do ICMS poderiam fazer parte da apuração mensal, para efeito de obtenção do crédito presumido, independente de se originar de mercadorias de produção própria ou não.

Outrossim, dentre os regimes especiais concedidos, encontramos aqueles que contém alguma restrição quanto aos valores de débito e crédito que devem fazer parte da apuração do saldo devedor, para efeito de obtenção do crédito presumido do FAIN, como exemplo citamos o Regime Especial concedido a Empresa “Y”, conforme se observa abaixo:

CLÁUSULA PRIMEIRA – Após cada período de apuração do imposto, a Empresa “Y”, terá direito à utilização de um crédito presumido correspondente 95% (noventa e cinco por cento), nas operações de industrialização e comercialização, do total do saldo devedor do período correspondente. (grifo nosso)

Onde se observa da exegese do texto supra, que o total do saldo devedor do período deve ter por origem os débitos e créditos concernentes as operações de INDUSTRIALIZAÇÃO e COMERCIALIZAÇÃO, não havendo qualquer restrição que determinasse a aplicação do benefício apenas ao saldo devedor oriundo das mercadorias incentivadas (industrializadas).

Vislumbramos também a existência de regimes especiais que seguem a regra básica da Lei do FAIN, a qual dispõe sobre a aplicação do crédito presumido do ICMS apenas sobre o saldo devedor do ICMS apurado mensalmente, relativo às saídas decorrentes da produção industrial própria incentivada, conforme pode ser comprovado no regime especial concedido a Empresa “Z”, cuja Cláusula Primeira assim dispõe:

CLÁUSULA PRIMEIRA – Após cada período de apuração do imposto, a Empresa “Z”, terá direito a utilização de crédito presumido de 54% (cinquenta e quatro por cento) do saldo devedor do ICMS apurado mensalmente, relativo as saídas decorrentes da produção industrial própria incentivada, conforme especificado na Resolução do FAIN n° 018/2010, ratificada pelo Decreto n° 31.397/10. (g.n)

Destarte, observa-se nos casos citados acima a incongruência existente entre os diversos Regimes Especiais concedidos, quanto à forma de apuração do saldo devedor do ICMS, havendo a restrição em alguns quanto aos débitos e créditos que deveriam fazer parte da apuração para obtenção do crédito presumido e em outros não.

Nessa linha de raciocínio, vislumbramos que apesar do FAIN ter como premissa basilar a aplicação do benefício a produtos de produção própria (incentivada), vislumbramos que existiam diversos regimes especiais concedidos que autorizavam o benefício do crédito presumido, sem levar em conta apenas os produtos incentivados de fabricação própria.

Inclusive, tinham empresas se utilizando do benefício do crédito presumido do FAIN sem sequer ter regime especial deferido, tendo apenas a resolução aprovada pelo Conselho Deliberativo do FAIN.

Em razão disso, com o advento da Lei 10.608/2015, todas as empresas que, antes da publicação desta Lei, já eram detentoras de benefício concedido através de Resolução do Conselho Deliberativo do FAIN, ratificada por Decreto, tiveram de requerer o Regime Especial de Tributação a que se refere o art. 1º no prazo de até 120 (cento e vinte) dias, a contar da publicação da Lei mencionada.

Onde nesses novos regimes especiais concedidos, foram colocadas cláusulas que corrigiram algumas das omissões anteriormente citadas, a exemplo da exigência para o cálculo do crédito presumido a ser utilizado, ter por base o saldo devedor do ICMS apurado relativamente a produção própria incentivada, bem como, que para a apuração do saldo devedor relativo as operações com os produtos beneficiados, a empresa deverá se apropriar como crédito apenas o relativo ao processo industrial próprios de produtos beneficiados.

Porém, os regimes especiais continuam com suas particularidades, mormente quanto aos percentuais de crédito presumido concedido, que variam de empresa para empresa, além da obrigação para que o imposto resultante da aplicação do respectivo regime especial seja recolhido utilizando os códigos das Recitas 1205 (ICMS-FAIN) e 1210 (ICMS-MUNICÍPIOS FAIN).

Assim, como o benefício concedido a empresa está sob a égide de um regime especial, torna-se defeso à fiscalização considerar regras estabelecidas na Lei do FAIN, em detrimento das regras disciplinadas no respectivo regime, sob pena de ferir a segurança jurídica, haja vista o regime especial está amparado nas normas do RICMS/PB e na Lei nº 6.379/96.

3 LEI DO FAIN x REGIME ESPECIAL

Observa-se hodiernamente, que com o advento da Resolução nº 20/03 e as alterações introduzidas no Decreto nº 17.252/94, a regra para o benefício do FAIN aplicada pelo Estado da Paraíba, passou a ter por cerne única e exclusivamente a concessão de regime especial, haja vista não haver mais na prática o adoção do benefício como estímulo financeiro, o qual era concedido com os recursos advindos em regra de 75% do ICMS a ser recolhido, cujos valores eram posteriormente revertidos em forma de empréstimos ao beneficiado.

Portanto, na prática, não existe mais a concessão do benefício com base nas diretrizes da Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, que ocorria através do recolhimento de 75% do ICMS em conta única do Estado, para posteriormente ser repassado à conta do FAIN, revertendo os recursos depositados em forma de empréstimos para os beneficiários do FAIN.

Partindo dessa premissa, infere-se que o benefício do FAIN passou a ter suas regras regidas através do regime especial concedido, deixando as empresas sujeitas ao respectivo regime, quanto a fruição do benefício.

Perfilhando esse entendimento, vislumbra-se o grande equívoco que era cometido quando da realização da glosa do crédito presumido utilizado pelo contribuinte em razão do FAIN, em decorrência do atraso no recolhimento, com base nas disposições normativas contidas nos §4º e §7º do art. 6º do Decreto nº 17.252/94, colacionados abaixo:

Art. 6º.....

§ 4º A empresa beneficiária do FAIN, com atraso no recolhimento do ICMS devido, por período superior a 30 (trinta) dias ou com débito junto aos órgãos estaduais ou municipais onde esteja localizada, não gozará do direito de usufruir o incentivo, revertendo

ao Tesouro do Estado as parcelas do benefício relativo ao ICMS recolhido fora do prazo, observado o disposto no § 7º, desde artigo.

§ 7º Ocorrendo atraso no recolhimento do ICMS devido, no período de até 30 (trinta) dias, o benefício será reduzido de 1/30 (um trinta avos) por cada dia de atraso, sem prejuízo dos encargos previstos na legislação tributária.

Pois com a devida venia, vale lembrar que estas normas estavam disciplinadas na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, as quais não podiam ser aplicadas em empresas submetidas a regime especial, onde se infere que o atraso no recolhimento com base no §4º do art. 6º do Decreto nº 17.252/94 à época, trazia repercussão quando o benefício tinha por cerne o depósito na conta única do Estado, cujo recurso depositado seria revertido como empréstimos aos beneficiários do FAIN, fato este não vislumbrado no regime especial, que tem como benefício o crédito presumido.

Porém, nada impedia que constasse do disciplinamento previsto no regime especial tais exigências, apesar de entendermos que o atraso no pagamento na vigência da regra atual, não traz, em tese, repercussão nos recursos do FAIN, simplesmente por não se tratar mais o benefício de um depósito que seria revertido em forma de empréstimo, e sim, de crédito presumido, o qual será utilizado na apuração mensal, visto o ICMS residual a ser recolhido após a aplicação do benefício, não ter qualquer relação com o FAIN, tratando-se de ICMS normal (Receita 1101- ICMS NORMAL).

Portanto, incoerente se tornava a aplicação de regras estabelecidas para um benefício a ser concedido em forma de empréstimos, com recursos do ICMS recolhido pelo próprio beneficiário, quando o novo benefício tinha por escopo a concessão pelo Estado da Paraíba de crédito presumido, através de regime especial.

Outrossim, vislumbramos outro equívoco cometido, quando se considerava para realização do cálculo para obtenção do crédito presumido a disposição contida na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, de que o benefício do FAIN se aplica apenas as mercadorias incentivadas (produção própria).

Pois nesse caso, deveria o auditor se ater ao que disciplina o regime especial concedido à empresa fiscalizada, para fins de autuação, haja vista, diante da omissão do regime especial, não poder aplicar as normas disciplinadas na lei e decreto mencionados, por se tratar de regras específicas para concessão de benefício na forma de depósito, cujos recursos retornam através de empréstimos.

Em razão dessas considerações, na nossa singela concepção, para efeito de fruição do benefício, não poderá ser aplicada em um contribuinte beneficiário do FAIN, as normas estabelecidas na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, quando a empresa estiver sob a égide de um regime especial, o qual é autorizado pelo inciso III da Resolução nº 20/03, cuja previsão legal encontra-se disposta na inteligência emergente do art. 788 do RICMS/PB, que assim dispõe:

Art. 788. O Secretário de Estado da Receita poderá conceder, a requerimento da parte interessada, regime especial de tributação, bem como de concessão de inscrição, emissão, escrituração, dispensa de documentos e livros fiscais, apuração e recolhimento do imposto, transporte fracionado de mercadorias, outras obrigações acessórias, bem como os mecanismos e medidas de proteção à economia do Estado, inclusive as que visem ao apoio a novos empreendimentos, mediante a instituição de tratamentos fiscais diferenciados, considerando as peculiaridades e circunstâncias das operações, de modo a justificar a adoção da medida.

Haja vista a concessão de um regime especial pelo Estado, reportar-se a instituição de tratamento fiscal diferenciado, ou seja, as regras estabelecidas num regime fogem as regras gerais, por se tratar de um acordo entre as partes.

Nessa senda, chega-se à ilação do equívoco cometido quando da realização de procedimentos fiscais em empresas beneficiadas pelo FAIN, com base na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, cujo disciplinamento autorizado para a empresa resulta de Regime Especial.

Visto entendermos ser cabível e prudente a aferição das operações efetuadas pela empresa beneficiária com fulcro no disciplinamento contido no regime especial concedido, sendo inadmissível juridicamente, a aplicação de exigências normativas contidas na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, quando a empresa está sob a égide de um regime especial, exceto se esse regime contiver normas que confrontem com o que dispõe as normas hierarquicamente superiores.

Assim sendo, para que se cumpra a premissa basilar contida na Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, aplicada as empresas beneficiadas pelo FAIN, deve o Estado da Paraíba conceder regimes especiais que contemplem tais regras, a exemplo do atraso no pagamento ou da realização do cálculo para obtenção do crédito presumido apenas com mercadorias de fabricação própria, pois só assim, uniformizará os procedimentos aplicados aos beneficiários do FAIN, e conseqüentemente, os procedimentos de fiscalização e autuação.

4 OS QUESTIONAMENTOS ATUAIS ACERCA DO CÁLCULO E DA FORMA DO RECOLHIMENTO DO FAIN

Vislumbra-se na prática diária dois posicionamentos suscitados quanto ao questionamento acerca da realização do cálculo do FAIN e do ICMS resultante.

Neste contexto, urge ressaltarmos a priori o entendimento da Secretaria da Fazenda da Paraíba (SEFAZ/PB) acerca da forma de recolhimento e cálculo do crédito presumido do FAIN, entendimento este contido nos próprios regimes especiais concedidos, e largamente seguido pelas empresas beneficiárias, conforme pode ser comprovado no fragmento de um Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação abaixo colacionado:

CLÁUSULA PRIMEIRA – A cada período de apuração do imposto, a Empresa, em substituição à sistemática de recolhimento de recursos ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial – FAIN, fará jus à utilização de crédito presumido de 54% (cinquenta e quatro por cento) a ser calculado sobre o saldo devedor do ICMS apurado relativamente à produção industrial própria incentivada, conforme estabelecido na Resolução do FAIN nº 055/2007, ratificada pelo Dec. 28.438 de 05 de agosto de 2007.

§1º - O montante da produção mensal própria será verificado através das notas fiscais de saídas de produtos beneficiados, emitidas no período, deduzidas as respectivas entradas por devolução, e corroborado pelos registros lançados no Livro de Controle da Produção e do Estoque.

§2º - Para apuração dos saldo devedor relativo às operações com produtos beneficiados a empresa deverá apropriar como créditos apenas os relativos ao processo industrial próprio de produtos beneficiados

§5º - O imposto resultante da aplicação do presente regime especial deverá ser recolhido no prazo estabelecido no RICMS/PB, utilizando-se os Códigos de Receitas 1205 e 1210. (grifo nosso)

§6º - A outorgada deverá informar no Bloco “e” –

Apuração do ICMS/IPI, Registro – E111 (ajustes de lançamento) da Tabela 5.1.1 da EFD (Escrituração Fiscal Digital), Código PB020005, o valor do crédito presumido apurado para o período, com a seguinte descrição: FAIN – Valor do crédito presumido para ajuste de apuração do ICMS para a PB.

§7º - A empresa deverá também informar, a cada período de apuração, a memória de cálculo do Crédito Presumido tratado neste Regime Especial, no Registro E115, da Tabela 5.2 da EFD (Escrituração Fiscal Digital), Códigos:

PB320001 – Créditos apropriados para apuração incentivada – FAIN

PB320002 – Débitos de operações incentivadas – FAIN

PB320003 – Saldo devedor – FAIN

PB320004 – Saldo Credor – FAIN

PB320005 – Percentual utilizado para cálculo do crédito presumido – FAIN

PB320006 – Valor do crédito presumido – FAIN

PB 320007 – Diferença a Recolher FAIN – Código 1205

PR320008 – Diferença a Recolher FAIN – Código 1210

Conforme se infere no texto transcrito acima, a SEFAZ-PB através do regime especial, impõe regras procedimentais as empresas sobre a forma de apuração do crédito presumido do FAIN, regras estas as quais entendemos serem equivocadas, mormente quanto

ao que disciplina §5º em epígrafe, o qual determina que havendo imposto resultante da aplicação do respectivo regime especial, após a apuração mensal realizada com as mercadorias incentivadas, deverá a empresa efetuar o seu recolhimento através Códigos de Receitas 1205 (ICMS – FAIN) e 1210 (ICMS – MUNICÍPIO FAIN).

Infere-se que os regimes especiais concedidos, tem por cerne a orientação para a realização do cálculo do crédito presumido FAIN, onde se perquire da dicção dos §§ 1º, 2º, 6º e 7º da Cláusula Primeira do TARE transcrito, a determinação explícita para que o contribuinte realize a apuração do ICMS das mercadorias incentivadas, onde deverá apropriar como créditos apenas os relativos ao processo industrial próprio de produtos beneficiados (§1º da Cláusula primeira), e quanto aos débitos, deverá considerar o montante da produção mensal própria através das notas fiscais de saídas de produtos beneficiados (§2º da Cláusula primeira).

Pois bem, inferimos serem pertinentes estas duas determinações, haja vista, para efeito de obtenção do percentual do crédito presumido, a necessidade de se fazer a apuração do ICMS para obtenção do saldo devedor, tomando por base apenas as operações incentivadas.

Porém, todo o questionamento por nós suscitado tem início no disciplinamento contido no § 5º da Cláusula primeira, que assim dispõe:

§5º - O imposto resultante da aplicação do presente regime especial deverá ser recolhido no prazo estabelecido no RICMS/PB, utilizando-se os Códigos de Receitas 1205 e 1210.

Nesse diapasão, diante da exegese do texto supra, perquire-se caber ao contribuinte detentor do regime especial do FAIN, para efeito de aproveitamento de crédito presumido, realizar uma memória de cálculo para apuração do ICMS devido com base nos créditos pelas entradas e nos débitos pelas saídas, referentes apenas

aos produtos incentivados, onde o saldo devedor resultante dessa apuração deverá ser recolhido com os Códigos de Receitas 1205 (ICMS – FAIN) e 1210 (ICMS – MUNICÍPIO FAIN).

Assim, vislumbra-se que o entendimento da SEFAZ/PB tem por cerne a determinação para realização de uma apuração específica para as operações não incentivadas, e outra para o FAIN, para obtenção do saldo devedor, o qual servirá de base de cálculo para obtenção do valor do crédito presumido a ser utilizado, que deverá ser abatido do valor do saldo devedor apresentado, cujo resultado de ICMS a recolher, deverá ser recolhido com os códigos de receitas informados acima, não havendo nessa orientação a apuração mensal e consolidada em Conta Gráfica única (arts. 54 e 55 do RICMS/PB).

No caso vertente, entendemos ser este procedimento equivocado, pois a memória de cálculo a ser realizada com as mercadorias incentivadas, para apuração do saldo devedor que servirá de base de cálculo para obtenção do valor do crédito presumido a ser utilizado no mês pela empresa, como forma de benefício do FAIN, não pode resultar em ICMS FAIN, muito menos, poderia a SEFAZ exigir o recolhimento do ICMS referente ao saldo devedor apurado nessa memória de cálculo, já que esta apuração específica do FAIN, deve ter por escopo apenas a apuração do saldo devedor para a obtenção do valor do crédito presumido a ser utilizado pela empresa, quando de sua apuração em Conta Gráfica consolidada e única.

Nesse diapasão, quando a empresa operacionaliza também com mercadorias não incentivadas, resta evidente que a apuração com mercadorias incentivadas serve apenas para obtenção do valor do crédito presumido a ser utilizado na apuração com base em uma Conta Gráfica única, pois urge lembrarmos que a legislação do ICMS só prevê uma única apuração do imposto no mês, resultante de uma única Conta Gráfica do ICMS consolidada, que deve englobar todas as operações da empresa (arts. 54 e 55 do RICMS/PB), além da previsão regulamentar contida no art. 106, inciso II, alínea “b” do

RICMS/PB, quanto a um único prazo para o recolhimento do ICMS devido pelos estabelecimentos produtores, conforme se abebera das normas infracitadas:

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

Art. 55. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

b) estabelecimentos produtores;

Nessa senda, urge ressaltarmos não haver previsão disciplinada no RICMS/PB que atribua ao contribuinte a obrigação de recolher o valor resultante de um saldo devedor encontrado através da realização de uma Conta Gráfica paralela das operações beneficiadas pelo FAIN, quando a empresa pratica outras operações sem o benefício, estando sujeita a apuração consolidada.

Haja vista haver nos arts. 54 e 55 do RICMS/PB, o disciplinamento para apuração do ICMS de forma consolidada em uma única Conta Gráfica, mesmo porque, resta evidente a clara possibilidade de a apuração consolidada poder resultar em saldo credor, o que por si só já demonstra com efetiva clareza o quanto ilegal se torna a exigência peremptória do ICMS por parte da SEFAZ-PB, quando assim assevera: “O imposto resultante da aplicação do presente regime especial deverá ser recolhido no prazo estabelecido no RICMS/PB, utilizando-se os Códigos de Receitas 1205 e 1210”.

Nesse diapasão, é de bom alvitre ressaltarmos que o imposto resultante da aplicação do regime especial a ser recolhido, deve ter por escopo o valor resultante da apuração através de uma Conta Gráfica consolidada e única, reportando-se o ICMS a ser recolhido com base na Receita 1101 – ICMS NORMAL.

Visto não se ter que se falar na obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-FAIN em separado (código de receita própria do FAIN), como determina o regime especial, pois o benefício resultante do FAIN não tem mais como base o estímulo financeiro, a exemplo dos 75% do ICMS recolhido ao fundo, e sim, o crédito presumido, dando o regime especial o direito da empresa de abater do ICMS total a ser recolhido, seja ele integral ou apenas relativo às mercadorias incentivadas, conforme previsão disciplinada no regime especial concedido, o valor do crédito presumido encontrado.

Devendo ser ressaltado, que o benefício do FAIN deixou de ser o valor do ICMS recolhido, passando a ser o crédito presumido, assim, entendemos que o contribuinte deve apurar o valor do crédito presumido em memória de cálculo específica similar a uma apuração em Conta Gráfica em separado contendo apenas mercadorias incentivadas, conforme previsão contida no regime especial, onde após encontrar esse valor, deve realizar a apuração total do ICMS a ser recolhido pela empresa no mês em Conta Gráfica única com as operações incentivadas e não incentivadas consolidadas, contendo todos os créditos e débitos da empresa referente ao mês de apuração, lançando em “Outros créditos” o valor do crédito presumido autorizado, fazendo a seguinte referência: “Crédito presumido conforme Regime Especial Parecer GET nº 0000”, conforme demonstrado abaixo:

1º PASSO:

Quadro 1 - Mercadorias incentivadas para apuração do valor do crédito presumido FAIN:

	Incentivadas FAIN
Débito - Saídas	1.642.183,47
Estorno Credito (Devoluções)	6.232,01
Outros Débitos	0,00
Débito Total	1.648.415,48
Crédito - Entradas	461.765,96
Crédito Ativo	0,00
Estorno Débitos	0,00
Saldo Credor do Período Anterior	0,00
Outros Créditos de ICMS	0,00
Crédito Total	461.765,96
Saldo Devedor	1.186.649,52
Crédito para o Período Seguinte	0,00
Crédito Presumido	881.087,27

Fonte: Exemplo extraído de uma empresa fiscalizada.

Diante da apuração acima, urge ressaltarmos que a determinação hodierna da SEFAZ-PB, impõe a obrigação do contribuinte beneficiário do FAIN de apurar o ICMS a recolher, deduzindo de pronto o crédito presumido do saldo devedor apresentado ($R\$ 1.186.649,52 - R\$ 881.087,27 = R\$ 305.562,25$), cujo resultado deve ser recolhido com base nas Receita 1202 (ICMS FAIN) e Receita 1210 (ICMS MUNICÍPIO FAIN), conforme demonstrado abaixo, sem realizar a apuração em Conta Gráfica única com as operações consolidadas da empresa.

ICMS FAIN 1205 (75%) 229.171,69 - PB320007

ICMS FAIN 1210 (25%) 76.390,56 - PB320008

2º PASSO:

Quadro 2 - Débitos e Créditos mercadorias incentivadas e não incentivadas.

	Não Incentivada	Incentivada
Débito - Saída	38.582,54	1.642.183,47
Estorno Credito (Devoluções)		6.232,01
Outros Débitos		0,00
ICMS Difal PB 60%	84,39	
Débito Total	38.666,93	1.648.415,48
Crédito - Entradas	3.042,40	461.765,96
Crédito Ativo		0,00
Estorno Débitos	421,80	0,00
Saldo Credor do Período Anterior		0,00
Outros Créditos de ICMS		0,00
Crédito Total	3.464,20	461.765,96
Saldo Devedor	35.202,73	1.186.649,52
Crédito para o período seguinte		
Crédito Presumido		881.087,27

Como se constata acima, existem duas operações realizadas pela empresa, a com mercadorias incentivadas e não incentivadas, entendendo a SEFAZ/PB, que o contribuinte, de posse da apuração com mercadorias incentivadas apenas, deve apurar o ICMS e recolher imediatamente o valor do saldo devedor com base nas Receitas 1205 e 1210.

Quando na realidade, de posse do valor do crédito presumido, deveria o contribuinte realizar a apuração mensal consolidada da Conta Gráfica do ICMS, onde no caso de saldo devedor, é que caberia o recolhimento do ICMS devido, conforme demonstrado abaixo:

3º PASSO:

Quadro 3 - Apuração Consolidada para obtenção do valor do ICMS a recolher no mês após o crédito presumido:

APURAÇÃO CONSOLIDADA	
Débito - Saídas	1.680.766,01
Estorno Credito (Devoluções)	6.232,01
Outros Débitos	
ICMS Difal Paraíba 60%	84,39
Débito Total	1.687.082,41
Crédito - Entradas	464.808,36
Crédito Ativo	
Estorno Débitos	421,80
Saldo Credor do Período Anterior	
Crédito Presumido FAIN (74,25%)	881.087,27
Outros Créditos de ICMS	
Crédito Total	1.346.317,43
Saldo Devedor (Receita 1101-ICMS NORMAL)	340.764,98
Crédito para o Período Seguinte	

Nessa sistemática, fica evidente que o valor do ICMS a recolher no mês deve advir da apuração realizada em Conta Gráfica única, com o confronto de todos os débitos e créditos consolidados, tratando-se o valor a recolher de ICMS normal (Receita 1101).

Portanto, a exigência atual para que o contribuinte recolha o valor do ICMS resultante das mercadorias incentivadas, apurada em Conta Gráfica em separado, como consta no regime especial, sem realizar a apuração em Conta Gráfica consolidada e única, está equivocada e sem qualquer lastro legal, visto que, todo o ICMS a ser recolhido pela empresa beneficiária, após a dedução do crédito presumido, reporta-se ao ICMS Normal (Receita 1101), não tendo que se falar em ICMS FAIN, já que o benefício concedido não

resulta de estímulo financeiro através de depósito, e sim, de crédito presumido.

Destarte, vislumbra-se que a contumácia em se manter a exigência para que o contribuinte beneficiário recolha de imediato, em receita própria do FAIN, o ICMS residual apurado em Conta Gráfica realizada apenas para obtenção do valor do crédito presumido, é deletéria ao erário, pois nesse caso, além do benefício do crédito presumido já concedido pelo Estado, está sendo exigido que o valor residual do ICMS, após a aplicação do crédito presumido, seja recolhido em receita própria do FAIN, quando se sabe que esse valor é ICMS NORMAL, visto o benefício do FAIN ser o crédito presumido.

Bem como, vale ressaltar, essa exigência também é deletéria ao contribuinte, haja a determinação da SEFAZ para que o contribuinte efetue o recolhimento do saldo devedor apurado em Conta Gráfica em separado, mesmo a empresa apresentando saldo credor na apuração realizada em Conta Gráfica consolidada, contendo todas as operações da empresa.

Nesse diapasão, evidencia-se que o ICMS recolhido pelas empresas com benefício do FAIN através de Regime Especial é ICMS NORMAL, não tendo qualquer relação com o FAIN, assim, a exigência para que o ICMS seja recolhido com os códigos de Receitas 1205 e 1210 é infundada e sem qualquer base legal, haja vista não existir na norma vigente do benefício do FAIN qualquer valor de ICMS recolhido que possa ser denominado de ICMS FAIN, simplesmente, porque o benefício atualmente concedido as empresas é de crédito presumido, e não mais na forma de depósito, este sim, poderia ser denominado de ICMS FAIN.

Assim, é evidente o equívoco cometido ao se determinar que o saldo devedor resultante da memória de cálculo, para obtenção do valor do crédito presumido realizado com mercadorias incentivada apenas, seja recolhido de imediato com base nas receitas 1205 e

1210, sem levar em conta a apuração mensal consolidada com as operações com mercadorias incentivadas e não incentivadas.

Neste caso, ocorrerá uma atipicidade intrigante, pois se a empresa ao realizar sua apuração com as operações consolidadas (operações incentivadas e não incentivadas), conforme determina o RICMS/PB, apresentar em sua apuração um saldo credor, como ficaria o valor de ICMS exigido pelo fisco e já recolhido com base nas Receitas 1205 e 1210, referente ao saldo devedor de uma apuração realizada apenas com as mercadorias incentivadas exclusivamente para obtenção do valor do crédito presumido.

Esse fato tem o condão de demonstrar a irregularidade cometida, quando da exigência do recolhimento imediato do saldo devedor da apuração realizada única e exclusivamente para obtenção do valor do crédito presumido, haja vista o procedimento correto ter por escopo o recolhimento do ICMS resultante da apuração consolidada.

In fine, após as considerações tecidas, chega-se à ilação do equívoco cometido ao se aplicar as empresas beneficiadas do FAIN e submetidas as regras de um Regime Especial, para efeito de fruição do benefício, as disposições contidas Lei nº 6.000/94 e Decreto nº 17.252/94, a exemplo da glosa do crédito presumido em razão do atraso no pagamento ou da restrição para o cálculo do crédito presumido com base apenas nos débitos e créditos das mercadorias de fabricação própria.

Pois tais disposições para serem aplicadas pela fiscalização, necessariamente devem estar disciplinadas no regime especial concedido.

Outrossim, também se vislumbra está equivocada a determinação da SEFAZ/PB para que ocorra o recolhimento imediato do ICMS referente ao saldo devedor resultante da memória de cálculo realizada para apuração do valor do crédito presumido apenas com mercadorias incentivadas.

Haja vista comungarmos com o entendimento de que o contribuinte deve obter em memória de cálculo realizada apenas com mercadorias incentivadas, o valor do crédito presumido, conforme previsão contida no regime especial concedido, onde após encontrar esse valor, deve realizar a apuração total do ICMS a ser recolhido pela empresa no mês em Conta Gráfica consolidada, contendo todos os créditos e débitos da empresa referente ao mês de apuração, lançando em “Outros créditos” o valor do crédito presumido autorizado, fazendo a seguinte referência: “Crédito presumido conforme Regime Especial Parecer GET nº 0000”. Devendo recolher o ICMS normal (Receia 1101) no prazo estipulado no RICMS/PB, caso o saldo seja devedor.

Pois conforme já foi por nós explicitado, não existe mais na sistemática atual, a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-FAIN, sendo equivocado a determinação para utilização das (Receita 1205 e 1210), tendo em vista o benefício ter passado a ser com base na concessão de crédito presumido, portanto, não existe amparo legal na exigência para que o contribuinte recolha o ICMS de imediato, quando da apuração realizada em Conta Gráfica paralela para a obtenção do crédito presumido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nestes termos, chega-se a clara ilação, para efeito de fruição do benefício, que devem os regimes especiais concedidos serem uniformes e explicitarem em seu bojo as regras que forem pertinentes as premissas básicas do FAIN, para que ocorra a uniformização do benefício, além dos procedimentos fiscais e autuações.

Bem como, evidencia-se que sendo o benefício do FAIN pautado na utilização do crédito presumido, distorcida se torna a determinação para utilização das Receita 1205 – ICMS FAIN ESTADUAL e Receita 1210 – ICMS FAIN MUNICIPAL, haja vista o ICMS a ser recolhido mensalmente se reportar ao ICMS NORMAL (Receita 1101), não havendo nas normas do ICMS/PB,

em razão da empresa operar com mercadorias incentivadas e não incentivadas, qualquer amparo legal que desse guarida a exigência do recolhimento do ICMS resultante apenas da apuração com base nas operações incentivadas, visto a obrigatoriedade da apuração consolidada, conforme se vislumbra na inteligência emergente dos arts. 54 e 55 do RICMS/PB.

Assim, diante das considerações trazidas à baila, dessume-se o equívoco contido na exigência quanto ao recolhimento do ICMS com base nas Receitas 1205 e 1210, haja vista não estarem sendo observadas as regras disciplinadas no RICMS/PB, onde se vislumbra também a necessidade de uniformização dos regimes especiais, a fim de que todo o procedimento de fiscalização, autuação e concessão de regime especial seja uniformizado.

FUNCEP - A FRAGILIDADE DA COBRANÇA DO ADICIONAL QUANDO DA OCORRÊNCIA DE OPERAÇÕES ISENTAS OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

Ab initio, teceremos considerações acerca do **Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba – FUNCEP/PB**, o qual resulta da criação de adicional do ICMS para destinação a um Fundo com o fim de erradicação da pobreza, sendo previsto pela **Emenda Constitucional nº 31**, combinada com a **EC 42/03**, que deram aos **arts. 82 e 83** do ADCT a seguinte redação:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

...

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Assim, a Constituição Federal reservou aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de criar um adicional na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, para fins de destinação do respectivo recurso ao Fundo de Combate à Pobreza.

Com base nessa premissa, em conformidade com o disposto no **art. 82** do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal, o Estado da Paraíba instituiu o **Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba – FUNCEP/PB**, nos termos da **Lei Estadual nº 7.611/2004** e posterior regulamentação pelo **Decreto nº 25.618/2004**, conforme se abebera na transcrição *ipsis litteris* abaixo:

LEI Nº 7.611, DE 30 DE JUNHO DE 2004

Art. 1º Fica instituído o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba – FUNCEP/PB, com o objetivo de viabilizar, a todos os paraibanos, acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados, exclusivamente, em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida, conforme disposto no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal.

DECRETO Nº 25.618, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2004.

Art. 1º Fica regulamentado, nos termos deste Decreto, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no Estado da Paraíba – FUNCEP/PB, com o objetivo de viabilizar, a todos os paraibanos, acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados, exclusivamente, em ações suplementares de nutrição, habitação, educação,

saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida.

Onde se evidencia que a **Lei Estadual nº 7.611/2004**, regulamentada pelo **Decreto nº 25.618/2004**, dispõe em seu **art. 2º** que a receita do FUNCEP é constituída da “**PARCELA DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO**” correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, conforme se abebera abaixo:

Art. 2º Constituem as receitas do FUNCEP/PB:

I - a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre os produtos e serviços abaixo especificados

Destarte, em uma tradução simplista e totalmente literal, vislumbra-se com nívea clareza que a “**PARCELA DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO**” significa que do total do produto arrecadado na operação, uma parte se reporta ao ICMS e a outra ao FUNCEP.

Assim, determina a **Lei Estadual nº 7.611/2004** quais são os produtos que ficarão sujeitos ao adicional de 2% na alíquota do ICMS, conforme se vislumbra abaixo:

- a) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana-de-açúcar;*
- b) armas e munições;*
- c) embarcações esportivas;*
- d) fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria;*

- e) aparelhos ultraleves e asas-delta;
- f) gasolina;
- g) serviços de comunicação;
- h) energia elétrica para consumo residencial acima da faixa de 100 (cem) quilowatts/hora mensais;
- i) joias;
- j) isotônicos, bebidas gaseificadas não alcoólicas e refrigerantes;
- k) perfumes, extratos, águas de colônia e produtos de beleza ou de maquiagem;
- l) artigos e alimentos para animais domésticos, exceto medicamentos e vacinas;

Destarte, todas as operações realizadas com os produtos relacionados acima estarão sujeitas ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, cuja receita será direcionada para o FUNCEP.

- Da equivocada cobrança do FUNCEP quando da ocorrência de operações isentas ou com redução de base de cálculo.

Mister se faz ressaltar a discepção ocorrida quando as operações realizadas são amparadas pelo benefício da isenção e redução de base de cálculo, em razão do entendimento esposado em resposta à consulta formalizada mediante o **Processo nº 0721382012-5**, que deu causa ao **Parecer nº 2012.01.05.00245**, que explicitou que o acréscimo de 2% referente ao *Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza – FUNCEP* não estaria sujeito ao aproveitamento de benefícios fiscais relativos ao ICMS, cabendo a cobrança do FUNCEP sobre o valor total da operação, mesmo sendo a operação isenta ou com redução de base de cálculo do ICMS, conforme ementa e fragmento transcritos *in verbis*:

“CONSULTA FISCAL. Acréscimo Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza – FUNCEP. Não aproveitamento de benefícios fiscais relativos

ao ICMS. Natureza jurídica de imposto estadual.”

“Conclui-se, portanto, que nas operações de televisão por assinatura a redução da base de cálculo de 64,29% resulta em carga tributária efetiva de 10% (art. 33, XI, “b” – RICMS/PB), ou seja, relativamente ao ICMS aplica-se, diretamente, sobre o valor total da prestação, a alíquota (carga tributária efetiva) de 10%. Sobre esta carga tributária de 10% acrescentar-se-á o percentual de 2% correspondente ao FUNCEP/PB (art. 2º, I, Lei nº 7.611/04), perfazendo-se o total de 12% sobre o valor total da prestação, sendo que os 2% do FUNCEP/PB será recolhido em separado, com código de receita específico, conforme determina o seu Regulamento (art. 1º, III – Decreto nº 25.618/04).”

No caso vertente, diante da exegese do texto supra, com a *devida vênia*, evidencia-se um grave equívoco conceitual cometido no respectivo parecer, o qual distorceu o cálculo para aplicação do percentual de 2% relativo ao FUNCEP, pois é de bom alvitre distinguir o que seja “*alíquota*” e o que seja “*carga tributária*”, vejamos:

- **A carga tributária** é a quantidade de tributos que incidem em uma atividade qualquer; eles existem em praticamente todos os serviços e produtos que consumimos.
- **Alíquota** é o percentual ou valor fixo que será aplicado para o cálculo do valor de um tributo.

Partindo dessa premissa, infere-se que o **art. 2º** da Lei Estadual nº 7.611/2004 determina que **a receita do FUNCEP/PB é constituída da parcela do produto da arrecadação correspondente**

ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS.

Ora, é premissa basilar que o conceito de alíquota difere do conceito de carga tributária, a alíquota é utilizada no cálculo para obtenção do valor do imposto a recolher, é com base na alíquota que se obtém o produto da arrecadação do ICMS na operação tributada realizada, sendo as alíquotas aplicáveis elencadas na Lei do ICMS/PB em seu **art. 11**, que assim disciplina:

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

I - 18% (dezoito por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a contribuintes ou não do imposto;

III - 13% (treze por cento), nas operações de exportação de mercadorias e nas prestações de serviços de comunicação para o exterior;

IV - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas realizadas com os seguintes produtos:

*a) fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria;
(Revogada)*

b) aparelhos ultraleves e asas-delta;

c) embarcações esportivas;

d) automóveis importados do exterior;

e) armas e munições;

f) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana;

g) gasolina, álcool anidro e hidratado para qualquer fim.

V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

VI - 25% (vinte cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica para consumo mensal acima da faixa de 50 (cinquenta) quilowatts/hora.

VII - 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais que destinem bens e mercadorias importados do exterior a contribuintes ou não do imposto;

VIII - 23% (vinte e três por cento), nas operações internas realizadas com álcool anidro e hidratado para qualquer fim;

IX - 27% (vinte e sete por cento), nas operações internas realizadas com gasolina;

X - 35% (trinta e cinco por cento), nas operações internas realizadas com fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria.

Neste escopo, perquire-se que a lei do FUNCEP determina para obtenção da receita a aplicação do **adicional de dois pontos percentuais na ALÍQUOTA do ICMS** e não sobre a carga tributária, que nada mais é que um cálculo utilizado para obtenção do peso da tributação sobre uma operação, cujo percentual pode ser igual ou não ao da alíquota pertinente a operação realizada.

Portanto, em uma operação sem redução de base de cálculo, a carga tributária em regra, será igual à alíquota aplicada, porém, havendo o benefício da redução de base de cálculo, os valores passam a ser distintos, ao tempo em que sendo a operação isenta, não se tem que se falar em carga tributária.

No caso vertente, não se pode, a livre arbítrio, em clara infringência ao dispositivo normativo disciplinado no **art. 2º** da Lei Estadual nº 7.611/2004, o qual dispõe com nítida clareza que **constituem as receitas do FUNCEP/PB a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS**, realizar-se o cálculo tomando por base a carga tributária para aplicação do adicional de 2%, quando a norma determina a alíquota.

Em assim sendo, resta claro o equívoco cometido no parecer emitido quando adicionou os dois pontos percentuais a carga tributária, em vez de adicionar na alíquota, pois vale ressaltar que o produto da arrecadação do ICMS é obtido pela aplicação da alíquota, daí o motivo porque o adicional de dois pontos percentuais tem que ser aplicado à alíquota e não a carga tributária.

Pois numa operação realizada com redução de base de cálculo, o produto da arrecadação será obtido com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo reduzida, assim, se a alíquota for de 18%, passando a ser de 20% com o acréscimo de 2%, a parcela do produto da arrecadação que caberá ao FUNCEP resultará da aplicação desse percentual sobre a base de cálculo tributada (reduzida).

Dessa forma, se a operação ocorre com redução de base de cálculo (isenção parcial), a base de tributação será reduzida, assim como o produto da arrecadação, todavia, se a operação for isenta, a base de tributação será zero, portanto, não haverá produto de arrecadação, pelo simples fato de não haver numa operação isenta imposto a recolher, conseqüentemente, não haverá a parcela do FUNCEP, em decorrência de não existir o produto da arrecadação, o qual seria acrescido com o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, em razão de não haver imposto a recolher devido à isenção.

Outrossim, apesar do equívoco cometido no parecer citado, quando se deturpou o cálculo para aplicação do FUNCEP, numa clara afronta ao que dispõe o *art. 2º da Lei Estadual nº 7.611/2004*, vislumbramos a gravidade da situação diante da ratificação pelo Conselho de Recursos Fiscais, do entendimento equivocado contido no respectivo parecer, em decisão recente, que resultou no **Acórdão nº 27/2015**, transcrito abaixo:

FUNCEP- FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA. RECOLHIMENTO A MENOR. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIOS FISCAIS APLICADOS AO ICMS COMUNICAÇÃO. PENALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. O benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS não se estende ao FUNCEP, que tem seu percentual de 2% calculado sobre o preço do serviço, no caso de TV por assinatura. Assim, reputa-se regular a exigência da diferença não recolhida de valores relativos ao FUNCEP, em decorrência de errônea aplicação sobre a base de cálculo reduzida do ICMS Comunicação. (grifo nosso)

Assim, rendo aos conselheiros desta egrégia corte o tributo do meu mais respeitoso apreço e a consideração que eles, indiscutivelmente, merecem, mas peço *data máxima vênia* para discordar veementemente do entendimento esposado pelas razões que passarei a explicitar:

Primeiro, porque, diferente do que afirma o acórdão supra transcrito, quando dispõe: “O benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS não se estende ao FUNCEP, que tem seu percentual de 2% calculado sobre o preço do serviço,...”, é evidente que o percentual de 2% não é calculado sobre o preço do serviço, exceto se

não houver na operação o benefício de redução de base de cálculo ou isenção, e sim, sobre o produto da arrecadação do ICMS, se houver, haja vista numa prestação de serviço com redução de base de cálculo, o valor do imposto resultante do valor da prestação de serviço integral ser distinto do valor do imposto sobre a base reduzida, sendo hialina a dicção da norma, conforme se abebera na inteligência emergente do **art. 2º da Lei Estadual nº 7.611/2004**, o qual dispõe com nívea clareza que **constituem as receitas do FUNCEP/PB a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS.**

Destarte, necessário se faz trazeremos a colação fragmentos do voto proferido, quando a respeitada relatora assim se pronunciou:

A empresa não discorda da obrigatoriedade legal do pagamento do referido adicional. Porém, considerando a falta de definição expressa, na Lei nº 7.611/04 e no Decreto estadual nº 25.618/2004, sobre a base de cálculo que deve incidir o percentual de 2% do FUNCEP/PB, e considerando que, de acordo com o Convênio de ICMS nº 57/99, o serviço de comunicação prestado mediante televisão por assinatura goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre esse serviço, a mesma entende que o adicional de 2% destinado ao FUNCEP deve ser calculado sobre a base de cálculo reduzida.

Data máxima vênua, devo discordar do entendimento da recorrente, em virtude de fundamentos que irei expor a seguir.

O benefício fiscal de redução de base de cálculo, concedido pelo Convênio nº 57/99, diz respeito unicamente ao ICMS, que se trata

de um imposto, e como tal, não é vinculado a uma atividade Estatal específica, ou seja, a sua arrecadação não tem uma destinação particular.

Diferente do que ocorre com o FUNCEP, que, de acordo com o art. 1º, da Lei 7.611/2004 (acima transcrito), tem destinação específica, tais como: ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social.

Assim, não há como deixar o FUNCEP e o ICMS no mesmo patamar, objetivando uma possível equiparação, no intuito de estender ao primeiro, um benefício concedido ao segundo.
(grifo nosso)

No caso em tela, urge lembrar que qualquer benefício fiscal repercute diretamente no produto da arrecadação do ICMS, conseqüentemente, no valor a ser recolhido como FUNCEP, já que a receita do FUNCEP está atrelada ao produto da arrecadação do ICMS, assim, caso ocorre redução no ICMS, conseqüentemente ocorrerá diminuição da parcela do produto da arrecadação relativa ao FUNCEP. Visto o **art. 2º** da Lei Estadual nº 7.611/2004, dispor com nível clareza que **as receitas do FUNCEP/PB são constituídas da parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS.**

Assim como, é de bom alvitre lembrar que a Lei nº 9.414/2011 dispõe que se aplicam ao FUNCEP, no que couber, **as disposições contidas nas normas tributárias vigentes, especialmente, na Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.** Estando normativamente no mesmo patamar.

Ao tempo em que vislumbramos outro ponto crucial que teria levado ao entendimento equivocado, de que numa operação

isenta ou com redução de base de cálculo, incidiria o FUNCEP sobre o valor da operação sem o benefício, onde é de bom alvitre nos debruçarmos sobre a determinação contida no **art. 2º**, do Decreto Estadual nº 25.618, de 17/12/2004, sobre o qual a relatora assim se pronunciou:

Nessa mesma linha de raciocínio, devo transcrever o art. 2º, do Decreto Estadual nº 25.618, de 17/12/2004, que regulamentou o FUNCEP, no Estado da Paraíba, o qual demonstra indubitavelmente a proibição de utilização de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais no cálculo do Fundo em debate.

Art. 2º. As alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS dos seguintes produtos ficam acrescida de 2 (dois) pontos percentuais, a saber:

*(...) Parágrafo único. Relativamente ao acréscimo do ICMS referido no ‘caput’: I - (...)
II –*

(...) III- não pode ser utilizado nem considerado para efeito do cálculo de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais, inclusive aqueles relativos ao Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Estado da Paraíba – FAIN, nas operações previstas no art. 3º, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2005. (grifo nosso)

Ora, com base neste dispositivo, enveredou-se para o entendimento explicitado na decisão prolatada, interpretando o dispositivo como proibitivo de se aplicar ao FUNCEP o mesmo

benefício aplicado ao ICMS.

Vislumbramos mais um equívoco de interpretação, haja vista a receita do FUNCEP está atrelada ao produto da arrecadação do ICMS, sofrendo repercussão de forma similar ao ICMS em função de qualquer benefício concedido ao mesmo.

Nessa linha de raciocínio, infere-se que o dispositivo acima não poderia ir de encontro à própria norma na qual está inserido, pois como foi dito, se a receita do FUNCEP está atrelada ao produto da arrecadação do ICMS, cujo benefício concedido ao ICMS repercute diretamente na receita do FUNCEP, não poderia a norma supra ser interpretada tomando por base a tese de que o benefício do ICMS não se aplicaria ao FUNCEP, em razão do benefício concedido ao ICMS ter repercussão direta no produto da arrecadação.

No caso vertente, quanto à redução da base de cálculo da operação, mister se faz ressaltar que não estaria se aplicando o benefício diretamente ao FUNCEP, porém, como o benefício aplicado ao ICMS repercute no produto da arrecadação do imposto, diminuindo o seu valor, conseqüentemente, o valor do FUNCEP, o qual tem por cerne o adicional de dois pontos percentuais sobre o produto da arrecadação do ICMS, também sofre redução.

In casu, quando a norma dispõe que a receita do FUNCEP **não pode ser utilizada nem considerada para efeito do cálculo de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais,** está se referindo a proibição de que o valor concernente ao adicional de dois pontos percentuais faça parte do cálculo de **qualquer benefício concedido ao ICMS,** a exemplo do FAIN.

Neste escopo, urge lembrar que a realização de um cálculo para concessão de um benefício ao ICMS, não alcança efetivamente o FUNCEP, pois o que ocorre em razão do benefício concedido ao ICMS não é a aplicação do benefício sobre o FUNCEP, e sim a repercussão direta do benefício concedido sobre o produto da arrecadação do imposto, que enseja indiretamente uma redução da

parcela do FUNCEP, a qual está atrelada ao produto da arrecadação do ICMS.

Perfilhando esse entendimento, evidencia-se que na realização do cálculo de qualquer benefício concedido ao ICMS, o que não pode ser considerada ou utilizada é a receita do FUNCEP, não porque vá trazer a redução do FUNCEP em função do benefício, e sim, pelo fato do valor concernente ao FUNCEP, que consta como débito fiscal quando da venda, repercutir no cálculo do benefício concedido ao ICMS, assim como ocorre no caso do FAIN, cujo crédito presumido é calculado com base no saldo devedor resultante da apuração do imposto com mercadorias incentivadas, onde o valor do FUNCEP ao ser considerado no cálculo, traz repercussão direta no cálculo do crédito presumido concedido, pois quanto maior for o saldo devedor maior será o crédito presumido, assim, ao se considerar o débito referente as saídas, incluindo o FUNCEP, o valor do crédito presumido passa a ser em maior monta, trazendo prejuízo ao Estado.

Em razão disso, para a realização do cálculo do benefício do FAIN, não pode ser utilizado nem considerado o valor concernente ao adicional de dois pontos percentuais (FUNCEP), deve-se considerar o saldo devedor excluído o valor do FUNCEP, entendimento este ratificado pelo que dispõe o **parágrafo único** do **art. 4º** do Decreto nº 25.618/2004, *in verbis*:

Parágrafo único. Relativamente às empresas beneficiárias do FAIN, o cálculo do benefício fiscal será efetuado sobre o saldo devedor do imposto de responsabilidade direta do contribuinte, após a dedução do valor recolhido ao FUNCEP-PB nos termos do inciso III. (grifo nosso)

Nessa senda, infere-se que a disposição contida no **inciso III, parágrafo único** do **art. 2º**, que dispõe que a receita do FUNCEP não **pode ser utilizada nem considerada para efeito do cálculo de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais,** tem por escopo, não a

proibição de que o benefício do ICMS tenha repercussão no FUNCEP, e sim, o fato de determinados benefícios concedidos ao ICMS levar em conta o débito pelas saídas, o qual contempla o FUNCEP, neste caso específico, a norma mencionada veda a utilização no cálculo do benefício concedido ao ICMS, dos valores concernentes ao FUNCEP, como ocorre com o FAIN.

O que vem comprovar a fragilidade do entendimento esposado e atualmente aplicado quanto ao FUNCEP.

Outrossim, é de bom alvitre ressaltarmos, que também não existe respaldo legal que ampare a tese levantada por alguns, de que sendo o adicional de 2% acrescido à alíquota, e estando a operação, apesar da isenção, sujeita em tese a aplicação de uma alíquota, caberia a cobrança do FUNCEP referente a incidência dos 2% sobre o valor da operação, mesmo sendo a operação isenta, lastreado na tese de que a isenção só alcançaria o ICMS, já que o adicional se aplica a alíquota.

Pois neste caso, a tese suscitada acima cai por terra numa simples leitura do **art. 2º da Lei Estadual nº 7.611/2004**, o qual dispõe com nível de clareza que **constituem as receitas do FUNCEP/PB a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS.**

Destarte, apesar da presumida existência de alíquota numa operação isenta, já que a isenção alcança a obrigação tributária, urge lembrar que em razão da isenção não existe **produto de arrecadação**, conseqüentemente, sem o produto da arrecadação do ICMS, não há como obter a parcela do FUNCEP referente ao produto da arrecadação correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, não tendo em uma operação isenta o que ser recolhido de FUNCEP.

Portanto, como se conclui das considerações tecidas, configura-se um grande equívoco o entendimento hodiernamente aplicado nas operações sujeitas ao FUNCEP, onde vislumbramos

que a interpretação dos dispositivos devem ser realizadas de forma mais imparcial, sem o viés arrecadatório, evitando trazer prejuízos para as partes envolvidas.

No caso em análise, chega-se à ilação de que o entendimento aplicado atualmente encontra-se totalmente deturpado em confronto com a exegese das normas disciplinadoras do FUNCEP, onde observamos erros etimológicos quanto á conceituação de alíquota, carga tributária, produto da arrecadação e valor do serviço, erros estes ensejadores de interpretações que não se coadunam a realidade facta dos dispositivos disciplinadores do FUNCEP.

Pois se a lei do FUNCEP determina que o adicional de dois pontos percentuais será aplicado sobre o produto da arrecadação do ICMS, e sendo reduzido este produto em razão de algum benefício, não há que se tentar modificar este fato com a alegação de que o benefício não se aplica ao FUNCEP, efetuando o cálculo do ICMS sobre a base de cálculo reduzida e o cálculo do FUNCEP sobre o valor da operação, pois uma está atrelada a outra, se o produto da arrecadação do ICMS sofre redução em função do benefício, a parcela do produto da arrecadação destinada ao FUNCE também irá sofrer, é simples assim.

Diante disso, em nome da segurança jurídica e da correta aplicação das normas tributárias, entendo que deveria haver um aprofundamento e um exame mais crítico e detalhado no estudo das normas concernentes ao FUNCEP, o que evitaria interpretações equivocadas e deletérias as partes envolvidas e a proliferação de entendimento e decisões distorcidos da realidade jurídica.

Sendo de bom alvitre, com a *devida máxima venia*, a efetiva necessidade de realização de estudos que possibilitem rever o posicionamento atualmente aplicado quanto ao FUNCEP, tornando possível a aplicação da mais lúdima justiça fiscal.

Vários são os questionamentos suscitados diariamente acerca da interpretação das normas que norteiam o ICMS/PB, onde cabe as instâncias de julgamentos, utilizando-se da hermenêutica jurídica, interpretar as normas questionadas para que a aplicação da mesma não seja deletéria as partes envolvidas na contenda.

Dentre os vários questionamentos suscitados diariamente, teve um em especial que me deixou muito preocupado, por se tratar de uma mudança equivocada de entendimento já pacificado nas instâncias administrativas de julgamento da Paraíba, através de uma decisão administrativa, na qual se aplicou uma interpretação totalmente restritiva, tornando os efeitos de uma norma que tinha sua aplicação inquestionável e já pacificada nas instâncias de julgamento, inaplicável, ferindo de morte os princípios da legalidade e da economia processual, e porque não dizer, ferindo a segurança jurídica.

No caso vertente, estamos nos reportando ao que dispõe o **art. 43, incisos I e II** da Lei nº 10.094/13, infracitado:

Art. 43. Quando, através de exames posteriores à lavratura do auto de infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:

I – Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

Conforme exegese da norma supra, infere-se com nível

clareza, que havendo exames posteriores à lavratura do auto de infração, sendo verificadas irregularidades, será lavrado o TERMO COMPLEMENTAR DE INFRAÇÃO, quando constada a necessidade de complementação do crédito tributário e ainda não tiver sido proferida decisão de primeira instância.

Nesse diapasão, mister se faz ressaltar que a norma é clara quando dispõe que será lavrado o respectivo termo se forem verificadas irregularidades após já ter sido lavrado o auto de infração e antes do julgamento de primeira instância, não dispondo este dispositivo que tais irregularidades em tese, teriam que se originar de vício no próprio auto de infração lavrado que ensejasse complementação do crédito tributário, a exemplo da complementação do valor do ICMS lançado no auto de infração concernente a erro na aplicação da alíquota.

In casu, na nossa singela opinião, é hialino o dispositivo, desmerecendo qualquer interpretação, mormente com efeito restritivo, haja vista a prerrogativa normativa para que seja realizado um lançamento através do Termo Complementar de Infração quando verificadas irregularidades (seja esta quanto à complementação do crédito tributário referente às irregularidades já lançadas no auto de infração, ou quanto a outras irregularidades, diversas das consignadas no libelo acusatório), cuja condição *sine qua non* tem por cerne apenas o fato de ainda não ter havido julgamento em primeira instância.

Portanto, vislumbra-se que o respectivo Termo tem por escopo aproveitar o procedimento fiscal realizado para abranger num mesmo auto de infração os lançamentos de todas as irregularidades verificadas no procedimento fiscal em curso, haja vista a finalidade do respectivo Termo se ater a complementar o lançamento já iniciado com a lavratura do auto de infração, em decorrência da constatação de irregularidades no lançamento já consignado no auto de infração ou quanto a outras infrações verificadas, desde que antes do julgamento de primeira instância.

Não tendo sentido restringir a aplicação do Termo apenas para realização de lançamento cuja infração esteja consignada no auto de infração, em razão de não haver qualquer norma que tenha o condão de vedar a lavratura do Termo Complementar de Infração para lançamento de infrações novas, desde que constatadas antes do julgamento da instância *a quo*.

Pelo contrário, vislumbra-se que o *inciso II* do mesmo diploma legal dispõe que o auto de infração específico será lavrado ao ser constatadas irregularidades, porém, só após já ter sido proferida decisão de primeira instância, conforme se abebera da transcrição abaixo:

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

Assim, em uma simples leitura do dispositivo, sem precisar lançar mão da hermenêutica jurídica, já se verifica por exclusão, que se após a lavratura do auto de infração a irregularidade for verificada antes da decisão singular, será lavrado o Termo Complementar de Infração, todavia, se a irregularidade for constatada só após a decisão monocrática, neste caso será lavrado o auto de infração específico.

Caindo por terra qualquer justificativa ou alegação de que o Termo Complementar de Infração só seria cabível para complementar o crédito tributário relativo a infrações já denunciadas no auto de infração, não se prestando para constituição de crédito tributário concernente a fatos geradores não consignados no auto de infração.

Onde se evidencia o equívoco cometido na interpretação do *art. 43, incisos I e II* da Lei nº 6.379/96, em razão de não se acolher o Termo Complementar de Infração para irregularidades observadas antes do julgamento singular, cujo fato gerador não faz parte da acusação.

- Do lançamento de ofício.

Vislumbramos que um auto de infração nada mais é que a ferramenta utilizada em um lançamento de ofício realizado para constituição do crédito tributário, em decorrência da constatação de irregularidades tributárias cometidas pelo sujeito passivo, onde se perquire no **art. 142** do Código Tributário Nacional – CTN, que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, conforme dispõe a norma *in verbis*:

Art. 142. 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 correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Destarte, infere-se que um crédito tributário tem por escopo a determinação do *quantum debeatur* pelo sujeito passivo em decorrência de infrações as normas do ICMS, originando-se do lançamento, que é o procedimento utilizado para constituição do crédito tributário, ou seja, é ***o 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível***, cuja ferramenta em regra é o auto de infração.

Nessa senda, infere-se que a fiscalização pode efetuar quantos lançamentos achar necessário para constituir o crédito tributário, seja ele através de auto de infração ou Termo Complementar, desde que o lançamento contenha os requisitos disciplinados no **art. 142** do CTN, e seja cientificado o sujeito passivo para exercer seu direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

A respeito disso, o **art. 43, incisos I e II** da Lei nº 6.379/96,

em seu claro disciplinamento já dispõe expressamente quando deverá ocorrer a lavratura do Termo Complementar de Infração e Auto de Infração, diante da constatação de irregularidades, vejamos mais uma vez quando será utilizado o:

*I – **Termo Complementar de Infração**, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;*

*II - **Auto de Infração específico**, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;
(grifo nosso)*

Nesse diapasão, quanto ao lançamento efetuado através do Termo Complementar de Infração, infere-se ter o mesmo como escopo, ao ser observada irregularidade após já ter sido lavrado o auto de infração, a prerrogativa normativa para ser utilizado para realização do lançamento para complementação do crédito tributário resultante do auto de infração já lavrado ou concernente a outras irregularidades observadas, podendo esta complementação decorrer de valor referente à infração já denunciada no auto de infração, a exemplo de uma alíquota aplicada erroneamente ou a outras infrações constatadas, como no caso de uma nova infração só verificada após ter sido lavrado o auto de infração, **desde que o processo não tenha ainda sido julgado em primeira instância.**

Nesse caso, ao permitir a lavratura do Termo Complementar de Infração nos casos de novas irregularidades, desde que antes do julgamento singular, a intenção do legislador foi contemplar num mesmo auto de infração todos os lançamentos possíveis, onde a análise meritória será realizada num único processo administrativo, conforme dispõe o **Princípio da Economia Processual**, o qual tem por premissa a ilação de que o processo deve obter o maior resultado com o mínimo de esforço, onde se observa neste princípio, que determinados procedimentos, quando não trouxerem prejuízo

à ordem jurídica ou não forem de encontro à legislação vigente, podem ser executados em detrimento do tempo e do custo financeiro que seria despendido em relação a outros procedimentos.

Todavia, no caso em apreço, apesar do entendimento uníssono acerca da aplicação do Termo Complementar de Infração, uma corrente de pensamento passou a defender a tese de que o Termo Complementar de Infração só poderia ser lavrado quando se tratar de complementação do crédito tributário concernente a infrações já consignadas no próprio auto de infração, não cabendo, diante do entendimento suscitado, ser lavrado o Termo Complementar para o caso de infração não descrita no auto de infração.

Em razão desse entendimento, o qual discordamos veementemente, em face de entendermos que o próprio dispositivo não enseja qualquer dúvida quanto ao momento da aplicação do Termo Complementar de Infração e do Auto de Infração específico, conforme pode ser constatado numa simples leitura dos *incisos I e II* do **art. 43** da Lei nº 10.094/13, pois ao se vedar a aplicação do Termo respectivo para complementar o crédito tributário resultante de auto de infração já lavrado, quando observada novas irregularidades, além de está indo de encontro a vasta jurisprudência já pacificadas nos órgãos julgadores administrativo da Paraíba, estará também se aplicando uma interpretação fantasiosa, que vai de encontro ao que disciplina o próprio dispositivo, que dispõe em seus *incisos I e II* o momento exato em que deverá ser lavado o Termo Complementar de Infração ou o auto de infração específico.

Pois no caso em tela, com a *devida máxima vênia*, evidenciase não haver qualquer impedimento legal de se lavrar um Termo Complementar para cobrança de nova irregularidade, sendo esta a sua função primordial, a qual tem por cerne a complementação do crédito tributário relativa a uma nova infração não contemplada no lançamento original, não havendo nas normas tributárias hodierna qualquer dispositivo que tivesse o condão de determinar a ilegitimidade da aplicação do respectivo Termo quando se trata de infração não designada no auto de infração lavrado, desde que seja

cientificado o sujeito passivo e seja antes do julgamento da primeira instância, pois caso seja lavrado após a decisão singular, o novo lançamento só teria possibilidade de ser apreciado pela segunda instância, cerceando o direito do contribuinte ao duplo grau de jurisdição, em razão desse fato é que o **inciso II do art. 43** determina que nestes casos, deverá ser lavrado o auto de infração específico.

Pois como se sabe, o crédito tributário é composto de um ou vários lançamentos, os quais podem ser realizados tanto através de lançamento efetuado por auto de infração, como através do Termo Complementar, que nada mais é que um **“aditivo”** do auto de infração, em decorrência da impossibilidade legal de incluir o novo lançamento no auto já lavrado.

Perfilhando esse entendimento, observa-se que todas as irregularidades constatadas antes do julgamento da instância prima e no andamento do mesmo processo, poderá ser objeto de lançamento tributário, porém, neste caso, como o auto de infração já estava lavrado, o legislador criou a figura do **“aditivo”**, que denomina-se de **Termo Complementar de Infração**, o qual tem por finalidade contemplar todos os lançamentos resultante de irregularidades verificadas após a lavratura do auto de infração e antes do julgamento singular (*art. 43, inciso I da Lei nº 10.094/13*).

Pois como se depreende das considerações tecidas, não há qualquer impedimento legal que impossibilite a utilização do Termo Complementar para realização da complementação do crédito tributário oriundo de um auto de infração, referente à infração constatada após a lavratura deste.

Partindo dessa premissa, mister se faz tecermos considerações acerca do **Acórdão nº 029/2016**, do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, cuja decisão considerou nulo o crédito tributário lançado através de Termo Complementar de Infração, com base na alegação de que o **Termo de Infração Complementar não se presta para complementar crédito tributário oriundos de fatos geradores não lançados no Auto de Infração original**, conforme se

abebera na transcrição do Acórdão *ipsis litteris* abaixo:

Processo nº 148.504.2014-1

Acórdão nº 029/2016

Recurso HIE/CRF-317/2015

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. NULIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MANTIDA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. ICMS GARANTIDO. MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A constatação de que os períodos contemplados na denúncia não referenciavam aqueles descritos no levantamento fiscal acarretou a nulidade da acusação.

O Termo de Infração Complementar não se presta para complementar crédito tributário oriundos de fatos geradores não lançados no Auto de Infração original. (grifo nosso)

Cabe responsabilidade ao adquirente das mercadorias nas operações com produtos constantes do Anexo V, sem retenção do imposto no documento fiscal.

É devido o recolhimento antecipado do ICMS Garantido nas operações interestaduais com mercadorias constantes em Portaria do Secretário de Estado da Receita.

Conforme exegese do texto supra transcrita, evidencia-se ter sido considerado nulo o lançamento efetuado através do Termo

Complementar de Infração, com base na tese de que o **Termo de Infração Complementar não se presta para complementar crédito tributário oriundos de fatos geradores não lançados no Auto de Infração original**.

Tendo o r. relator, o qual lhe rendo o tributo do meu respeitoso apreço e a consideração que ele, indiscutivelmente, merece, alegado o seguinte em seu voto:

Entretanto, o novo lançamento efetuado (fl. 133) se refere a período diverso do constante no auto de infração, quando se sabe que o Termo de Infração Complementar tem a função de complementar o crédito tributário constituído no lançamento original, fato que enseja a nulidade do lançamento por violar as formalidades previstas no art. 43 da Lei nº 10.094/2013.

Fonte: Acórdão nº 029/2016, referente ao Recurso HIE/CRF-317/2015.

No caso vertente, com a devida *data máxima vênia*, é difícil acreditar que uma decisão fulcrada numa interpretação totalmente destoante do **art. 43, incisos I e II** da Lei nº 10.094/13 foi corroborada a unanimidade pelos membros do Conselho de Recursos Fiscais sem qualquer questionamento, pois em uma simples leitura dos **incisos I e II do art. 43** da Lei nº 10.094/13, poderia de chofre ter sido observado que o **inciso I** ampara a lavratura do Termo Complementar de Infração para irregularidades observadas após lavrado o auto de infração e antes do julgamento singular, determinando o **inciso II** do mesmo diploma legal quando deverá ser lavrado auto de infração específico.

Sendo inadmissível se anular um Termo Complementar de Infração legítimo para que seja lavrado um auto de infração específico, quando a norma dispõe justamente ao contrário, destoando a decisão da função primordial dos órgãos de julgamento administrativo, que é justamente aplicar a lei dentro dos parâmetros legais.

Pois no caso em apreço, anulou-se um lançamento legítimo,

sem qualquer vício, seja formal ou material, realizado dentro do que dispõe os parâmetros legais disciplinados nos *incisos I e II* do *art. 43* da Lei nº 10.094/13 e com a devida ciência ao contribuinte, fulcrado num dispositivo claro e plenamente aplicável, que já foi objeto de diversas decisões prolatadas, conforme pode ser verificada na vasta jurisprudência deste órgão *ad quem*, a exemplo do Acórdão transcrito *in verbis*:

Processo nº 110.077.2009-3
Acórdão nº 496/2015
Recursos HIE/VOL/CRF-207/2013

CRÉDITO INEXISTENTE. INOCORRÊNCIA. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. CONCORRÊNCIA DE INFRAÇÕES. CONTA MERCADORIAS. TERMO DE INFRAÇÃO CONTINUADA. MANTIDA A ACUSAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Argumentos inócuos foram incapazes de desconstituir o feito fiscal relativo à denúncia de omissão de saídas verificada pelo levantamento da Conta Mercadorias. Após recomposição da Conta Gráfica do ICMS do exercício de 2006, providência tomada após cumprimento de medida saneadora solicitada pelo órgão julgador singular, deu-se a ausência de repercussão tributária e por conseguinte, a sucumbência da acusação de crédito indevido.

As acusações de omissão de receitas apuradas pela falta de lançamento de notas fiscais de aquisição e no levantamento da Conta Mercadorias, quando exigidas em separado, são concorrentes. **Contudo**,

à medida que as notas fiscais são incluídas no levantamento da Conta Mercadorias, trazendo o aumento da diferença tributável está respaldado a exigência, por meio dos valores lançados na Conta Mercadorias em Termo de Infração Continuada.

(grifo nosso)

Destarte, não estou aqui para criticar decisões deste órgão tão respeitado, porém, não há como se conceber a aplicação de interpretações equivocadas que trazem repercussão direta nos procedimentos de fiscalização e constituição do crédito tributário, mormente quando este entendimento vai de encontro a um dispositivo claro e perfeitamente aplicável.

Pois diferente do que foi alegado na decisão quanto à afirmação de que “*...se sabe que o Termo de Infração Complementar tem a função de complementar o crédito tributário constituído no lançamento original,...*”, vislumbramos que o **art. 43, inciso I** da Lei nº 10.094/13 não dispõe em seu texto que a complementação seja referente ao lançamento “ORIGINAL”, sendo esta uma criação fantasiosa para justificar a não aceitação do respectivo Termo, conforme pode ser facilmente verificado na exegese das normas mencionadas.

No caso vertente, foi aplicada uma interpretação que destoa totalmente da norma interpretada, sendo de primordial importância para a correta interpretação da norma supra, que o julgador leia a norma como um todo, principalmente quanto ao que dispôs o **inciso II** do mesmo dispositivo, o qual transcrevo *in verbis*:

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

Portanto, verifica-se em uma simples leitura, sem sequer lançar mão da hermenêutica, que ***através de exames posteriores à lavratura do auto de infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:***

⇒ **Se antes do julgamento da 1º instância:**

I – Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;

⇒ **Se após o julgamento da 1º instância:**

II - Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

Nessa senda, é hialina a conclusão a que se chega após a leitura dos textos acima, pois ao se analisar o dispositivo utilizando a sistemática da exclusão, chega-se a conclusão de que o Termo Complementar de Infração deverá ser utilizado para complementação do crédito tributário, quando a irregularidade foi verificada antes do julgamento *a quo*.

Outrossim, será lavrado auto de infração específico, quando já tiver sido proferida decisão de primeira instância, ou seja, a norma determina expressamente quando deverá ser lavrado o auto de infração, nesse caso, não poderia a decisão considerar nulo um lançamento perfeito e legítimo, resguardado pelo *inciso I* do **art. 43** da Lei nº 10.094/13, para que fosse lavrado um auto de infração específico, distorcendo totalmente o arcabouço normativo determinado pela Lei nº 10.094/13.

Portanto, como se conclui das considerações tecidas, configura-se um grande equívoco o entendimento hodiernamente aplicado nas decisões proferidas acerca da utilização do Termo Complementar de Infrações, com base na tese de que o **Termo Complementar de Infração não se presta para complementar crédito tributário oriundos de fatos geradores não lançados no Auto de Infração original.**

Pois como é cediço, o dispositivo que normatiza a

aplicação do respectivo Termo (*art. 43 da Lei nº 10.094/13*) dispõe expressamente que sendo verificadas irregularidades através de exames posteriores a lavratura do auto de infração, deverá ser lavrado:

⇒ **Se antes do julgamento da 1ª instância:**

I – Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância;

⇒ **Se após o julgamento da 1ª instância:**

II – Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;

Não sendo observada na norma qualquer determinação que disponha que o **Termo Complementar de Infração não se presta para complementar crédito tributário oriundos de fatos geradores não lançados no Auto de Infração original**, pelo contrário, evidencia-se na dicção do *art. 43, incisos I e II* da Lei nº 10.094/13, que deverá ser lavrado o respectivo Termo quando constatadas irregularidades, desde que não tiver sido proferida decisão de primeira instância, e o auto de infração específico, quando estas irregularidades forem constatadas após a decisão singular.

Provando assim o equívoco cometido quando da decisão proferida que resultou no *Acórdão 029/2016*, quando se anulou de forma equivocada o Termo Complementar de Infração para que fosse efetuado um novo lançamento através de auto de infração específico, entendimento este totalmente destoante do que dispõe a norma disciplinadora do Termo Complementar, descaracterizando erroneamente um lançamento legítimo para constituição de um crédito tributário.

Onde mister se faz lembrar que a autoridade fiscal pode realizar quantos lançamentos achar necessário para constituir o

crédito tributário, sendo disciplinado **no art. 43, incisos I e II** da Lei nº 10.094/13, apenas o *modus operandi* para utilização do Termo Complementar de Infração e auto de infração específico, para os casos de constatação de irregularidades após exames posteriores a lavratura do auto de infração, sendo desconexa a tese de que haveria a quebra da segurança jurídica com a aplicação do Termo Complementar de Infração.

Em razão das considerações tecidas e em face do que dispõe **art. 43, incisos I e II** da Lei nº 10.094/13, entendo, com a *devida vênia*, que a fiscalização está amparada no dispositivo retro mencionado, podendo continuar procedendo à lavratura do Termo Complementar de Infração para constituição do crédito tributário concernente a irregularidades constatada após a lavratura do auto de infração e antes da decisão singular, seja para complementação de exigência de crédito tributário resultante de irregularidade no próprio auto ou referente a outras infrações constadas cujos fatos geradores não estão lançados no auto de infração original.

Pois entendo que os procedimentos fiscais e as decisões administrativas devem se pautar no que disciplinam a Lei nº 10.094/13, Lei nº 6.379/96 e RICMS/PB, sendo inadmissível a manutenção de entendimento que destoa totalmente das normas de regência do ICMS/PB, principalmente quando este entendimento traz repercussão direta no *modus operandi* da fiscalização de estabelecimento, impondo a vedação de procedimentos legítimos e perfeitamente amparados na Lei nº 10.094/13.

A NECESSIDADE DA INCLUSÃO DO NOME DOS SÓCIOS NO AUTO DE INFRAÇÃO E A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MOMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Verifica-se atualmente a grande celeuma criada sobre a indicação do nome dos sócios no auto de infração como corresponsáveis e a possibilidade da imputação da responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário exigido através de lançamento de ofício.

Nas nossas considerações iremos nos ater as empresas de sociedade limitada e anônima, cuja responsabilidade dos sócios está limitada à quota de capital integralizado de cada um.

Partindo dessa premissa, no caso vertente, vislumbramos haver a possibilidade real de imputação da responsabilidade aos sócios de forma solidária e/ou pessoal, assim, vejamos na prática como atua a responsabilidade pelo crédito tributário exigido através da execução fiscal.

No caso em apreço, infere-se que o Código Tributário Nacional dispõe acerca da responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infração, além dessas responsabilidades já previstas no CTN, existe ainda a disposição contida no **art. 128** de que a lei pode atribuir, de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, conforme se abebera na inteligência emergente do dispositivo transcrito *ipsis litteris* abaixo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso)

Destarte, conforme exegese da norma supra, chega-se à ilação de que além das responsabilidades previstas no CTN, as leis ordinárias de cada ente federativo, dentro de sua competência tributária, pode atribuir expressamente outras responsabilidades a terceiros, seja pessoal ou solidária, desde que o responsável tenha vinculação com o fato gerador, como exemplo, citamos o **art. 32, inciso VII** da *Lei n° 6.379/96*, do Estado da Paraíba, o qual determina expressamente a responsabilidade solidária do remetente ou destinatário pelo pagamento do ICMS, *verbis*:

*Art. 32. **Respondem solidariamente** pelo pagamento do imposto:*

*VII - **o remetente** ou **destinatário** indicado pelo transportador como responsável pela remessa ou recebimento de mercadoria transportada sem documento fiscal ou acompanhada de documentação fiscal inidôneo; (grifo nosso)*

O que nos leva a inferir que a possibilidade da imputação da responsabilidade solidária, no caso ventilado, recai apenas sobre o **remetente** ou **destinatário** das mercadorias consideradas em situação irregular, em virtude de previsão expressa na lei, haja vista não existir no CTN ou na Lei do ICMS/PB, a possibilidade legal de imputação da **responsabilidade solidária** aos sócios de empresas de sociedade limitada, exceto no caso em que, quando da execução fiscal, verificar-se que uma das quotas de capital da sociedade limitada ainda não tinha sido integralizada.

Nesse caso, todos os sócios respondem **solidariamente** pelo valor da quota não integralizada, sendo esta a única possibilidade vislumbrada de imputação da responsabilidade solidária aos sócios quando se trata de sociedade limitada.

Outrossim, a respeito da responsabilidade solidária imputada

aos sócios pelo CTN, em seu *art. 134, inciso VII*, verifica-se haver a possibilidade **apenas nos casos de liquidação de sociedade de pessoas**, conforme se abebera da transcrição 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 sociedade pessoas. (grifo nosso)

Sendo mister ressaltarmos, que nesse caso, 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.

Nesse diapasão, verifica-se não haver na prática, quando se trata de sociedade limitada ou anônima, no caso de execução fiscal, a responsabilidade solidária dos sócios, exceto nos casos por nós já ventilados referente a não integralização da quota de capital, onde todos os sócios responderão solidariamente pelo valor da quota não integralizada.

Porém, quando se trata de responsabilidade dos sócios de sociedade de ações ou por quotas de responsabilidade limitada, ditas de capital, verificamos que só àqueles sócios que representam a empresa como diretores, gerentes ou representantes diretos é que

podem ser responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário exigido, cuja 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. (grifo nosso)

No caso em tela, atente-se que na hipótese anterior já citada (**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** supra transcrito, 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, destarte, nem todos os sócios ou acionistas poderão ser responsabilizados, mas somente os **sócios-gerentes** e **administradores 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.”***

Entendimento este já pacificado nos tribunais superiores, conforme ementas transcritas abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA JULGADA SOB O REGIME DOS RECURSOS REPETITIVOS (ARTIGO 543-C DO CPC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DATA DO FATO GERADOR. ADESÃO A PROGRAMA DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. AGRAVO IMPROVIDO.543-CCPC1.

A Egrégia Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 1.104.900/ES, da relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe de 1º/4/2009, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução nº 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça, ratificou o posicionamento desta Corte Superior de Justiça no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir o sócio da empresa executada, desde que o seu nome conste da CDA, sendo que, para se eximir da responsabilidade tributária, incumbe ao sócio o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

REsp nº 1.104.900/ES543- Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional. Em havendo redirecionamento da execução fiscal, é responsável pelos créditos tributários da empresa o sócio que exercia cargo de gestão à época do fato gerador do tributo. 3. A adesão ao programa de parcelamento efetuada pelo sócio remanescente da empresa em nada ilide a responsabilidade do sócio-gerente à época do fato gerador do tributo. Agravo

regimental improvido.

(1152903 PR 2009/0158066-7, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 23/03/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/04/2010.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES.135IICTN

1. Agravo regimental contra decisão proveu o recurso especial da parte agravada.
2. O acórdão a quo entendeu pela responsabilidade do recorrente, sócio-gerente, pelos débitos fiscais contemporâneos a sua gestão.
3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores.
4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e

integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).158III6.404

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.

8. Questão de simples aplicação da legislação federal pertinente e da jurisprudência seguida por este Sodalício, não sendo o caso de incidência da Súmula nº 07/STJ.

9. Agravo regimental não-provido.135IICTN

(1034227 SP 2008/0042115-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 06/05/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/06/2008)

Destarte, conforme a ilação resultante da exegese das jurisprudências transcritas acima, infere-se que 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, na possibilidade de 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, é 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.

Nessa linha de raciocínio, vislumbramos que no **RESP 1.101.728**, restou decidido que para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no **art. 135** do CTN.

Nesse diapasão, vislumbra-se que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios. Eis a ementa dessa decisão do STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Assim, em caso de tributo declarado e não-pago, não é lícita a inclusão do sócio no polo passivo da execução.

Devendo ficar claro que para haver a responsabilização dos sócios ou administradores, com base no **art. 135** do CTN, necessariamente deve haver a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício, visto a inscrição em dívida ativa se originar de tributo declarado e não-pago (Representação fiscal), onde, como demonstrado, a jurisprudência afastou a responsabilidade dos sócios), ou em decorrência de lançamento de ofício através de auto de infração.

Portanto, chega-se à clara ilação de que ao fisco, é lícito atribuir, somente em caso de lançamento de ofício, a responsabilidade tributária aos sócios passíveis de responsabilização, conforme art. 135 do CNT, cabendo a estes, no processo administrativo, demonstrar a ilegalidade da inclusão de seus nomes;

No caso dos sócios não comprovarem, no processo administrativo, a ilegalidade da sua inclusão como responsáveis, seja por omissão ou ausência de apresentação de prova material, pode o fisco mantê-los no auto de infração e inscrevê-los em dívida ativa;

Todavia, afastada a responsabilidade dos sócios em sede administrativa ou, ainda, não tendo havido, contra eles, a ciência do lançamento de ofício, não há que se falar em responsabilidade com base no **art. 135** do CTN e, conseqüentemente, em inclusão do nome na CDA, sendo considerada ilegal a simples inclusão dos sócios na CDA, sem prévia ciência no processo administrativo.

No caso vertente, no tocante a responsabilidade dos sócios, a questão não poderia 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 responsáveis pela gestão da empresa só respondem pelo crédito tributário exigido

quando pratica ato que repercute no tocante a infração a lei, contrato social ou estatuto.

Outra possibilidade de responsabilidade do sócio gerente ou gestor da sociedade pelo crédito tributário exigido, conforme jurisprudência pacífica e uníssona, opera-se quando as atividades são encerradas sem a baixa da empresa nos órgãos competentes, o que se denomina de dissolução irregular de pessoa jurídica, passando assim os sócios gerentes, administradores e responsáveis, a responderem ilimitadamente pelo crédito tributário exigido, conforme entendimento já explicitado no STJ, cuja ementa transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.120.936 - RS
(2009/0115835-0)**

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

**RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE
DO SUL**

**PROCURADOR: CLÁUDIO FERNANDO
VARNIERI E OUTRO(S)**

**RECORRIDO: ALEXANDRE CELULARES
LTDA - EMPRESA DE PEQUENO PORTE**

**ADVOGADO: S/REPRESENTAÇÃO NOS
AUTOS**

EMENTA

**TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.
EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO
IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO.
RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE.
*artigo 135, III, DO CTN.***

*1. Não sendo localizada a empresa no endereço
fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris*

tantum de dissolução irregular.

2. Cabe, nesse caso, responsabilizar o sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

3. Entendimento sufragado pela eg. Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.9.2008.

Outrossim, outra possibilidade dos sócios responderem pela dívida da empresa seria a **desconsideração da personalidade jurídica**, quando da utilização da empresa pelos sócios para realização de fraudes, sendo o **art. 50** do *Código Civil* claro ao exigir, para a desconsideração, que esteja caracterizado **abuso da personalidade jurídica**, **desvio de finalidade** ou **confusão patrimonial**, onde a imputação da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário recairia pessoalmente sobre os sócios e não sobre a pessoa jurídica, após o juiz determinar a desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse contexto, em resumo, vislumbramos serem quatro as formas de responsabilização dos sócios pelo crédito tributário exigido, vejamos:

*-Quando uma das quotas não tiver sido integralizada, **responderam solidariamente** os sócios pelo valor da quota não integralizada;*

*- Quando praticarem atos de infração a lei, contrato social ou estatuto, a **responsabilidade será pessoal** dos sócios gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica;*

*- Quando ocorrer a dissolução irregular da pessoa jurídica, **responderão pessoalmente** os sócios com poder de gestão da empresa;*

*- Quando esteja caracterizado o abuso da personalidade jurídica, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, **responderão pessoalmente** os sócios com poder de gestão.*

Assim, após as considerações tecidas até o momento acerca da responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada e anônima, mister se faz chamarmos a atenção para a necessidade de manutenção no auto de infração do nome dos sócios passíveis de responsabilização, para que os mesmos tenham a oportunidade de participar do Processo Administrativo Tributário, exercendo o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, cuja consequência direta tem por cerne legitimar a inclusão dos sócios na Certidão de Dívida Ativa para legalizar um possível redirecionamento da execução fiscal, caso necessário.

Onde urge ressaltarmos que para possibilitar a participação dos sócios responsáveis no Processo Administrativo Tributário, em virtude da instauração do processo administrativo, necessário se faz a realização da ciência, para que os mesmos possam questionar a legalidade da imputação da corresponsabilidade pelo crédito tributário exigido.

Partindo dessa premissa, infere-se que no momento da lavratura do auto de infração, devem ser cientificados do lançamento de ofício, além do sujeito passivo responsabilizado diretamente pela infração (autuado), também os sócios gerentes e administradores (*art. 121, parágrafo único do CTN*), bem como os remetentes e destinatário das mercadorias em situação irregular responsabilizados solidariamente, quando indicados pelo transportador, conforme previsão contida no *art. 32, inciso VII* da Lei nº 6.379/96-PB.

Assim, diante das considerações tecidas, entendemos que para legitimar um possível redirecionamento da execução fiscal deve ser mantido no auto de infração, com a devida ciência, o nome dos sócios gerentes e administradores, além dos destinatários e remetentes das mercadorias consideradas em situação irregular.

Sendo deletéria a contumácia em querer excluir do auto de infração o nome dos sócios gerentes e administradores das empresas por quotas de responsabilidade limitada e anônima, arrimando-se na tese de não haver comprovação de atos previstos no *art. 135, inciso*

III, do CTN que legitimasse a manutenção de tais nomes no libelo acusatório.

Pois já está pacificado nos tribunais superiores que o ônus da prova cabe ao sócio que estiver indicado na Certidão da Dívida Ativa quando da execução fiscal, assim, entendemos que a comprovação por parte dos responsáveis de não poder ser responsabilizado pelo crédito tributário exigido, ocorrerá quando da execução fiscal, num possível redirecionamento.

Por fim, diante das considerações tecidas, chega-se a clara conclusão que todos os autos de infração já lavrados, cujos sócios gerentes, administradores e representantes de pessoa jurídica não tenham sido cientificados do lançamento de ofício, terão seus sócios excluídos da Certidão de Dívida Ativa no momento da execução fiscal, impedindo assim um possível redirecionamento, além dos destinatários ou remetentes indicados pelo transportador flagrado com mercadorias em situação irregular como responsáveis solidários, com repercussão direta na arrecadação estadual.

ICMS—A AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA MULTA ACESSÓRIA APLICADA EM PERCENTUAL SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO

Várias são as penalidades aplicadas a uma empresa por infringir as normas disciplinadoras do ICMS/PB, as quais estão elencadas no **art. 80** da Lei nº 6.379/96 do Estado da Paraíba, cujas base de cálculo estão demonstradas abaixo:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90.

IV - os valores das operações e das prestações ou do faturamento.

Conforme exegese da norma supra, evidencia-se que as multas são calculadas *com base na UFR-PB, no valor do imposto não recolhido, sobre o acréscimo referente à mora e sobre o valor das operações e das prestações ou do faturamento.*

No caso vertente, é de bom alvitre lembrar que no descumprimento de obrigação principal a multa incide sobre o valor do imposto não recolhido (**inciso II do art. 80**), outrossim, quanto ao descumprimento da obrigação acessória, a multa é aplicada em UFR/PB (**inciso I do art. 80**) ou num percentual sobre o valor das operações, prestação ou do faturamento (**inciso IV do art. 80**).

Destarte, até o advento da Lei nº 10.008/13 o **inciso IV**

do **art. 80** se mantinha revogado pelo **art. 5º** da Lei nº 7.334/03, sendo revigorado pelo **art. 3º** da Lei nº 10.008/13, com o objetivo precípua de possibilitar a cobrança de multa acessória com base em percentual sobre o valor da operação e prestação, haja vista até então, não existir na Lei do ICMS/PB, mais precisamente no seu **art. 80**, a possibilidade legal de se cobrar multa acessória através de percentual.

Em razão de não existir norma que amparasse a aplicação de percentual para efeito de exigência de multa acessória, após decisão de minha lavra considerando inaplicável a **alínea k** do **inciso IX** do **art. 85** da Lei nº 6.379/96 (*Acórdão 321/2013 e Acórdão 321/2013*), revogou-se a **alínea k** através do **art. 5º** da **Lei nº 10.008/13**, tendo em vista este dispositivo se encontrar à época sem lastro legal para sua aplicação, já que o **art. 85** remetia para aplicação das multas por ele elencadas ao critério estabelecido no **inciso I** do **art. 80** da Lei nº 6.379/96, ou seja, para multa em **UFR/PB**, estando a **alínea “k”** destoando totalmente do caput (**art. 85**), quando impunha a aplicação da multa no percentual de 5%, sem amparo legal dos **arts. 80 e 85**.

Pois bem, a partir do advento da Lei nº 10.008/13, que revigorou o **inciso IV** do **art. 80** da Lei nº 6.379/96, criou-se a possibilidade de se cobrar multa acessória com base em percentual aplicado sobre o *valor da operação, prestação ou faturamento*, sendo então incluído na Lei do ICMS/PB o **art. 81-A**, que assim disciplina:

Art. 81-A. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso IV do art. 80 serão as seguintes:

*I - **2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações** no período contemplado na notificação fiscal, não inferior a 5 (cinco) UFR-PB, aos que não fornecerem ou fornecerem incompletas as informações econômico-fiscais relativas a operações ou prestações de terceiros realizadas em ambiente*

virtual ou mediante utilização de cartões de crédito ou de débito;

II - 5% (cinco por cento) do somatório dos valores totais das operações ou das prestações que deveriam constar no arquivo magnético/digital fornecido, exclusivamente, por meio da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM, ou aqueles que, mesmo constando do arquivo, apresentem omissão ou divergência entre as informações constantes do arquivo magnético/digital e as constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios, não podendo a multa ser inferior a 20 (vinte) UFR-PB e nem superior a 400 (quatrocentas) UFR-PB;

III - 70% (setenta por cento) do valor da operação ou prestação pela aquisição de mercadoria ou serviço, em operação ou prestação interestadual, acobertada por documento fiscal, no qual se consigne, indevidamente, a alíquota interestadual, sob a pretensa condição de contribuinte do destinatário da mercadoria ou do serviço;

IV - 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor médio mensal das saídas, excluídas as deduções previstas em Regulamento, não podendo ser inferior a 5 (cinco) UFR-PB, aos que, estando obrigados à entrega de Escrituração Fiscal Digital - EFD, deixarem de enviar, mensalmente, ao Fisco, os arquivos nos prazos estabelecidos pela legislação;

V - 5% (cinco por cento), aos que deixarem de informar ou informarem com divergência, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração: (grifo nosso)

Nesse diapasão, conforme exegese da norma supra,

evidencia-se nesse dispositivo quais são as multas por descumprimento de obrigação acessória aplicadas hodiernamente através de percentual, onde urge ressaltarmos existir na modalidade de multa por percentual uma progressividade punitiva, em razão do valor da operação no qual irá incidir a multa.

Pois quanto maior for esse valor maior será a quantia cobrada, apesar da infração por descumprimento de obrigação acessória cometida se reportar a apenas uma única obrigação de fazer, ou seja, quando o contribuinte deixa de informar na forma e prazo regulamentar uma nota fiscal na Escrituração Fiscal Digital (EFD), estará este contribuinte praticando uma única infração tipificada por lei referente a cada documento não informado, porém, no caso da multa por percentual, o valor da penalidade será diferenciado para cada documento não lançado, apesar da infração ser a mesma.

Neste escopo, vislumbra-se que neste caso estará sendo aplicada uma penalidade distinta e desproporcional quanto a uma mesma infração, fugindo da razoabilidade exigida na aplicação de uma penalidade, pois como exemplo, vislumbramos em uma fiscalização que um contribuinte “A” teria deixado de lançar uma nota fiscal de **R\$ 10,00 (dez reais)** na EFD, enquanto se verifica em outra fiscalização que um contribuinte “B” teria deixado de lançar na EFD uma nota fiscal no valor de **R\$ 2.500,000 (dois milhões e quinhentos reais)**, assim, com a aplicação do percentual de **5% (cinco por cento)** sobre o valor da operação, a exigência concernente a cada contribuinte se apresentará da seguinte forma:

-Contribuinte A=> 5% x R\$ 10,00 =>Multa de R\$ 0,50

-Contribuinte B=> 5% x R\$ 2.500,000,00 =>Multa de R\$

125.000,00

Todavia, é de bom alvitre ressaltarmos que foi dada nova redação à alínea “a” do inciso V do art. 81-A pela alínea “c” do inciso I do art. 5º da Medida Provisória nº 263, de 28.07.17 – DOE de

29.07.17, que através da Medida Provisória nº 263/17 foi convertida na Lei nº 10.977/17 – DOE de 26.09.17, a qual determinou que a multa não poderia ser inferior a 10 (dez) UFR/PB e nem superior a 400 (quatrocentos) UFR/PB, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

a) documento fiscal relativo à operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviço, por documento não informado ou divergência de valores encontrada, não podendo a multa ser inferior a 10 (dez) UFR-PB e nem superior a 400 (quatrocentas) UFR-PB;

Portanto, apesar do dispositivo supra condicionar a cobrança máxima resultante da aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) em 400 UFR/PB, haja vista no exemplo ventilado acima a aplicação do percentual resultar no valor exorbitante de multa de R\$ 125.000,00, no caso vertente, apesar da alteração do dispositivo acima, vislumbra-se que o descumprimento da obrigação acessória cometido por ambos os contribuintes foi o mesmo, qual seja: deixar de informar notas fiscais de aquisição na EFD.

Todavia, apesar da mesma infração cometida, mesmo com a alteração do dispositivo, a penalidade aplicada será absurdamente diferenciada, dependendo do valor da nota fiscal não contabilizada, sendo inconcebível se exigir multas tão distintas para uma mesma infração acessória praticada, onde se perquire uma ausência de proporcionalidade e razoabilidade na cobrança da multa por descumprimento de obrigação acessória pautada em percentual sobre o valor da operação, cujo descumprimento de obrigação acessória tipificado em lei foi o mesmo, qual seja: ***deixar de informar em registros do bloco específico de escrituração notas fiscais de aquisição.***

Assim, vislumbra-se que o núcleo infracional da tipificação mencionada tem por cerne o descumprimento da obrigação acessória

de “FAZER”, dessa forma, ao deixar de informar a nota fiscal na EFD, o contribuinte cometeu apenas uma infração acessória ao não FAZER o determinado na legislação, devendo ser penalizado por esta infração de forma uniforme, independente do valor relativo às notas fiscais não lançadas, e de forma equivalente a todos que cometeram a mesma infração, sujeitando-se a infração cometida a uma mesma punição para cada ilícito praticado (*documento não informado*), como ocorre com a multa em UFR/PB.

- A necessidade de equivalência da punição para os mesmos atos ilícitos praticados.

Define o **Dicionário Aurélio** que “*Infração*” é o ato ou efeito de infringir; violação de uma lei, ordem, tratado, etc. Assim, chega-se à ilação de que infração é toda conduta previamente tipificada pela legislação como ilícita.

Nessa senda, é cediço ser o descumprimento de obrigação acessória uma obrigação de fazer, vindo o mesmo disciplinado no § 2º do **art. 113** do *Código Tributário Nacional – CTN*, conforme se abebera abaixo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Assim, por ser uma obrigação de fazer, a sua inobservância enseja um único ato infracional (*deixar de fazer*), sujeitando-se, portanto, a uma única punição aplicada quanto ao ato ilícito praticado, cuja penalidade deverá se ater a um mesmo valor de multa para cada ato de deixar de fazer, como ocorre com a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória fulcrada em quantidade de *Unidade Fiscal de Referência da Paraíba - UFR/PB*.

Nesse escopo, perquire-se que um contribuinte ao cometer uma conduta ilícita tipificada em lei deverá sofrer uma mesma punição para cada ato infracional praticado relativo à infração cometida, evitando assim que um mesmo descumprimento de obrigação acessória tenha punição diferenciada e progressiva, como ocorre com a aplicação de percentual sobre o valor da operação.

No caso em tela, entendemos que pode sim, haver uma gradação e diferenciação da multa aplicada quanto a uma mesma infração acessória praticada, como ocorre no caso de haver reincidência, em razão da individualização da pena, porém, não havendo a reincidência, entendemos não caber a aplicação de penalidade diferenciada para os mesmos atos infracionais praticados por um mesmo contribuinte num mesmo período, pois uma multa imposta deve ter o mesmo peso punitivo para todos os atos ilícitos praticados referentes à mesma tipificação legal disciplinada em lei, a exemplo do contribuinte deixar de informar as notas fiscais de aquisição na EFD.

Partindo dessa premissa, vamos nos reportar, doravante, a multa por descumprimento de obrigação acessória aplicada aos *que deixarem de informar ou informarem com divergência em registros do bloco específico de escrituração, no **percentual de 5% sobre o valor da operação***, ou seja, vamos nos ater a infração mais constatada hodiernamente nas fiscalizações realizadas e a que tem trazido uma desproporcionalidade gritante quanto aos valores exigidos referente ao descumprimento de obrigação acessória relativo a notas fiscais de aquisição não informadas na EFD.

Onde a desproporcionalidade da multa em percentual aplicado sobre o valor da operação, por ser tão desproporcional e tão deletéria, dependendo do valor consignado na nota fiscal, está levando várias empresas a situações de insolvência ou de dificuldades financeiras, em razão de um simples descumprimento de uma obrigação acessória, repercutindo diretamente na sobrevivência financeira das empresas e conseqüentemente, na arrecadação e

diminuição de recursos para o erário estadual a curto e longo prazo.

- As empresas como fonte de recursos dos estados e a repercussão da multa acessória aplicada.

É sabido que são as empresas com suas operações que criam receitas para os entes tributantes, mormente os Estados, sendo estas receitas denominadas “*Receitas tributárias*”, que é toda fonte de renda que deriva da arrecadação estatal de tributos, dos quais vamos nos ater ao ICMS.

Assim, sabe-se que as receitas tributárias têm como finalidade o custeio das despesas estatais e suas necessidades de investimento, dessa forma, para o estado cumprir com seus compromissos, precisa arrecadar recursos financeiros, que são obtidos principalmente através da atividade tributária, não podendo a atividade de arrecadação ser desproporcional, mormente quanto às multas acessórias aplicadas, pois isso reflete na arrecadação de forma negativa, tendo em vista as empresas, que são as responsáveis pela manutenção e custeio dos estados, em regra, ficarem com um passivo tributário exorbitante, diminuindo seus investimentos e sua capacidade de aumento de seu faturamento em razão da desproporcionalidade das multas por descumprimento de uma obrigação acessória aplicada através de percentual sobre o valor da operação.

Portanto, ao partirmos desta premissa, vislumbramos com nível de clareza que os estados não alcançaram ainda que não adianta cobrar uma multa acessória faraônica e totalmente desproporcional e deixar as empresa, que são a fonte de seu custeio, em estado pré-falimentar, é um tiro no próprio pé, haja vista entendermos a necessidade sim, de aplicações de multas acessórias que penalizem com eficácia o contribuinte descumpridor de suas obrigações, porém, de forma uniforme e proporcional a infração praticada, como ocorre com a aplicação de multa em UFR/PB.

No caso em tela, para demonstrar como a multa acessória

por percentual sobre o valor da operação é deletéria, trago como exemplo uma indústria recentemente fiscalizada, que tinha como atividade principal a modificação de veículos, transformando-os em ambulâncias, carros de polícia, etc, operações denominadas de industrialização por encomenda, cuja tributação se opera sobre o valor agregado resultante da prestação de serviço realizada no decorrer da alteração dos veículos.

Pois bem, esta empresa recebia veículos das concessionárias para modificação e devolvia os mesmos já modificados, onde o contador, por entender equivocadamente que a operação não se referia a compras da empresa, não efetuava os lançamentos na Escrituração Fiscal Digital –EFD quando do recebimento de tais veículos, os quais eram remetidos com o valor médio destacado nas notas fiscais eletrônica de **R\$ 90.000,00**, recebendo a empresa em média por ano uns 40 veículos para efetuar a industrialização por encomenda, totalizando as notas fiscais dos veículos recebidos em **R\$ 3.600.000,00**, ao tempo em que também teria deixado de lançar uma nota fiscal referente a uma máquina adquirida por **R\$ 11.000,00**.

Neste escopo, o contribuinte ao deixar de informar na EFD as notas fiscais, sofreu a multa por descumprimento de obrigação acessória de **5% sobre o valor da operação**, fulcrado no que determina o *inciso V* do *art. 81-A* da Lei nº 6.379/96, ou seja, foi lavrado um auto de infração por descumprimento de obrigação acessória a época, para cobrança do crédito tributário de **R\$ 180.000,00** ($3.600.000,00 \times 5\%$), referente a notas fiscais dos carros recebidos para industrialização por encomenda, e **R\$ 550,00** ($11.000,00 \times 5\%$).

Devendo ser ressaltado que mesmo após a nova redação dada à alínea “a” do inciso V do art. 81-A pela alínea “c” do inciso I do art. 5º da Medida Provisória nº 263, de 28.07.17 – DOE de 29.07.17, que através da Medida Provisória nº 263/17 foi convertida na Lei nº 10.977/17 – DOE de 26.09.17, a qual determinou que a multa não poderia ser inferior a 10 (dez) UFR/PB e nem superior

a 400 (quatrocentos) UFR/PB, mesmo assim, a multa ainda seria absurdamente disforme e divergente quanto a uma mesma infração praticada.

Nesse exemplo ventilado, considerando a UFR/PB de R\$ 52,00, e o valor mínimo de 10 UFR/PB e máximo de 400 UFR/PB a ser exigido, conforme alteração do dispositivo, ainda assim a multa referente as notas fiscais dos veículos ficaria em R\$ 20.800,00 (400 UFR/PB x 52,00), mesmo se considerarmos para efeito de comparação, apenas uma nota fiscal de veículo (R\$ 90.000,00), a qual resultaria na multa referente a esta nota fiscal na ordem de R\$ 4.500,00 (90.000,00 x 5%), que comparada a multa cobrada relativa a nota fiscal não lançada de R\$ 11.000,00, cujo valor seria de R\$ 550,00, constata-se uma diferença gritante para mesma infração.

Diante disso, vislumbra-se infelizmente que esse fato ocorre com grande parte das empresas de pequeno e médio porte fiscalizadas atualmente, onde mister se faz, com a *devida venia*, chamarmos a atenção para o equívoco da revigoração do ***inciso IV*** do ***art. 80*** da Lei nº 6.379/96, que estabeleceu a possibilidade de se cobrar multa acessória sobre o valor da operação, a exemplo do que ocorre com o ***inciso V*** do ***art. 81-A*** da lei retro citada, que estabelece o percentual de ***5% (cinco por cento)***, ***aos que deixarem de informar ou informarem com divergência, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração***, limitada a cobrança da multa, a qual não poderia ser inferior a 10 (dez) UFR/PB e nem superior a 400 (quatrocentos) UFR/PB.

Haja vista este dispositivo, além de possibilitar a aplicação de multas diferenciadas para uma mesma infração praticada, vai contra a proporcionalidade e razoabilidade exigidas para aplicação de uma penalidade, tendo em tese um efeito progressivo, sendo demasiadamente deletério para o contribuinte, e porque não dizer, para o próprio estado, cuja repercussão principal de sua aplicação tem por cerne o desequilíbrio financeiro das empresas e a diminuição a curto e longo prazo da arrecadação das receitas em face do enorme

passivo tributário resultante de um simples descumprimento de obrigação acessória.

Pois ao perfilharmos esse entendimento, entendemos ser a multa acessória por percentual sobre o valor da operação deletéria, desproporcional e com um claro teor confiscatório, além de impor penalidades diferenciadas para uma mesma infração praticada, cuja ausência de razoabilidade e uniformidade na sua aplicação enseja um claro desvirtuamento da função tributária principal de qualquer ente tributante, que é a busca do imposto sonegado, através de penalidades acessórias pesadas, porém, uniformes e proporcionais à infração praticada e dentro da razoabilidade exigida.

Onde vislumbramos que a revigoração do dispositivo, o qual permitiu a aplicação de multa em percentual sobre o valor da operação, com a *devida máxima venia*, foi negativa e deletéria as partes envolvidas, em função das considerações já tecidas, onde comungamos com a necessidade urgente de revogação desse dispositivo, com a volta da aplicação da multa em UFR/PB, pois é de bom alvitre ressaltarmos que a contumácia na manutenção do dispositivo é danosa e enseja a aplicação de multas diferenciadas para infrações equivalentes pelo mesmo ou por contribuintes distintos.

Pois entendemos que o equívoco está na forma da punição aplicada, qual seja, percentual sobre o valor da operação, o que leva a punição distinta para mesmas infrações e em valores desproporcionais para o ilícito praticado em razão do valor da operação.

Nessa senda, defendemos a UFR/PB como forma justa e equilibrada de punição para a infração de descumprimento de obrigação acessória concernente a falta de informação na EFD.

A legislação tributária vive em constante aperfeiçoamento, várias são as alterações que necessitam serem realizadas diariamente para um melhor regramento dos direitos e obrigações do contribuinte.

No caso da Paraíba não é diferente, com o advento da Lei nº 10.094/13, o Processo Administrativo Tributário paraibano passou a ser regido por uma lei específica, a qual tem o condão de nortear os procedimentos e processos resultantes da contenda entre contribuinte e fazenda estadual, tentando torná-lo mais céleres e objetivos.

Portanto, a Lei nº 10.094/13, que se denomina lei do PAT/PB, trouxe diversas alterações e inovações, algumas positivas e outras negativas, dentre as negativas, vamos nos ater a ausência de homologação pelo órgão julgador administrativo do crédito tributário concernente aos processos revéis, visto a revelia, diante das novas regras, ensejar o envio do crédito tributário para inscrição em dívida ativa, em razão de caracterizar a constituição definitiva do crédito tributário exigido.

No caso em tela, infere-se ser a **Revelia** um termo jurídico que expressa o estado ou qualidade de revel, ou seja, é alguém que não comparece em julgamento ou comparece e não apresenta defesa, após citação.

Nesse aspecto, é de bom alvitre ressaltarmos que antes do advento da lei mencionada, apesar da revelia, os autos eram submetidos à apreciação e homologação pela primeira instância de julgamento (GEJUP), onde só eram analisados os aspectos legais do lançamento, a exemplo da ocorrência de decadência ou quanto à correta determinação da pessoa do infrator ou da natureza da infração, ou mesmo, quanto à existência de vícios de ciência, de

alíquota e do percentual de multa aplicado, não cabendo ao julgador, no caso de revelia, a análise de mérito da matéria, já que o direito não socorre aqueles que dormem.

Assim, na nossa concepção, esse procedimento era salutar para própria administração pública, pois apesar da revelia, caberia ao órgão julgador homologar o lançamento, corrigindo os vícios formais ou materiais que tivessem o condão de macular a exigência do crédito tributário, dando um mínimo de certeza e liquidez ao crédito tributário exigido.

Diferente de hoje, que, em razão da revelia, o crédito tributário é enviado diretamente para inscrição em dívida ativa, sem qualquer análise pelo órgão julgador, o que resulta em um prejuízo incalculável para as partes envolvidas na contenda, seja o Erário estadual ou o sujeito passivo, em razão da inscrição em dívida ativa de créditos tributários frágeis e muitas vezes inexigíveis quando da execução fiscal.

Haja vista a grande quantidade de autos de infração contendo vícios, cujos créditos tributários estão suscetíveis de sucumbirem quando da execução fiscal, em decorrência de erro na aplicação do percentual de alíquota e de multa, da técnica aplicada, da existência de decadência, erro quanto à natureza da infração e referente à pessoa do infrator e, principalmente, erro quanto a ciência do contribuinte, os quais poderiam ser sanados pela primeira instância de julgamento, evitando o encaminhamento para dívida ativa de créditos tributários apócrifos.

Pois entendemos que dentre as finalidades precípua dos órgãos julgadores está a homologação do lançamento realizado, atribuindo ao crédito tributário a liquidez e certeza exigidas para a inscrição em dívida ativa, em razão de ser cediço caber à administração pública rever os seus próprios atos quando se apresentem viciados e incorretos, conforme dispõe a **Súmula 473** do *Supremo Tribunal Federal*, transcrita *ipsis litteris* abaixo:

Súmula 473

A ADMINISTRAÇÃO PODE ANULAR SEUS PRÓPRIOS ATOS, QUANDO EVADOS DE VÍCIOS QUE OS TORNAM ILEGAIS, PORQUE DELES NÃO SE ORIGINAM DIREITOS; OU REVOGÁ-LOS, POR MOTIVO DE CONVENIÊNCIA OU OPORTUNIDADE, RESPEITADOS OS DIREITOS ADQUIRIDOS, E RESSALVADA, EM TODOS OS CASOS, A APRECIÇÃO JUDICIAL.

Não sendo prudente, na nossa singela concepção, inscrever-se em dívida ativa créditos tributários que não foram submetidos a uma homologação pelo órgão julgador, arrimando-se na premissa falsa de dar celeridade ao processo administrativo, os quais podem conter vícios e lacunas que são deletérios as partes envolvidas na contenda.

Pois urge lembrar. que apesar da revelia, a homologação realizada pelo órgão julgador se faz necessária para impor a liquidez e certeza ao crédito tributário exigido, onde a apreciação da matéria no caso da revelia, teria por cerne apenas o aspecto legal, corrigindo os vícios materiais e formais constatados, sem a análise meritória da matéria, já que é cediço que o direito não socorre aqueles que dormem, conforme dispõe o brocardo latino *Dormientibus Non Succurrit Ius*. Assim, sanados os vícios, seriam considerados verdadeiros os fatos denunciados pelo auditor, resguardando assim o interesse das partes de forma uniforme e dentro dos parâmetros legais.

- A lavratura do Termo de Revelia e a suas consequências.

Dispõe o novo PAT/PB, que lavrado o Termo de Revelia quando da apresentação de petição defensiva intempestiva, sem que tenha sido interposto Recurso de Agravo ou havendo decisão do Agravo desfavorável ao interessado, fica definitivamente constituído o crédito tributário, devendo o órgão preparador encaminhar o débito para registro em Dívida Ativa, conforme dispõe o **art. 12 e o § 1º** da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

Art. 12. Decorrido o prazo da intimação, não sendo cumprida a exigência, à vista ou parceladamente, nem apresentada a impugnação, o chefe da repartição preparadora deverá lavrar; nos autos, o Termo de Revelia, observado o prazo para interposição de Recurso de Agravo, quando for o caso.

§ 1º Lavrado o Termo de Revelia e sem que tenha sido interposto Recurso de Agravo ou havendo decisão do Agravo desfavorável ao interessado fica definitivamente constituído o crédito tributário devendo o órgão preparador encaminhar para registro em Dívida Ativa, observado ainda o disposto no art. 33 desta Lei.

Diante da exegese da norma supra, mister se faz ressaltarmos que ocorre a necessidade de recurso de Agravo quando a peça de defesa é apresentada intempestivamente, ou seja, fora do prazo, nesse caso, o Recurso de Agravo deve ser analisado pela segunda instância, onde sendo verificado no julgamento que a apresentação da peça realmente teria sido intempestiva, a decisão passa a ser definitiva, devendo ser lavrado o respectivo Termo de Revelia.

Neste escopo, perquire-se que a revelia tem o condão de constituir definitivamente o crédito tributário, sem que ocorra qualquer apreciação do lançamento realizado quanto aos aspectos formais e materiais, vedando ao julgador o direito de homologar o lançamento, impondo ao crédito tributário a premissa básica da liquidez e certeza.

Destarte, ao ser considerado constituído o crédito tributário em razão da revelia, está a fazenda estadual inscrevendo em dívida ativa um crédito tributário sem qualquer homologação por parte do órgão julgador, como se estivesse correto o lançamento realizado, quando na realidade, a prática reiterada demonstra com nítida clareza a grande possibilidade real do lançamento realizado conter vícios

insanáveis, os quais tornarão frágeis e inexigíveis o crédito tributário exigido.

- Na revelia presumir-se-ão verdadeiras as alegações de fato formuladas pelo autor, devendo ser proferida sentença com resolução de mérito.

Diferente do que dispõe o § 1º do **art. 12** da Lei nº 10.094/13, quando assevera que a revelia caracteriza a constituição definitiva do crédito tributário, devendo ser o mesmo inscrito em dívida ativa sem a apreciação pelo órgão julgador, o novo *Código de Processo Civil* explicita que na revelia, haverá a prolação de sentença com resolução de mérito, porém, presumir-se-ão verdadeiras as alegações de fato formuladas pelo autor, conforme se abebera da transcrição *in verbis*:

*Art. 355. O **juiz julgará antecipadamente o pedido, proferindo sentença com resolução de mérito, quando:***

*II - **o réu for revel**, ocorrer o efeito previsto no art. 344 e não houver requerimento de prova, na forma do art. 349. (grifo nosso)*

Art. 344. Se o réu não contestar a ação, será considerado revel e presumir-se-ão verdadeiras as alegações de fato formuladas pelo autor.

Partindo dessa premissa, infere-se ser a **Revelia** um termo jurídico que expressa o estado ou qualidade de revel, ou seja, é alguém que não comparece em julgamento ou comparece e não apresenta defesa, após citação.

O **art. 344** do novo CPC indica que na revelia, **presumir-**

se-ão verdadeiras as alegações de fato formuladas pelo autor.

Apesar disso, é importante salientar que é possível existir revelia e não se verificarem os seus efeitos.

Em decorrência desse fato é que entendemos que um processo administrativo tributário mesmo revel, deveria ser objeto de apreciação e homologação pela primeira instância, a fim de averiguar a liquidez e certeza do crédito tributário exigido, quanto aos aspectos formal e material do lançamento de ofício realizado.

Nessa senda, infere-se que mesmo revel, diante de uma homologação realizada através da apreciação do auto de infração pelo julgador singular, o contribuinte poderia ter a acusação contra si apreciada quanto ao aspecto de legalidade exigido para um lançamento, a exemplo da decadência, da correta determinação da pessoa do infrator e da natureza da infração, da correção da ciência do autuado, além dos percentuais de multa e de alíquota, visto entendermos que no caso da revelia, o direito de apreciação dos aspectos legais do lançamento persistem, pois o acusado, em razão da revelia, teria perdido apenas o seu direito processual, não ficando prejudicado o direito material em discussão.

Onde o processo, apesar da revelia, deveria seguir seu curso normal, podendo, inclusive, a sentença ser favorável ao revel, no caso da constatação de decadência ou mesmo, de cerceamento ao direito de defesa em razão de vício de ciência, pois a tese presumida de que na ausência do acusado os fatos articulados pelo fisco são verdadeiros, não poderia se sobrepôr à legalidade do lançamento em termos formais e materiais, diante da finalidade precípua dos órgãos julgadores administrativo, que é tornar líquido e certo o crédito tributário, anulando os atos da administração quando eivados de vícios que os tornem ilegais (*Súmula 473 do STF*).

Em verdade, é de bom alvitre ressaltarmos que a ausência de defesa não significa renúncia ao direito de defesa, pois o juiz da ação tem o dever de ofício de analisar os fatos e julgar de conformidade

com a lei, ajustada ao caso concreto. E isso deveria ocorrer em todos os casos e não somente naqueles em o contribuinte comparece ao processo.

Destarte, entendemos que mesmo com a revelia, o processo deve ser analisado em primeira instância no tocante ao aspecto legal do lançamento, visto a revelia ter o escopo apenas de caracterizar a presunção de veracidade dos fatos denunciados, não tendo o condão de tirar a possibilidade da análise do lançamento pela instância *a quo*, para determinar a liquidez e certeza do crédito tributário exigido com a correção dos vícios verificados no lançamento realizado.

Pois bem, vislumbra-se que o instituto da revelia, presente no **art. 319** do *Código de Processo Civil Brasileiro*, apresenta como um de seus efeitos, a presunção de que os fatos alegados e não contestados se reputam verdadeiros.

Dessa forma, em princípio, toda vez que o réu da demanda, devidamente citado, deixar de contestar a ação, deduzir-se-á, que concorda com os termos da petição inicial, sendo verdadeiros os fatos relatados pelo autor do feito.

Onde na análise do lançamento pela primeira instância, seria sim, considerados verdadeiros os fatos denunciados, porém, teria o julgador, a fim de homologar o lançamento de ofício, a obrigação de averiguar o aspecto legal do lançamento, quanto a vícios de ciência, na pessoa do infrator, natureza da infração, de decadência ou mesmo erro quanto a aplicação da multa ou alíquota, procedimentos estes que beneficiariam a Fazenda estadual, evitando assim inscrever-se em dívida ativa créditos tributários eivados de vícios e passíveis de sucumbência quando da execução fiscal.

Sendo de bom alvitre salientar, que a presunção de veracidade dar-se-á somente quanto aos fatos alegados, ficando o direito absolutamente livre para apreciação jurisdicional, afinal *iura novit curia*.

Pois se evidencia que da constatação da revelia, entretanto, não se poderá deduzir que a demanda será procedente, pois embora os fatos sejam presumivelmente verdadeiros, o autor poderá ser carecedor de direito, a exemplo da constatação da figura da

decadência, o que inevitavelmente recairá na improcedência da ação.

Em outras palavras, quer-se dizer que não é verdadeira a idéia de muitos juristas de que sendo o réu revel em determinada demanda, necessariamente, será procedente a ação do autor, ou no caso do Processo Administrativo Tributário paraibano, que no caso da revelia o processo é encaminhado diretamente para dívida ativa, sem qualquer análise do lançamento de ofício realizado, quanto ao aspecto legal do lançamento, o que torna em tese, o crédito tributário exigido ilíquido e incerto, cujos efeitos deletérios para Fazenda estadual serão observados apenas quando da execução fiscal.

Mesmo porque, o novo CPC dispõe em seu **art. 355, inciso II**, que no caso de revelia, **haverá a antecipação da lide, com a prolação da sentença**, onde se infere que o dispositivo do PAT/PB, em dissonância com a regra processual pátria, veda peremptoriamente a análise do processo pelo órgão julgador, sem a devida prolação de sentença, cujo crédito tributário lançado, independente de está ou não correto, deve ser encaminhado diretamente para inscrição em dívida ativa, da forma que se encontra.

- As consequências resultantes da ausência de homologação do crédito tributário pelo órgão julgador de primeira instância.

Diversos são os prejuízos causados pela ausência de homologação do crédito tributário pela GEJUP, pois em nome de uma falsa celeridade processual, esta-se-á inflando a dívida ativa com créditos tributários podres, inexigíveis e apócrifos.

Destarte, evidenciamos por exemplo, que a determinação normativa para que a revelia caracterize a constituição definitiva do crédito tributário, leva a inscrição em dívida ativa de créditos tributários maculados pela decadência, com erros na pessoa do infrator ou na natureza da infração, bem como vício de ciência ou erro quanto ao percentual de multa ou alíquotas aplicadas.

Onde é sabido que a causa preponderante da revelia tem por cerne o erro no momento da ciência do contribuinte, o que impede o seu comparecimento ao processo e é caracterizador da

inexigibilidade do crédito tributário quando da execução fiscal, em razão da constatação do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Vício este perfeitamente sanável, caso o processo, cujo acusado foi revel, tivesse sido apreciado e homologado pelo julgador monocrático.

Outrossim, além dos prejuízos elencados acima causados pela nova diretriz normativa contida na Lei nº 10.094/13, verificamos também o que ocorre na fase do lançamento do crédito tributário, quando o auditor erra ao realizar a lavratura de um auto de infração, e sem perceber inicialmente o erro, homologa o auto de infração no sistema da Secretaria de Estado da Receita.

Neste caso específico, o auditor não poderá mais alterar o lançamento realizado, podendo apenas informar nos próprios autos o cometimento do erro com a demonstração dos valores corretos do crédito tributário a ser exigido.

In casu, independente se o erro foi para maior ou menor, as duas únicas possibilidades legais para o efetivo saneamento do lançamento seria: a) *através do superior hierárquico, caso o lançamento não tivesse ainda sido cientificado*, b) *pelo órgão julgador de primeira instância, se o contribuinte já tivesse sido cientificado*.

No caso ventilado, caso o sujeito passivo tenha sido cientificado e não tenha comparecido para impugnar a acusação, será considerado revel, não podendo o auto de infração ser apreciado pela instância *a quo*, onde o crédito tributário será encaminhado para inscrição em dívida ativa mesmo constando do processo a informação do autor do feito de que o lançamento original estaria incorreto, acompanhado do demonstrativo concernentes aos novos valores e as justificativas cabíveis para legitimar o novo valor.

Neste diapasão, perquire-se com nívea clareza que a nova lei do PAT/PB é deletéria quando dispõe que a revelia tem o condão de constituir o crédito tributário, pois em razão dessa diretriz, muitos autos de infração contendo erros, inclusive, reconhecidos

pelo próprio autuante, como no caso ventilado, não podem mais ser saneados pela primeira instância de julgamento em razão da revelia e são inscritos em dívida ativa mesmo apócrifos, inclusive, com o absurdo da efetiva denúncia contra o contribuinte de crime contra a ordem tributária.

- A revelia e a denúncia de crime contra a ordem tributária.

Vislumbramos outro absurdo resultante da nova disposição normativa que determina que a revelia constitui o crédito tributário em definitivo, haja vista dispor o **art. 33** da Lei nº 10.091/13, que mesmo sendo revel, em razão da decisão passar a ser definitiva, os elementos comprobatórios da infração penal tributária serão remetidos pela repartição preparadora ao Ministério Público para os procedimentos cabíveis, conforme se abebera da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 33. Constatada, em qualquer momento do Processo Administrativo Tributário, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, nos termos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, inclusive quando declarada a revelia nos termos do art. 12 desta Lei, os elementos comprobatórios da infração penal tributária serão remetidos pela repartição preparadora ao Ministério Público para os procedimentos cabíveis. (grifo nosso)

Nesse diapasão, além da inscrição em dívida ativa de créditos tributários ilíquidos e incertos, em razão da ausência de homologação pelo órgão julgador, ainda vislumbramos que sendo a decisão considerada definitiva em razão da revelia, observando-se a ocorrência de crime contra a ordem tributária, nos termos previstos

nos *arts. 1º e 2º* da **Lei Federal nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990, os elementos comprobatórios da infração penal tributária serão remetidos pela repartição preparadora ao Ministério Público para os procedimentos cabíveis.

Nesse caso, em razão da ausência de homologação do lançamento pelo órgão julgador de primeira instância, mesmo havendo erro no lançamento tributário realizado, seja de cerceamento do direito de defesa, seja por erro na pessoa do infrator ou natureza da infração, até mesmo estando o direito da fazenda decaído, com a nova regra de que a revelia tem o condão de tornar definitivamente constituído o crédito tributário, o qual deve ser inscrito em dívida ativa, o sujeito passivo irá responder, se for o caso, por crime contra ordem tributária, sujeitando-se a todos os procedimentos constrangedores que uma investigação criminal impõe, sem que, ao menos, tenha-se a certeza da legalidade do lançamento realizado ou mesmo da sua liquidez e certeza, pelo simples fato de não ter sido apreciado em seus aspectos formal e material pelo órgão julgador em razão da vedação normativa para o processos revêis não serem submetidos a apreciação pela instância *a quo*.

Pois com a *devida vênia*, é cediço que a investigação criminal resultante da denúncia de crime contra a ordem tributária não leva em consideração o mérito do lançamento do crédito tributário quanto aos seus aspectos formal e material, já que a competência para apreciar os aspectos legais do lançamento tributário seria da própria administração pública.

Nesse escopo, o sujeito passivo poderá ser condenado em razão de um crédito tributário apócrifo, pois no caso de um lançamento contendo uma infração que caracterize o crime contra a ordem tributária, tenha havido vício na ciência do sujeito passivo, ou mesmo, o crédito tributário esteja decaído, tendo o autuado sido revel, haverá neste caso específico a denúncia de crime, conforme dispõe o **art. 33** da Lei nº 10.091/13, onde o acusado responderá por um crime cujo crédito tributário que o originou é apócrifo, em decorrência da negligência normativa em não determinar a homologação pelo órgão julgador do lançamento do crédito tributário realizado, para

determinação da legitimidade e legalidade do lançamento realizado.

Pelas razões explicitadas até o momento, com a devida *máxima vênia*, consideramos um absurdo a disposição normativa contida no **art. 12 e o § 1º** da Lei nº 10.094/13, que determina que na revelia, o crédito tributário fica definitivamente constituído e que deve ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Pois em nome de uma celeridade processual falsa não poderia a norma mencionada restringir o direito precípua de homologação do lançamento pelo órgão julgador de primeira instância, cuja consequência deletéria mais hialina tem por cerne se inscrever em dívida ativa créditos tributários apócrifos e pior, efetuar-se denúncia de crime contra a ordem tributária sem que se tenha a certeza da liquidez e certeza do crédito tributário exigido.

Haja vista nos acostarmos à necessidade urgente de discussão e possível alteração do dispositivo, evitando assim que a dívida ativa a cada dia cresça em decorrência de créditos tributários apócrifos e inexigíveis, além de tornar a denúncia de crime contra a ordem tributária consistente e albergada em créditos tributários homologados pela administração tributária através de seus órgãos de julgamento, créditos tributários estes líquidos e certos.

ICMS– A LEGITIMIDADE DA MANUTENÇÃO DO CRÉDITO FISCAL DE PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS E A JURISPRUDÊNCIA EQUIVOCADA APLICADA ATUALMENTE NA PARAÍBA

A priori, mister se faz, para uma melhor compreensão, trazermos à baila uma retrospectiva histórica da legislação concernente à desoneração do ICMS, no que tange às operações com produtos industrializados, de modo a tornar clara a vigência da manutenção dos créditos nas operações de saídas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus.

Destarte, vislumbra-se que a desoneração das remessas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus foi realizada através do mecanismo, até então inédito no âmbito do antigo imposto estadual, da equiparação dessas operações ao regime aplicável às exportações de produtos industrializados ao exterior, por meio do **Decreto-Lei nº 288**, de 28 de fevereiro de 1967, em seu **art. 4º**, infracitado:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (g.n)

No caso vertente, em 1969, foi promulgada a **Emenda nº I**, da Constituição de 1967, em que as desonerações do antigo ICM poderiam se dar por duas vias:

- Através de Convênios celebrados entre os Estados nos termos definidos em lei complementar;

- Através de lei complementar de competência da União Federal, para os casos de relevante interesse social e econômico nacional.

Nesse diapasão, urge ressaltarmos que a competência desonerativa da União, em matéria de tributos estaduais, estava limitada apenas a tratar de matérias de relevante interesse social e econômico do país, e neste contexto foi editada a **Lei Complementar nº 4**, de 2 de dezembro de 1969, que em seu **art. 5º** convalidou a regra de equiparação à exportação prevista no **Decreto-Lei nº 288/67**, como segue.

Art. 5º - Continuam em vigor o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e legislação posterior pertinente à matéria nele tratada; o art. 5º do Decreto-Lei nº 244, de 28 de fevereiro de 1967, e o art. 2º do Decreto Lei nº 932, de 10 de outubro de 1969.

Assim, até então, o regime tributário das exportações consistia na imunidade das saídas de produtos industrializados para o exterior, com direito à manutenção dos créditos dos insumos utilizados.

Porém, com o advento da Constituição de 1988, a competência da União relativamente à concessão de isenção de tributos estaduais desapareceu, sendo mantida apenas a competência da lei complementar, no entanto, apenas no sentido de conceder isenção para as exportações de bens e serviços, e a de conceder a manutenção dos créditos em relação a essas mesmas operações.

Diante disso, entende-se derogadas, para os efeitos do ICMS, as normas da **Lei Complementar nº 4/69** e conseqüentemente, do **Decreto-Lei nº 288/67**, todavia, não se pode olvidar que a Constituição de 1988 foi promulgada em 5 de outubro de 1988, e que o sistema tributário nela previsto só teve vigência em 1º de março de 1989, data em que efetivamente ocorreu a derrogação das normas

federais e da lei nacional que tratavam dos benefícios para a Zona Franca de Manaus.

Nesse escopo, com a nova regra constitucional, que restringia a competência desonerativa da lei complementar a casos restritos à exportação para o exterior, todas as demais formas de desoneração do imposto estadual passaram a ter uma única fonte, os convênios interestaduais celebrados nos termos da **Lei Complementar 24/75**, recepcionada pelas normas do novo sistema tributário.

Portanto, no lapso temporal havido entre a promulgação da Carta Matriz e a vigência do novo regime, os Estados Membros, reunidos no Conselho de Política Fazendária, CONFAZ, face ao relevante interesse nacional do Regime da Zona Franca de Manaus, assinaram o **Convênio ICM 65/88**, para definir, por vontade unânime das Unidades Federadas, o novo regime aplicável às operações, **que consistia na isenção do ICMS na saída de produtos industrializados para a região, e a manutenção do crédito dos insumos para o estabelecimento fabricante das mercadorias.**

A lei que regula a concessão de benefícios fiscais do ICMS, via Convênio entre os Estados membros da Federação é a **Lei Complementar nº 24/75**, assim sendo, no regime jurídico dessa lei exige-se unanimidade dos Estados, onde a eventual ausência do representante do Estado é suprida pela ratificação do ato, considerando-se assim como presentes à reunião do CONFAZ, e para a revogação de benefícios o *quorum* é de maioria de quatro quintos das Unidades Federadas.

Em razão desse *quorum* viabilizou-se a assinatura do **Convênio ICMS 06/90**, de 30 de maio de 1990, que **revogou a cláusula 3^a do Convênio ICM 65/88**, a qual concedia a manutenção dos créditos, assim dispondo:

“Cláusula terceira. Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção

dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção”.

No caso em tela, diante da revogação da **Cláusula terceira** pelo **Convênio ICMS 06/90**, o Estado do Amazonas ingressou com uma *Ação Direta de Inconstitucionalidade* que tomou o **nº 310-1/90**, contra os Convênios ICMS 01/90, que tratava da revogação de benefícios nas operações com açúcar de cana, ICMS 02/90, que restringia os benefícios nas operações com produtos industrializados semi-elaborados e **ICMS 06/90, que revogou as regras de manutenção dos créditos fiscais nas remessas de mercadorias industrializadas para a Zona Franca de Manaus**, obtendo decisão cautelar que suspendeu a vigência dos citados Convênios até o julgamento final da Ação, conforme Ementa do STF transcrita *ipsis litteris in verbis*:

“Ementa - Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2, 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos contrapostos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.

2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ- Conselho de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acórdão os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir medida cautelar e suspender, até o julgamento final

da ação, a vigência dos Convênios ICMS nºs 1, 2, e 6 todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.”

Assim, considerando que os Estados pactuantes estão arrolados no litisconsórcio passivo e que até **19 de fevereiro de 2014**, quando saiu a decisão do julgamento final da **ADI 310-1/90**, permaneceram com a eficácia suspensa os **Convênios ICMS 1, 2, e 6**, de 1990, o que por consequência, **manteve-se vigente na íntegra o Convênio ICM 65/88, inclusive a sua cláusula terceira, que estabelece a manutenção dos créditos para os fabricantes vendedores.**

Portanto, diante do introito das considerações históricas tecidas, chega-se à ilação de que o direito das indústrias à manutenção do crédito fiscal concernente as mercadorias destinadas a zona franca de Manaus permaneceu todo o tempo vigente, por força da decisão judicial que concedeu medida liminar suspendendo a eficácia do **Convênio ICMS 06/92**, mantendo-se a vigência na íntegra da **cláusula terceira do Convênio ICM 65/88, que estabelece a manutenção dos créditos para os fabricantes vendedores.**

De todo o exposto, fica evidenciado que as operações com produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus nunca estiveram sujeitas ao estorno dos créditos fiscais dos insumos utilizados na produção e embalagem das mercadorias vendidas, por força do que dispunham até 1989, o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 e a Lei Complementar nº 4/69, e de 1989 aos dias atuais pela **Cláusula Terceira do Convênio ICM 65/88**, mantida vigente pelo STF, que suspendeu a vigência, já em 1990, do Convênio 06/90 que pretendia revogá-la.

2 A legitimidade da manutenção do crédito fiscal de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus e o entendimento equivocado proferido em decisão de segunda instância administrativa

Diante das considerações tecidas, as quais traçou um histórico legislativo concernente à norma legal que disciplina a manutenção do crédito fiscal relativo às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto da isenção das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, ficou evidente que a jurisprudência administrativa hodierna acerca desse tema está equivocada, vejamos:

No caso vertente, a princípio assiste razão quanto a obrigatoriedade das empresas em estornarem o crédito fiscal quando das saídas isentas ou não tributáveis das mercadorias, assim, sendo a operação de saída subsequente isenta, dispõe o **art. 85, inciso I** do RICMS/PB, acerca da obrigação do sujeito passivo em efetuar o estorno do imposto de que teve se creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saídas isentas, conforme se abebera na dicção do dispositivo mencionado, infracitada:

*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:*

*I - **for objeto de saídas não sujeitas ao imposto, por isenção**, não incidência ou redução de base de cálculo, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada, **ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito**: (g.n)*

Onde se vislumbra na exegese da norma supra, a ressalva as disposições expressas de manutenção de crédito, ou seja, a obrigação do estorno do crédito fiscal referente às saídas subsequentes isentas opera apenas se não houver disposição expressa nas normas do ICMS que permita a manutenção do crédito.

In casu, ao perscrutarmos os disciplinamentos contidos no RICMS/PB, vislumbramos em seu **art. 87, inciso I, que nas operações de exportações para o exterior, o contribuinte não é**

obrigado a estornar o crédito fiscal, conforme se abebera do texto *in verbis*:

Art. 87. Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo:

I - às mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior;
(grifo nosso)

Assim sendo, como consta do introito de nossas considerações, até a Constituição de 1988, dispunha o **Decreto-Lei nº 288/67**, que altera as disposições da **Lei nº 3.173/57** e **regula a Zona Franca de Manaus**, que em seu **art. 4º** determina expressamente o seguinte:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro. (g.n)

No caso em apreço, *a priori*, vislumbra-se que a norma supra coaduna-se perfeitamente as disposições normativas do ICMS, principalmente quanto ao que dispõe a ressalva constante do **art. 85, inciso I** do RICMS/PB (*ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito*) c/c **art. 87, inciso I** do RICMS/PB (*Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior*) com fulcro no **art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67** (*A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo na Zona Franca de Manaus será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro*)

Todavia, após o advento da Constituição de 1988, a

manutenção do crédito fiscal para os produtos destinados à Zona Franca amparados no **Decreto-Lei nº 288/67** perdeu sua legitimidade, pois entende-se derogadas, para os efeitos do ICMS, as normas da **Lei Complementar nº 4/69** e consequentemente, do **Decreto-Lei nº 288/67**, passando a ser a única fonte normativa para concessão de benefícios pelos estados, os convênios interestaduais celebrados nos termos da **Lei Complementar 24/75**, recepcionada pelas normas do novo sistema tributário.

Portanto, conforme já dissemos, no lapso temporal havido entre a promulgação da Carta Matriz e a vigência do novo regime, os Estados Membros, reunidos no Conselho de Política Fazendária, CONFAZ, face ao relevante interesse nacional do Regime da Zona Franca de Manaus, assinaram o **Convênio ICM 65/88**, para definir, por vontade unânime das Unidades Federadas, o novo regime aplicável às operações, **que consistia na isenção do ICMS na saída de produtos industrializados para a região, e a manutenção do crédito dos insumos para o estabelecimento fabricante das mercadorias**, conforme dispõe a inteligência emergente da **Cláusula terceira** infracitada.

Cláusula terceira. Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Dessa forma, resta claro o direito a manutenção do crédito fiscal das matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto da isenção das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, direito este, conforme já dito no introito de nossas considerações, nunca vedado.

Todavia, apesar da existência do **Convênio ICM 65/88** plenamente vigente, mormente a sua **Cláusula terceira**, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, através do **Acórdão nº**

358/2014, em decisão unânime, **decidiu pela obrigatoriedade do estorno do crédito fiscal do ICMS concernentes as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, em razão de não existir convênio celebrado entre os estados que amparasse essa manutenção**, conforme se abebera da transcrição de fragmentos do voto proferido, transcritos *ipsis litteris* abaixo:

Pelos dispositivos acima citados, a única possibilidade de ser conferida exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade e a regra da não utilização de crédito referente às operações isentas ou não tributadas **seria a existência de deliberação unânime nesse sentido dos Estados Federados, o que não existe.**

c) Quis a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, XIII, “g”, que concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, só fossem concedidos por deliberação dos Estados e Distrito Federal mediante convênio. A mesma recepcionou a Lei Complementar nº 24/1975, que estabelece em seu art. 1º que as isenções do ICM (atualmente ICMS) serão concedidas ou revogadas por meio de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, estendendo o inciso IV daquele artigo a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais atinentes ao ICM dos quais resultem redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, a saber:

“Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV- à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Vê-se, pois, no que tange ao ICMS, serem incompatíveis as disposições do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 com as do art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal e do art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975.

Quanto ao mais, merece menção ainda o fato de que os benefícios e as desonerações fiscais são interpretadas literalmente, devendo as exceções à imposição tributária serem expressamente previstas, o que não é o caso do aproveitamento de crédito fiscal de ICMS destacado em operações anteriores nas saídas de produtos contemplados com isenção para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

Em assim sendo, concluo pela regularidade do procedimento fiscal que excluiu do montante das vendas tributadas as efetuadas com destino à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, para incluí-las no montante das saídas isentas ou não tributadas, que deve compor o total das saídas acomodado no denominador da fração que apura o coeficiente de creditamento do ICMS incidente sobre as aquisições para o ativo permanente, conforme demonstrativos de fls. 77/82, sendo, pois devido o ICMS objeto da exigência fiscal correspondente.

Em face dos mesmos fundamentos, entendo como acertado o estorno dos créditos apropriados pela empresa nas aquisições de produtos para o processo de fabricação de cimento destinado à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, efetuado pelo autuante, conforme revelam os demonstrativos de fls. 83/84, o que atribui regularidade à exigência fiscal relativa ao ICMS. (g.n)

Fonte: Acórdão nº 358/2014

Com base na exegese do fragmento da sentença transcrita acima, evidencia-se com nívea clareza o entendimento equivocado de que o crédito fiscal dos insumos cujas mercadorias foram destinadas a Zona Franca de Manaus teria que ser estornado, em razão da inexistência de Convênio que amparasse a manutenção do crédito para estas operações, inclusive, com a condenação do contribuinte pela infração de crédito indevido.

Assim, com a *devida máxima vênia*, perquire-se o equívoco

cometido na decisão proferida, quando da alegação de não haver Convênio que amparasse a manutenção do crédito fiscal do *ICMS* decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego no processo produtivo de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, remetidas com isenção do imposto, esquecendo-se os douto Conselheiros, quando da prolação da decisão, da existência do **Convênio ICMS nº 65/88**, que em sua **Cláusula terceira** assegura *às indústrias o direito à manutenção e utilização dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.*

Principalmente, porque o **Convênio ICMS 06/90**, que revogava a **Cláusula terceira** citada acima, e que estava com seus efeitos suspensos por liminar, em decisão final fora considerado em **19 de fevereiro de 2014** “**INCONSTITUCIONAL**” pelo STF, pelo voto da **Relatora Min. Carmen Lúcia**, em decorrência da **ADIN nº 310/90**, de autoria do Estado do Amazonas, cuja ementa colacionamos abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona

Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República).

2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 6643438. Supremo Tribunal Federal Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 20 Ementa e Acórdão ADI 310 / NÃO INFORMADA consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder

a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

Nestes termos, infere-se que a decisão proferida pelo **Conselho de Recursos Fiscais em 02 de outubro de 2014**, através do **Acórdão nº 358/2014**, a qual determinava o estorno do crédito fiscal dos insumos concernentes as mercadorias destinadas a Zona Franca de Manaus, vai de encontro as normas tributárias vigentes, devendo ter seu entendimento reformado, não servindo a decisão, *data vênia*, como parâmetro jurisprudencial para orientação da fiscalização, a qual deve reconhecer como legítima a manutenção do crédito fiscal das indústrias quando das saídas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, conforme dispõe a inteligência emergente da **Cláusula terceira do Convênio ICMS 65/88**, que *assegura às indústrias o direito à manutenção e utilização dos créditos do ICMS decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego no processo produtivo de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, remetidas com isenção do imposto.*

Destarte, diante das considerações tecidas, chega-se à ilação de que os créditos fiscais do ICMS das aquisições de insumos concernentes as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus não devem ser estornados, como determina a jurisprudência ora rechaçada, em razão da disposição normativa para manutenção do crédito, mormente a **Cláusula terceira do Convênio ICMS 65/88**.

No caso em tela, rendo aos nobres colegas que compõe esta egrégia corte de julgamento o tributo do meu mais respeitoso apreço e a consideração que cada um deles merece, porém, urge lembrar que as decisões proferidas em segunda instância criam jurisprudência, as quais norteiam as fiscalizações realizadas e, caso estejam equivocadas, podem induzir a fiscalização a erro.

Outrossim, vislumbramos ser inconcebível que decisões

julgadas à unanimidade contenha tamanha incongruência com as normas que disciplinam o ICMS.

Ao tempo em que devo ressaltar que o intuito das considerações aqui trazidas tem por finalidade apenas suscitar debates e discussões, na tentativa de corrigir entendimentos que contradizem a legislação vigente, cuja decisão, certa ou errada, servirá para nortear, doravante, o trabalho da fiscalização, onde uma decisão fundada em premissa errônea e equivocada tem o condão de induzir o auditor ao erro, principalmente quando a decisão determina o estorno dos créditos fiscais das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, quando existe e sempre existiu disposição normativa que ampara a manutenção do crédito nestas operações, a exemplo da **Cláusula terceira do Convênio ICMS 65/88**, que *assegura às indústrias o direito à manutenção e utilização dos créditos do ICMS decorrentes das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego no processo produtivo de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, remetidas com isenção do imposto.*

A APLICAÇÃO DA TÉCNICA DE RESULTADO INDUSTRIAL NA AFERIÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E SEUS QUESTIONAMENTOS

Várias são as técnicas aplicadas pela fiscalização do ICMS para aferição da regularidade do recolhimento do imposto pelos estabelecimentos comerciais e industriais, dentre estas nos reportaremos ao levantamento denominado de Resultado Industrial, o qual deve ser aplicado exclusivamente em estabelecimentos industriais.

Assim, observa-se que a fiscalização realizada em estabelecimento industrial deve tomar por norte, entre outros procedimentos rotineiros, a aplicação do Resultado Industrial, o qual tem por cerne o levantamento realizado com base na matéria-prima utilizada para industrialização, acrescida da agregação dos demais custos de fabricação, cujo resultado a ser alcançado deve ser o custo do produto fabricado.

Consistindo a técnica mencionada no confronto entre do Custo do Produto Fabricado (CPF) e o valor das saídas do período.

Devendo ser ressaltado que o valor das saídas, para efeito de confronto com o CPF, deve ser reportar apenas a saídas resultantes dos produtos fabricados, haja vista não ser cabível considerar as saídas que não foram objetos de industrialização, a exemplo das aquisições para revenda.

Pois vislumbramos que muitas indústrias, além de ter atividade fabril, também revende mercadorias adquiridas de terceiros, assim, caso se considere todas as saídas da indústria para efeito de confronto com o CPF, o resultado ficaria distorcido.

Partindo dessa premissa, quando da realização do levantamento, infere-se que o RICMS/PB, disciplina quais serão

os elementos subsidiários para o cálculo da produção e a aferição do correspondente pagamento do imposto pelos estabelecimentos industriais, conforme se perquire na dicção do **art. 645**, infracitado:

Art. 645. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais o valor e quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, a mão-de-obra empregada, os gastos gerais de fabricação e os demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques.

Onde se perquire que o levantamento a ser realizado pela fiscalização, com o objetivo de aferir a regularidade do recolhimento do ICMS das empresas industriais, deve tomar por cerne a matéria-prima, como elemento primordial para efeito de aferição, além dos produtos intermediários, a mão de obra empregada, os gastos gerais de fabricação e por fim, os demais componentes do custo de produção, elementos estes que subsidiarão o cálculo do resultado fabril a ser obtido pela fiscalização.

Devendo ser ressaltado que o resultado alcançado tem por base o custo do produto fabricado, o qual é obtido através da matéria-prima utilizada na produção, onde o produto acabado será composto da matéria-prima e demais custos agregados, que resultarão no valor do produto final industrializado.

No caso em tela, como a matéria-prima é elemento essencial e imprescindível na elaboração do resultado industrial, necessário se faz tecermos algumas considerações para um melhor entendimento acerca da matéria.

Neste diapasão, perquire-se ser a **Matéria-prima** o nome dado a um material que sirva de entrada para um sistema de **produção**

qualquer.

Portanto, observa-se que no campo da produção artística, o conceito de matéria-prima engloba desde o material concreto para a produção de uma pintura, por exemplo: canvas, madeira e tinta, até o objeto sobre o qual o artista se inspira para pintar suas telas.

Já na área farmacêutica, as matérias-primas são materiais animais, vegetais ou minerais com alguma propriedade farmacológica, ou de interesse médico para prevenção/cura de doenças.

Em síntese, a **Matéria prima** é aquilo que dá a origem para tudo que vem a partir dela, pois sem a matéria-prima, não seria possível a produção de outros bens.

Sendo a matéria-prima uma substância bruta necessária para a fabricação de alguma coisa específica.

Dessa forma, além da matéria-prima que é elemento essencial para se obter a produção de um estabelecimento industrial, existem ainda os produtos intermediário e secundário, que não dispõem da mesma essencialidade da matéria-prima, todavia, são considerados também elementos da produção.

Assim, necessário se faz para um melhor entendimento de como funciona o processo fabril, definirmos tais elementos, vejamos:

1) **Matéria-prima** é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da madeira, integrantes do novo produto - papel, etc.

2) **Produto Intermediário** (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via

de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.

3) **Produto Secundário** - é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcáreo - CaCO_3 (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é “produto secundário”, porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto-telha; qualquer material líquido, usado na indústria que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto - papel.

Diante das considerações tecidas até o momento, chega-se à clara ilação de que não se pode realizar um levantamento de resultado industrial sem considerar a matéria-prima, conclusão esta básica e elementar, já que é ela que dar a origem para tudo que vem a partir dela.

Destarte, necessário se fez tecermos algumas considerações acerca da essencialidade da matéria-prima num processo fabril, haja vista constataremos diversas autuações cujo cálculo do Custo de Produção foram realizados sem a matéria-prima, tendo sido levado em conta apenas as despesas de produção, resultando assim num valor apócrifo do Custo de Produção, para efeito de confronto com as saídas registradas.

Nesse caso, mister se faz ratificar que o levantamento denominado de **Resultado Industrial** deve considerar a matéria-prima aplicada na produção, como elemento imprescindível para

efeito de aferição da regularidade fiscal da empresa, além, é claro, do material secundário, material de embalagem, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação, cujo resultado encontrado se reportará ao custo de produção, que após o confronto dos inventários inicial e final dos produtos acabados, resultará no custo dos produtos fabricado, o famigerado CPF.

De posse da informação do Custo dos Produtos Fabricados, o auditor deve efetuar o confronto deste valor com os valores de saídas registrados pela empresa, a fim de apurar alguma falta resultante dos cálculos dos elementos subsidiários utilizados no processo fabril, conforme disciplinamento contido na inteligência emergente do **§ 1º do art. 645** do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 645

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção, resultante do cálculo dos elementos constantes deste artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente.

Sendo considerada condição *sine qua non* para efeito de regularidade das operações realizadas pelo estabelecimento industrial, que o valor do Custo dos Produtos Fabricados seja igual ou inferior as saídas registradas, diante do que dispõe o **§ 2º do art. 645** do RICMS/PB, infracitado:

Art. 645

§ 2º Para a exigência do imposto a que se refere o parágrafo anterior, ter-se-á em conta que o valor das saídas será pelo menos igual ao custo dos produtos vendidos.

Visto não se conceber a realização de uma industrialização cujo valor de saída do produto fabricado se realize em valor menor que o custo de sua produção, levando assim a exigência do ICMS

referente à diferença constatada entre o CPF e os valores nominais de saídas registrados nos livros próprios.

Entendimento esse fulcrado na ilação de que as saídas registradas teriam seus valores inferiores ao CPF, em virtude da empresa ter omitido o registro de parte das saídas realizadas, em função de terem sido efetuadas sem a emissão de nota fiscal.

Devendo ser ressaltado que os impostos que são não cumulativos devem, para efeito de cálculo do custo de produção, ser excluídos da matéria prima, produto intermediário e outros produtos, haja vista o fato de não se poder realizar o cálculo do custo de produção com impostos que são recuperáveis, que é o caso do ICMS e IPI.

Bem como, o valor das saídas registradas, para efeito de confronto com o Custo dos produtos fabricados, deverá ser considerado com o ICMS, por se tratar de um imposto por dentro, o qual faz parte da sua própria base de cálculo, haja vista a clareza insofismável do **§ 2º do art. 645** do RICMS/PB, quando assim dispõe: ***ter-se-á em conta que o valor das saídas será pelo menos igual ao custo dos produtos.***

In casu, após as considerações trazidas à colação, **vislumbramos a existência de dois questionamentos suscitados**, sendo **o primeiro**, quanto à matéria-prima, já que na prática diária verificamos várias autuações resultantes da realização de Resultado Industrial com a ausência de matéria-prima, considerando-se apenas os demais custos, a exemplo de mão de obra e gastos gerais de fabricação.

Procedimento este considerado inconsistente, deletério, equivocado e ilegal, não tendo qualquer legitimidade a técnica do Resultado Industrial realizada sem a matéria- prima, para efeito de comprovação de repercussão tributária de omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Haja vista, como é cediço, a repercussão resultante do Resultado Industrial ter por cerne a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, assim, como a mercadoria produzida (*produto acabado*) se originou necessariamente de uma matéria-prima, a qual é considerada elemento essencial do produto final produzido.

Não se concebe a realização por parte da fiscalização de um Resultado Industrial sem a variável “*matéria-prima*” para fins de aferição da repercussão de omissão de saídas de mercadorias.

Já que o produto final (*mercadoria*) é composto do valor da matéria-prima acrescido dos demais custos de fabricação a ele agregado.

Outrossim, quanto ao **segundo questionamento** recorrente, acerca do resultado industrial, vislumbramos a tese levantada por alguns auditores, a qual diverge do entendimento aplicado pelos órgãos julgadores da Paraíba, concernente a manutenção no valor das saídas, que serão confrontadas com o Custo de Produção, do valor do ICMS.

No caso em tela, infere-se que a tese levantada, a qual tem por lastro a exclusão do valor das saídas dos impostos incidentes sobre as vendas, tem por cerne o fato de que a legislação contábil disciplinada na Lei nº 6.404/76, que a Receita Líquida é a Receita Bruta diminuída das deduções (*vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas*) e o Lucro ou Prejuízo Bruto Operacional seria o resultado do confronto da Receita Líquida com o Custo dos Produtos Vendidos.

Dessa forma, o cerne da questão tem por lastro o fato da contabilidade, para apuração do Resultado do Exercício, exclui-se das receitas brutas os impostos incidentes sobre as vendas, portanto, para o RICMS/PB ficar de acordo com o aspecto contábil, deveria as saídas explicitadas no **§2º do art. 145** do RICMS/PB, também ser considerada sem o ICMS.

Ora, com a devida *data máxima venia*, mister se faz lembrar **que a técnica do Resultado Industrial aplicada pela fiscalização nada tem a ver com a apuração do lucro ou prejuízo contábil.**

Sendo de bom alvitre lembrar que a técnica do Resultado Industrial é apenas um confronto realizado entre o **Custo de Produção** e o **valor das saídas** das mercadorias tributadas, não devendo ser tais saídas confundidas com “**RECEITAS**”, como ocorre com a **Demonstração Contábil do Resultado do Exercício**, a qual tem por cerne demonstrar o lucro ou prejuízo contábil, devendo corretamente seguir as diretrizes traçadas na **Lei nº 6.404/76**.

Tendo o **Resultado Industrial** e o **Demonstrativo do Resultado do Exercício** objetivos distintos, haja vista a técnica do Resultado Industrial ter por cerne apenas a aferição do confronto entre o Custo do Produtos Fabricado e os valores das saídas realizadas destes produtos, incluídas também as saídas por transferência, que não geram receitas, enquanto o Demonstrativo do Resultado do Exercício, é uma obrigação contábil determinada por lei, a qual tem por cerne obter o resultado contábil do exercício com base nas receitas auferidas pela empresa no exercício, ou seja, se teria havido lucro ou prejuízo.

Pois se fossem considerados, para efeito de aferição do Resultado Industrial, os critérios aplicados na Demonstração de Resultado do Exercício, com a exclusão da Receita bruta, dos impostos incidentes sobre as vendas, estaríamos cometendo um equívoco, mesmo porque, não apenas o ICMS deveria ser excluído, mas todos os impostos incidentes sobre as vendas, já que o questionamento suscitado teria por cerne uniformizar o RICMS/PB à legislação contábil.

Bem como, urge ressaltarmos que a aferição realizada através do Resultado Industrial não considera as saídas registradas como sinônimo de Receita, visto as operações de transferência também estarem incluídas nos valores de saídas, pois se assim

fosse, teriam também de ser consideradas todas as receitas da empresa, inclusive, aquelas referente às mercadorias adquiridas de terceiros para venda, o que não é aconselhável na aplicação da técnica do Resultado Industrial, já que as saídas a serem consideradas, para efeito de confronto, devem se ater apenas as concernentes as mercadorias fabricadas, no tocante as vendas e transferência.

Assim, vislumbramos outro aspecto que deve ser mencionado para demonstrar que as saídas explicitadas no **§ 2º do art. 145** do RICMS/PB, nada tem a ver com receitas, principalmente contábeis, para efeito de aplicação das regras estabelecidas na legislação contábil, pois caso se aplicasse as saídas registradas os mesmos requisitos contábeis exigidos para apuração do Resultado do Exercício, como entendem alguns auditores, dando status de receita, o Resultado Industrial não poderia ser aplicado em estabelecimentos filiais que têm a função apenas de realizar uma etapa de produção, ou mesmo, no caso de uma indústria de mineração, como a de cimento, por exemplo, onde todo o calcáreo industrializado na mina é transferido para a fábrica matriz, onde se infere não haver vendas nestes casos, apenas transferência, não havendo, portanto, receitas.

O que nos leva a ilação de não haver necessidade da exclusão do ICMS das saídas, haja vista não haver qualquer similaridade entre a técnica do Resultado Industrial aplicada pelo Fisco estadual, com o Demonstrativo do Resultado do Exercício, exigido para as empresas com mantém Escrita Contábil Regular, no qual a Receita Líquida é a Receita Bruta diminuída das deduções (*vendas canceladas, descontos concedidos incondicionalmente, impostos incidentes sobre vendas*), e o Lucro ou Prejuízo Bruto Operacional é o confronto da Receita Líquida com o Custo dos Produtos Vendidos.

No caso vertente, infere-se que o legislador entendeu que o confronto teria que ser realizado entre o Custo dos Produtos Fabricados e as saídas registradas, não considerando as saídas como sinônimo de receitas, pois no caso em apreço, o legislador estaria satisfeito, para efeito de aferição referente à técnica de Resultado

Industrial, que o **VALOR DAS SAÍDAS** fosse **igual ou superior ao Custo de Produção**, como também está satisfeito na aplicação da técnica denominada de Conta Mercadorias, que o lucro bruto seja de 30%, e não de 40% ou 60%, pois vale lembrar que são singularidades de cada técnica, as quais servem como parâmetros de aferição da regularidade fiscal das empresas, tendo cada uma delas um parâmetro próprio e específico, que demonstre de forma aproximada, a ocorrência de repercussão tributária quanto ao recolhimento do ICMS.

Não tendo o Resultado Industrial qualquer similaridade com a apuração de lucro ou prejuízo contábil, portanto, não havendo a necessidade de ser expurgado do valor das saídas mencionadas na norma, o valor dos impostos não cumulativos, como ocorre na apuração do lucro ou prejuízo contábil através do Demonstrativo do Resultado do Exercício.

Pois para o Fisco, quando da aplicação do Resultado Industrial, interessa apenas que o valor de saída cubra o custo do produto fabricado, sendo igual ou superior ao mesmo, pois caso fosse necessário retirar das saídas o valor do ICMS, como já foi dito, teria que também ser retirado todos os impostos que incidem sobre as vendas, fugindo do objetivo da técnica, que é de estabelecer um parâmetro para apurar, através de uma presunção e de forma aproximada, se teria havido repercussão no recolhimento do ICMS, não tendo o Resultado Industrial o objetivo precípua de apurar lucro ou prejuízo, pois para isso teria de considerar todas as despesas e receitas realizadas e auferidas no exercício, função este destinada ao Demonstrativo de Resultado do Exercício.

Assim sendo, diante das considerações tecidas até o momento, entendemos não haver qualquer necessidade de mudança do **§ 2º do art. 145** do RICMS/PB, com a exclusão do valor das saídas dos impostos não cumulativos, por não haver qualquer nexo causal entre a técnica de Resultado Industrial aplicada pela fiscalização para verificar a ocorrência de omissão de saídas, com a legislação

contábil, no tocante aos requisitos exigidos quando da apuração do lucro ou prejuízo contábil através do Demonstrativo do Resultado do Exercício.

Ex positis, entendemos ser de bom senso que a nossa legislação esteja de acordo com a legislação contábil, porém, nos casos que sejam pertinentes, já que no caso em análise, torna-se descabida a aplicação de requisitos exigidos para apuração do lucro ou prejuízo contábil, em uma técnica que tem por cerne apenas o confronto entre o Custo dos Produtos Fabricados com as saídas respectivas registradas, cujo resultado da aferição enseja, quanto à diferença, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Observamos na labuta diária alguns procedimentos realizados que merecem uma análise mais aprofundada com o objetivo de demonstrar, com clareza, as irregularidades cometidas quando do lançamento de ofício realizado, para que os procedimentos doravante não sejam considerados irregulares, trazendo prejuízo tanto para fazenda estadual como para o contribuinte.

No caso vertente, iremos nos ater em nossas considerações à constatação de **concorrência de infrações** verificadas quando do lançamento de ofício realizado num mesmo exercício, concernente à exigência do ICMS relativa à omissão de saídas.

Destarte, urge ressaltarmos que a concorrência de infrações se origina do fato da Fazenda estadual efetuar o lançamento do crédito tributário num mesmo exercício, referente a um mesmo fato gerador, cuja contumácia em se manter a exação enseja o que se chama de *bis in idem*, que se traduz pela cobrança em duplicidade do imposto sobre o mesmo fato gerador.

Partindo dessa premissa, infere-se que várias são as possibilidades de ocorrer a concorrência de infrações quando da realização de uma auditoria e a conseqüente lavratura do auto de infração, devendo o auditor ficar atento quando da realização do lançamento de ofício, pois várias técnicas utilizadas pela fiscalização não podem ser aplicadas concomitantemente em um mesmo exercício, visto ensejar uma dupla exigência sobre um mesmo fato gerador.

Devendo ser ressaltado, que a concorrência de infrações ocorre geralmente quando da acusação fulcrada na infração de omissão de saídas, mormente, quando da aplicação de dois procedimentos fiscais num mesmo exercício para aferição da regularidade do recolhimento do ICMS.

Sendo de bom alvitre, para um melhor entendimento, que tenhamos considerações no intuito de demonstra como se processa a concorrência de infrações.

No caso em tela, *ab initio*, reportaremos-nos a típica infração de **pagamento com receita marginal**, o famigerado caixa dois, a qual se origina da presunção legal de que a empresa teria efetuado o desembolso para a realização de pagamentos se utilizando de receita oriunda de omissão de saídas já ocorridas no exercício.

Ou seja, como exemplo, vislumbramos que sendo constatada notas fiscais de aquisição não contabilizadas, infere-se de chofre, com base em uma presunção legal, que a origem do numerário utilizado no pagamento das respectivas notas fiscais não contabilizadas, teria advindo de omissão de saídas de mercadorias tributáveis no exercício ocorridas anteriormente a aquisição das mercadorias consignadas nas notas não contabilizadas (omissão pretérita).

Assim, presume-se quanto à lógica material do ilícito que a empresa teria efetuado vendas de mercadorias sem documentação fiscal no exercício e utilizado a receita marginal dessa venda realizada para o pagamento das mercadorias adquiridas e não contabilizadas, receita esta denominada de marginal, por não fazer parte da disponibilidade financeira registrada na empresa.

Nesse norte, chega-se à ilação de que qualquer desembolso realizado pela empresa sem que tenha ocorrido o respectivo lançamento da saída do numerário das contas caixa e banco, caracteriza a presunção de que o desembolso teria se realizado através de receitas oriundas de omissão de saídas ocorridas no exercício.

Devendo ser lembrado no caso em tela, que a exigência do ICMS deve recair sobre a receita marginal originária do fato gerador pretérito, tendo em vista, no caso explicitado, que a ausência de contabilização nos livros próprios do desembolso relativo à aquisição de mercadorias, serve apenas como prova da infração, ratificando a existência da receita marginal.

Pois como a receita utilizada para pagamento das respectivas notas fiscais não se originou da disponibilidade financeira

contabilizada na empresa, clara se torna a presunção legal de que tal receita seria marginal, a qual teria se originado de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis realizadas no exercício.

Assim, urge ressaltarmos que no caso da acusação de notas fiscais de aquisição não contabilizadas, independe para legalidade da exigência, o fato das mercadorias consignadas no documento fiscal serem sujeitas a substituição tributária ou isentas, pois havendo o desembolso quando do pagamento realizado, estará configurada a infração e a possibilidade de exigência, já que neste caso não se estará tributando as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas e sim, estará sendo tributada a receita oriunda da omissão de saídas anteriormente ocorrida, que teria resultado na receita marginal que foi utilizada para o pagamento das notas fiscais não contabilizadas.

In casu, após as considerações tecidas sobre a ocorrência da infração de pagamento com receita marginal, passaremos a demonstrar como se opera em sua grande maioria a concorrência de infrações no tocante à omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Destarte, havendo a constatação no exercício fiscalizado de repercussão no ICMS concernente à omissão de saídas de mercadorias, ao aplicar-se outra técnica cuja repercussão no mesmo exercício se reporte também a omissão de saídas, deve o auditor ter a acuidade de verificar a possibilidade de está havendo concorrência de infrações, já que o ilícito de omissão de saídas originário de outras técnicas aplicadas, cujo resultado também evidencia repercussão no recolhimento do ICMS, poderá ensejar uma duplicidade de exigência quanto ao mesmo fato gerador.

Perfilhando essa tese, verificamos como exemplo a repercussão originária do levantamento denominado de Conta Mercadorias, cuja acusação tem por cerne a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem documentação fiscal, pois neste caso, havendo diferença tributável no levantamento aplicado, será efetuada a exigência do ICMS referente à infração de omissão de saídas ocorridas no exercício.

Portanto, infere-se ser a infração de omissão de saídas a mais comum entre os diversos ilícitos praticados pelo contribuinte inescrupuloso e o que também mais enseja concorrência de infrações, dessa forma, havendo a aplicação de outras técnicas de aferição no mesmo exercício, a repercussão constatada poderá está concorrendo com a infração resultante da aplicação da Conta Mercadorias.

Partindo dessa premissa, infere-se que a cobrança do ICMS num mesmo exercício referente à omissão de saídas originária da Conta Mercadorias concorre diretamente com a cobrança do ICMS originária de notas fiscais não contabilizadas, como também com a cobrança do ICMS originada da operação cartão de crédito, bem como com a cobrança originária do levantamento Financeiro e outras cobranças cuja repercussão tenha por lastro a omissão de saídas.

Devendo ser ressaltado que havendo a concorrência de infrações, deve ser exigida aquela infração que apresentar o maior valor de crédito tributário, podendo também haver a cobrança de ambas, desde que se realize a exclusão do maior valor da quantia menor referente a outra infração.

Ao exemplificarmos, vislumbramos que em uma auditoria realizada em um exercício, a fiscalização encontrou uma diferença tributável através da Conta Mercadorias no valor de R\$ 10.000,00, encontrando também no mesmo exercício notas fiscais de aquisição não contabilizadas no valor de R\$ 5.000,00.

No caso ventilado, poderá o fazendário optar em exigir apenas uma das infrações, cabendo a exigência incidir sobre a de maior valor, ou poderá haver a exigência de ambas as infrações, basta que ao exigir o crédito tributário referente à Conta Mercadorias, compense o valor já exigido no tocante as notas fiscais não contabilizadas (10.000,00 – 5.000,00), ficando a exigência para cada uma em R\$ 5.000,00.

Neste diapasão, no caso da concorrência de infrações entre a exigência fulcrada na Conta Mercadorias e a exigência do ICMS referente à infração de notas fiscais não contabilizadas ou qualquer infração originária de pagamento com receita marginal, resultante de

fato gerador pretérito no mesmo exercício, aplica-se a mesma lógica que torna impossibilitada de exigência o ICMS no mesmo exercício oriundo da Conta Mercadoria e do levantamento Financeiro.

Haja vista a premissa basilar resultante do Financeiro, de pagamento com receita marginal, ser a mesma da infração de notas fiscais de aquisição não contabilizadas ou qualquer desembolso não contabilizado.

Pois todos os desembolsos não contabilizados resultam na presunção legal de que o numerário teria advindo de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, assim, tanto faz incluir tais desembolsos no Levantamento Financeiro, como cobrar separadamente e de forma individualizada cada desembolso como sendo pagamento com receita marginal.

Ficando claro que nas infrações referentes a pagamento com receita marginal o fato gerador é pretérito, ou seja, refere-se a omissão de saídas de mercadorias tributáveis ocorridas anteriormente no próprio exercício, a qual teria resultado na receita marginal utilizada para a realização do respectivo desembolso, onde se vislumbra que a repercussão tributária neste tipo de aferição, é cobrada geralmente sobre a receita, seja a utilizada para pagamento realizado através de receita marginal ou suprimento ilegal de caixa.

Já quanto a Conta Mercadorias, observamos que a mesma tem como escopo a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas ocorrida no exercício, resultante de uma aferição matemática com base em informações de documentos e livros fiscais, que considera os Estoques inicial e final, entradas, saídas, transferência e devoluções, evidenciando-se após o arbitramento do lucro através da aplicação de valor agregado no percentual de 30% sobre o CMV, que a diferença tributável apresentada se refere a omissão de saídas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício.

Devendo ser lembrado que na Conta Mercadoria, a omissão de saídas se refere as mercadorias que adentraram na empresa e saíram sem documento fiscal, como ocorre com a operação cartão de crédito e outras mais.

Já no caso das infrações fulcradas no pagamento com receita marginal, denominado de fato gerador pretérito, o que se está cobrando é a receita marginal utilizada para o desembolso, neste caso independe das mercadorias serem tributadas ou não, ou mesmo sujeita a substituição tributária.

No caso vertente, urge ressaltarmos a distinção entre fato gerador pretérito (receita marginal) e fato gerador para frente (omissão de saídas).

Assim, sendo exigida no mesmo exercício a repercussão no recolhimento do ICMS referente a ambos os fatos mencionados, estará caracterizada a concorrência de infrações.

Pois se perquire que o numerário que teria se originado da omissão de saídas de mercadorias tributáveis constatada através da Conta Mercadorias aplicada no exercício, em tese se refere ao mesmo numerário utilizado para pagamento das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas, visto o fato gerador de omissão de saídas de mercadorias tributáveis no mesmo exercício, em tese, ser o mesmo.

Destarte, ao se cobrar a omissão de saídas concernente ao levantamento da Conta Mercadorias, sendo esta exigência em maior monta, estar-se-á automaticamente já exigindo o ICMS referente à receita marginal utilizada para o pagamento das notas fiscais não contabilizadas, haja vista a repercussão resultante da Conta Mercadorias já conter todas as omissões de saídas de mercadorias tributáveis no exercício, inclusive, a que teria originado a receita marginal utilizada para o desembolso não contabilizado.

Devendo ser ressaltado que o fato das mercadorias adquiridas não ter sido contabilizadas, portanto, não estariam incluídas no levantamento da Conta Mercadorias, não tem o condão de descaracterizar a concorrência de infrações, pois como já foi por nós ventilado, não se está cobrando o ICMS das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas, e sim a repercussão da omissão de saídas que teria originado a receita marginal utilizada para o pagamento das respectivas notas fiscais, repercussão esta já

objeto de exigência através da Conta Mercadorias.

Assim, a permanecer a exigência de ambas infrações, estará havendo a duplicidade de exigência sobre um mesmo fato gerador, o *bis in idem*, o que não é permitido pela legislação pátria.

Partindo dessa premissa, vislumbramos que ao ser constatada as duas irregularidades no mesmo exercício, poderá o fazendário, caso as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas sejam sujeita a tributação, incluir como entradas no levantamento da Conta Mercadorias, na rubrica “**Entradas de mercadorias não contabilizadas**”, o valor concernente as notas fiscais não registradas, cuja repercussão resultante dessa inclusão ensejará o mesmo valor que teria sido cobrado separadamente, se não houvesse a concorrência de infrações, acrescido do percentual de agregação.

No caso em apreço, ao incluir-se como entrada na Conta Mercadorias as notas fiscais não contabilizadas, estará deixando-se de cobrar uma receita marginal resultante de fato gerador pretérito, que já é objeto da Conta Mercadorias, para se cobrar um fato gerador para frente, ou seja, estar-se-á cobrando as saídas subsequentes sem notas fiscais das mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas, é em função desse fato que não se pode incluir na Conta Mercadorias as notas fiscais que consignam mercadorias não tributáveis, sujeitas a substituição tributária ou destinadas ao uso e/ou consumo.

Sendo este procedimento uma forma de manter-se a exigência total da omissão de saídas verificadas em ambos os procedimentos, resguardando assim os interesses da Fazenda estadual, já que a lavratura de auto de infração contendo as duas acusações resultará numa parcial procedência do auto de infração, tendo em vista a sucumbência da infração de menor valor em decorrência da existência de concorrência de infrações.

Todavia, sendo o valor da infração de falta de contabilização de notas fiscais de aquisição maior que o da Conta Mercadorias, efetua-se a exigência apenas dessa infração, descartando a cobrança

fulcrada na Conta Mercadorias.

Diante desse fato, perquire-se que no Processo Administrativo paraibano, a primeira instância de julgamento de processos fiscais, quando constata as duas acusações, sendo a exação concernente à Conta Mercadorias em maior valor, para salvaguardar os interesses do Erário estadual, devolve os autos em diligência para que o autor do feito efetue a inclusão como entradas, na Conta Mercadorias, do valor relativo as notas fiscais não contabilizadas referente às mercadorias tributáveis, cuja diferença a maior verificada, deve ser objeto de *Termo Complementar de Infração*, pois quando do julgamento, só será considerada a exigência referente à Conta Mercadorias, já que a cobrança relativa às notas fiscais não contabilizadas será considerada indevida em virtude da concorrência de infrações.

Bem como, urge ressaltarmos também a ocorrência de infrações concorrentes quando da exigência da omissão de saídas constatada através da Conta Mercadorias num mesmo exercício juntamente com a omissão de saídas de mercadorias constatada através do confronto entre as informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito e o valor registrado pela empresa, cuja repercussão se opera também através da acusação de omissão de saídas de mercadorias.

Onde se perquire que a exigência de ambas as infrações num mesmo exercício concorre diretamente entre elas, exceto se comprovado que o valor das entradas das mercadorias flagradas pelo confronto das informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito com as registradas pelo estabelecimento, não estariam incluídas como entradas no levantamento da Conta Mercadorias.

Ou seja, sendo o valor de entradas da Conta Mercadorias na ordem de R\$ 50.000,00, ao ser constatado que neste valor não estaria incluída as entradas de mercadorias na empresa que teriam sido objeto de vendas sem documento fiscal, cuja apuração tenha ocorrido através do confronto entre as informações da administradoras de cartões e os valores registrados pela empresa.

Neste caso não haveria a concorrência de infrações, sendo possível a exigência de ambas as infrações num mesmo exercício, diferente da acusação de notas fiscais não contabilizadas, a qual será concorrente independente de não ter sido incluída nas entradas do levantamento da Conta Mercadorias, já que no pagamento com receitas marginais, se está exigindo o ICMS referente a receita marginal e não o valor do imposto concernente as mercadorias consignadas nas notas fiscais não contabilizadas. Portanto, como ficou claramente delineado, existem várias possibilidades de ocorrer a concorrência de infrações, mormente as ventiladas no transcorrer de nossas considerações.

Devendo a fiscalização ficar atenta quando da exigência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada através de lançamento de ofício para não trazer prejuízo tanto para a Fazenda estadual como para o contribuinte.

Pois apesar da clareza insofismável da ocorrência de duplicidade de infrações quando da exigência simultânea num mesmo exercício do ICMS resultante dos procedimentos por nós demonstrado, ainda existe uma corrente de pensamento que não corrobora esta tese, por entender não haver concorrência de infrações, ou pior, que existiria concorrência de infrações entre a Conta Mercadorias x Levantamento Financeiro, mas não existiria entre Conta Mercadorias x Notas Fiscais não contabilizadas.

Diante disso, resta-nos apenas respeitar o entendimento divergente por entendermos que a complexidade do assunto leva a dificuldade de alguns em alcançar o ponto nodal da questão, qual seja: que o fato gerador de omissão de saídas ocorrida num exercício pode está sendo objeto de dupla exigência, quando da aplicação de técnicas distintas num mesmo exercício.

Verificamos no dia a dia da fiscalização tributária a existência de várias infrações que ensejam equívocos por parte dos autuantes concernente à descrição dos fatos infringentes no momento da lavratura do auto de infração

Visto observarmos em alguns casos a descrição de infrações por parte do autuante que não se coadunam ao ilícito efetivamente praticado pelo acusado, fato este que tem o condão de trazer prejuízo para a Fazenda estadual em virtude da incerteza com que se reveste o lançamento de ofício realizado, fazendo com que o auto de infração seja considerado improcedente ou nulo quando da apreciação pelos órgãos administrativos de julgamentos.

Destarte, como é cediço, a fim de evitar prejuízos para a Fazenda estadual e também para os contribuintes, necessário se faz que os fatos infringentes sejam descritos com clareza e objetividade, com o intuito precípua de evitar que a exigência seja considerada frágil e incerta quanto a sua natureza.

Assim, é de bom alvitre lembrar ser condição *sine qua non* para a legalidade do auto de infração que o dispositivo infringido e a penalidade estejam descritos corretamente, assim, é de primordial importância para legitimidade e legalidade da denúncia que a descrição do fato infringente seja correta, pois mesmo que o enquadramento esteja equivocado, o Juiz deve conhecer a lei e aplicá-la conforme o fato descrito, “*Narra mihi factum, dabo tibi jus*”, que em tradução literal quer dizer: *narra-me o fato, que dar-te-ei o direito*.

Haja vista ser cediço que a subsunção do fato a norma deve ser perfeita, para que ocorra a legalidade da exigência, devendo o

julgador, com base no fato infringente descrito, aplicar o dispositivo pertinente à infração cometida.

Dessa forma, deve ter o Auditor muita cautela na hora de descrever o fato infringido, devendo o mesmo ser claro, objetivo e preciso.

Partindo dessa premissa, vislumbramos na labuta diária a disceptação que ocorre quanto às **infrações de crédito indevido** e **inexistentes**, visto haver a existência de equívocos quando da descrição do fato infringente concernente a estas infrações.

Pois se observa que o autuante muitas vezes não distingue a diferença entre o que seja crédito indevido e inexistente, efetuando o lançamento com lastro na descrição da infração de crédito indevido, quando na realidade seria a infração de crédito inexistente ou vice versa.

Devendo ser ressaltado se tratar de infrações de naturezas distintas, haja vista a própria lei do ICMS, quando da aplicação da penalidade, distinguir as infrações como **crédito indevido** ou **inexistente**, conforme se abebera da norma transcrita *ipsis litteris* abaixo:

Art. 82 - As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II do art. 80, serão as seguintes:

V - de 100% (cem por cento):

a) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Neste diapasão, perquire-se que a legislação de regência do ICMS-PB determina quais são as possibilidades de creditamento (*art. 72 usque 81 do RICMS/PB*), assim como as de vedação de crédito (*art. 82 a 84 do RICMS/PB*), bem como a de manutenção do crédito (*art. 85 e 86 do RICMSM/PB*).

Partindo dessa premissa, vislumbra-se que no momento em que é verificada no andamento de uma auditoria a existência de crédito fiscal cuja vedação no Regulamento é expressa ou que não tenha havido o estorno do crédito fiscal de acordo com determinação regulamentar, estaremos diante da infração de “**CRÉDITO INDEVIDO**”.

Outrossim, sendo verificada a existência de crédito fiscal sem amparo documental ou não destacado em nota fiscal, ou mesmo em decorrência de um estorno realizado, estaremos diante da infração de “**CRÉDITO INEXISTENTE**”.

Neste diapasão, chega-se à ilação de que o **crédito indevido advém de vedação expressa do RICMS/PB**, ao tempo em que **o crédito inexistente se origina da ausência de documento que ampare o crédito lançado**, assim como da ausência do próprio destaque do ICMS no documento fiscal, visto nesse caso o crédito se tornar legítimo apenas após a autorização da Secretaria da Receita, depois de comprovado o recolhimento do ICMS pelo estabelecimento remetente da mercadoria, conforme se abebera da norma do RICMS/PB transcrita abaixo:

Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.

§ 1º Na hipótese do imposto destacado a menor, o contribuinte poderá creditar-se, apenas, do valor destacado na primeira via da nota fiscal emitida pelo vendedor ou prestador de serviço, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º A utilização de crédito fiscal não destacado na nota fiscal ou a diferença relativa a crédito destacado a menor, na hipótese do parágrafo anterior, somente será admitida após autorização da Diretoria de Administração Tributária exarada em processo

devidamente instruído com a prova documental de que o imposto foi recolhido pelo estabelecimento remetente.

No caso vertente, conforme exegese da norma supra, evidencia-se que o **art. 75 do RICMS/PB** não dispõe expressamente acerca da vedação do crédito fiscal concernente ao imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas de regência do ICMS, apenas condiciona a dedução do imposto retro mencionado à autorização prévia da Secretaria da Receita exarada em processo instruído com prova documental do recolhimento efetuado pelo remetente das mercadorias.

Assim, a utilização de crédito fiscal não destacado na nota fiscal não deve ser considerada crédito indevido, diante da inexistência de vedação expressa contida nos *arts. 82 a 84 e arts. 85 e 86 do RICMS/PB*, devendo ser a infração considerada como sendo crédito inexistente.

Distinção essa necessária e primordial para legitimar a denúncia, já que ambas se apresentam com natureza distinta.

Outrossim, sendo comprovado o crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias para consumo, estaremos diante de uma vedação expressa no Regulamento, sendo considerado, ai sim, a infração como sendo de crédito indevido.

Assim, por exemplo, se uma empresa adquire mercadorias sujeitas à substituição tributária sem qualquer destaque do ICMS na nota fiscal, em virtude de já ter sido encerrada a fase de tributação, e utiliza na sua Conta Gráfica o crédito do ICMS, para efeito de compensação com os débitos do período de apuração, estará cometendo a infração de crédito inexistente e não de crédito indevido, já que não existe uma vedação expressa no **art. 84** do RICMS/PB que legitime a exigência fulcrada na delação de crédito indevido.

Destarte, diante da ausência do imposto destacado no

documento fiscal cuja comprovação do recolhimento pelo emitente da nota fiscal não se opere, estará caracterizada a infração de crédito inexistente.

Haja vista a norma constante do **art. 75** do diploma legal se reportar apenas a impossibilidade da dedução do imposto não destacado no documento fiscal, não sendo considerada uma vedação expressa na norma o direito ao crédito fiscal, conforme se observa no RICMS/PB, **na Seção VII – Da Vedação do Crédito** (*art. 82 usque 84*).

Portanto, deve o auditor ficar atento quando da exigência fulcrada na delação de crédito indevido e inexistente, a fim de evitar descrever um fato como outro, o que caracteriza a nulidade do auto de infração em decorrência de erro na natureza da infração, já que são consideradas infrações cuja natureza são distintas.

Observamos na realização rotineira de procedimentos fiscais realizados por parte da fiscalização, a existência de vários procedimentos equivocados, dentre eles nos chama a atenção o equívoco cometido quando da nomeação, no momento da lavratura de um auto de infração, do responsável pelo pagamento do crédito tributário, sem levar em consideração a qualificação do sócio.

Ab initio, antes de tecermos nossas considerações, mister se faz explicitarmos como se processa a responsabilidade pelo pagamento do imposto exigido, seja direta ou solidária.

O Código Tributário Nacional – CTN, atribui a responsabilidade direta relativa ao pagamento da obrigação principal (*pagamento do tributo ou penalidade pecuniária*) ao sujeito passivo, o qual pode ser considerado contribuinte ou responsável.

Destarte, é considerado contribuinte para fins de sujeição passiva aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, são aquelas pessoas que fazem parte da operação, seja o remetente ou adquirente das mercadorias, os quais estão passíveis de responder pelo pagamento do imposto relativa à operação realizada.

Outrossim, é atribuída a responsabilidade pelo pagamento da obrigação principal a um terceiro, o qual denomina-se de responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Nestes termos, vislumbra-se que independente de praticar o fato gerador do ICMS, pode uma pessoa, seja física ou jurídica, ser responsabilizada pelo pagamento da obrigação principal, porém, tal responsabilidade só é cabível se atribuída através de lei, sendo o caso do ICMS-Substituição Tributária.

Perfilhando esse entendimento, infere-se que a sujeição

passiva pelo pagamento do tributo é atribuída ao contribuinte, onde a Lei nº 6.379/96, que introduziu o ICMS na Paraíba, considera Contribuinte **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.**

Sendo também considerado contribuinte pela lei retromencionada, a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV - adquira petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica em operações interestaduais, quando não destinados a comercialização e industrialização;

V - estando enquadrada no “caput” deste artigo, seja destinatária, em operação interestadual, de mercadoria ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

VI - estando enquadrada no “caput” deste artigo, seja destinatária, em prestação interestadual, de

serviço cuja utilização não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Neste diapasão, observa-se que a condição *sine qua non* para ser atribuída a obrigação pelo pagamento da obrigação principal ao contribuinte, é que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, assim, um contribuinte só é considerado sujeito passivo quando tenha essa relação, o que nos leva a ilação de que se não houver a relação pessoal e direta com o fato gerador, não se pode atribuir a sujeição passiva ao contribuinte, exceto, no caso de responsabilidade atribuída por lei.

Neste caso, perquire-se que a sujeição passiva pode ser atribuída por lei a pessoa diversa que não tenha relação pessoal e direta com o respectivo o fato gerador.

Assim, vislumbramos que a lei do ICMS-PB atribui a condição de responsável pelo pagamento do imposto, aos casos explicitados abaixo:

I - os armazéns gerais e estabelecimentos depositários congêneres:

- a) na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;*
- b) na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;*
- c) no recebimento para depósito ou na saída de mercadoria sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo;*

II - o transportador em relação à mercadoria:

- a) proveniente de outro Estado para entrega em*

- território deste Estado, a destinatário não designado;*
- b) negociada em território deste Estado durante o transporte;*
 - c) que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou acompanhada de documento fiscal inidôneo;*
 - d) que entregar a destinatário ou em local diverso do indicado no documento fiscal;*
- III - qualquer possuidor ou detentor de mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo;*
- IV - os adquirentes, em relação a mercadorias cujo imposto não tenha sido pago no todo ou em parte;*
- V - os contribuintes, em relação a operações ou prestações cuja fase de diferimento tenha sido encerrada ou interrompida;*
- VI - os síndicos, comissários, inventariantes ou liquidantes, em relação ao imposto devido sobre a saída de mercadoria decorrente de sua alienação em falência, concordata, inventário ou dissolução de sociedade, respectivamente;*
- VII - os leiloeiros, em relação ao imposto devido sobre a saída de mercadoria decorrente de arrematação em leilão, excetuado o referente à mercadoria importada e apreendida;*
- VIII - as empresas distribuidoras de energia elétrica e de combustíveis líquidos e gasosos*

e lubrificantes derivados de petróleo, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto incidente desde a produção ou importação de petróleo e de energia elétrica até a última operação.

No caso vertente, infere-se das considerações tecidas, que a obrigação pelo pagamento do imposto deve recair sobre o contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou sobre o responsável determinado em lei, fora estas opções, descabe a imputação de sujeito passivo a qualquer outra pessoa, seja física ou jurídica.

Assim, ao perscrutarmos as normas do CTN, perquirimos como se processa a solidariedade, vejamos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Observamos que o CTN atribui a responsabilidade solidária de forma genérica, cabendo a lei do ICMS de cada ente federativo detalhar como se processa essa solidariedade pelo pagamento do imposto.

No caso vertente, analisando a lei do ICMS-PB, verificamos em seu **art. 32** a quem é atribuída a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, conforme se abebera na transcrição *ipsis litteris* infracitada:

Art. 32 – Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto:

I - o entreposto aduaneiro ou qualquer pessoa que promova:

- a) a saída de mercadoria para o exterior sem documento fiscal correspondente;*
- b) a saída de mercadoria estrangeira com destino ao mercado interno, sem a documentação fiscal correspondente ou com destino a estabelecimento de titular diverso daquele que houver importado ou arrematado;*
- c) a reintrodução no mercado interno, de mercadoria depositada para o fim específico de exportação;*

II - o representante, mandatário ou gestor de negócio, em relação à operação realizada por seu intermédio;

III - os contribuintes que receberem mercadorias contempladas com isenção condicionada, quando não ocorrer a implementação da condição prevista;

IV - os estabelecimentos industrializadores, nas saídas de mercadorias recebidas para industrialização, quando destinadas a pessoa ou estabelecimento que não o de origem;

V - os estabelecimentos gráficos, relativamente ao débito do imposto decorrente da utilização indevida, por terceiros, de documentos fiscais

que imprimirem, quando:

- a) não houver o prévio credenciamento do referido estabelecimento gráfico;*
- b) não houver a prévia autorização fazendária para a sua impressão;*
- c) a impressão for vedada pela legislação tributária;*

VI - os fabricantes e as pessoas credenciadas que prestem assistência técnica em máquinas, aparelhos e equipamentos destinados a emissão de documentos fiscais, quando a irregularidade por eles cometida concorrer para a omissão total ou parcial dos valores registrados nos totalizadores e conseqüentemente para a falta de recolhimento do imposto;

VII - o remetente ou destinatário indicado pelo transportador como responsável pela remessa ou recebimento de mercadoria transportada sem documento fiscal ou acompanhada de documentação fiscal inidôneo;

VIII - todos aqueles que, mediante conluio, concorrerem para a sonegação do imposto.

IX - a concessionária de serviço de comunicação estabelecida neste Estado, pelo imposto não recolhido, no todo ou em parte, em relação ao serviço prestado, na hipótese do inciso IX do art. 31.

Onde se perquire no RICMS/PB, em seu *art. 39*, outras atribuições de responsabilidade solidária sem lei que estabelecesse, conforme informadas abaixo:

VI - o arrematante, em relação à saída de mercadoria objeto de arrematação judicial;

VII - a pessoa que realize intermediação de serviços:

a) com destino ao exterior, sem a documentação fiscal;

b) iniciados ou prestados no exterior, sem a documentação fiscal ou que tenham sido destinados à pessoa diversa daquela que os tenha contratado;

IX - as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal, observado o disposto no § 2º;

X - aquele que não efetive a exportação de mercadoria recebida para esse fim, ainda que decorrente de perda ou reintrodução no mercado interno;

Destarte, conforme a exegese das normas supra, ao perscrutarmos o disciplinamento previsto na lei do ICMS/PB e RICMSPB, transcritos acima, quanto à atribuição da solidariedade, não vislumbramos qualquer menção aos sócios que desse guarida à fiscalização para imputação da responsabilidade solidaria aos sócios de sociedade limitada, quando da lavratura de um auto de infração.

Assim, apesar da omissão legislativa das normas paraibana acerca da atribuição da responsabilidade solidária aos sócios de uma empresa, mister se faz nos reportarmos subsidiariamente ao Código Tributário Nacional – CTN, que disciplina duas normas codificadas acerca da solidariedade dos sócios, sendo a primeira delas plasmada na inteligência emergente do **art. 134, inciso VII**, 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 sociedade 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, 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** supra transcrito, 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 como já foi dito, somente os sócios com poderes de representatividade da sociedade limitada, determinado no estatuto da empresa, dentre estes, naturalmente, os responsáveis pela gestão financeira da empresa.

Bem como, lembramos que 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, na possibilidade de responsabilização 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 declarado e não recolhido (denominado de omissio)*, a responsabilidade pessoal dos

administradores deixa de subsistir, se não houver encerramento irregular da atividade, 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, entendimento este já pacificado nos tribunais superiores pátrios.

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 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 todos 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 diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica (*sócio responsável*) a responderem ilimitadamente pelo crédito tributário exigido.

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, é de bom alvitre lembrar que não cabe ao fazendário aplicar a desconsideração da personalidade jurídica

por conta própria e autuar de chofre os sócios, como se observa na prática hodierna, já que o poder e competência para aplicar a desconsideração de uma pessoa jurídica é do juiz, através de decisão judicial, quando comprovado que a sociedade foi usada com fins fraudulentos.

Neste diapasão, infere-se que, em regra, existe a responsabilidade pessoal dos sócios, quando praticam atos de infração a lei, contrato social ou estatuto, bem como, quando ocorre a desconsideração da pessoa jurídica.

Partindo dessa premissa, infere-se quanto a possibilidade de inclusão do nome dos sócios no polo passivo da execução, a existência de grandes discussões concernente a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios da pessoa jurídica em sede de execução fiscal, haja vista essa matéria ter ganhado novos contornos com o julgamento do Recurso Especial 1.604.672/ES pela 1ª Turma do STJ.

Cujo tema, que é objeto de ao menos 4 (quatro) acórdãos submetidos à sistemática dos recursos repetitivos no Tribunal, parece ainda dividir opiniões entre os ministros da Corte.

Pois no caso vertente, por 3 votos a 2, a 1ª Turma entendeu que, uma vez indicado o nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa, sua responsabilidade seria presumida, independentemente de constar no título executivo a sua qualificação como sócio-gerente ou administrador e, portanto, corresponsável da dívida.

No voto vencedor do ministro Gurgel de Faria, entendeu-se que, mesmo ausente essa qualificação, caberia ao sócio o ônus de provar, em sede de Embargos à Execução Fiscal, a inoccorrência das hipóteses previstas no *art. 135* do Código Tributário Nacional, quanto a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

No caso em apreço, conclui-se que havendo a indicação

do nome do sócio na CDA com a qualificação ou não, presume-se a responsabilidade solidária, cabendo o ônus da prova ao sócio, todavia, não havendo a indicação do nome do sócio, o ônus da prova cabe ao ministério público de que o sócio teria praticado atos de infração a lei, contrato social ou estatuto.

Em face desse posicionamento, no nosso singelo entendimento, surgem duas questões que merecem uma análise mais apurada, quais sejam: A primeira delas diz respeito à fundamental distinção conceitual entre os institutos do redirecionamento, de um lado, e da responsabilização pessoal, de outro.

Haja vista no redirecionamento da execução fiscal, quer-se discutir, meramente, a legitimidade do sócio para responder pelas dívidas da pessoa jurídica, ou seja, se ele pode ou não figurar no polo passivo da Execução Fiscal.

Onde urge lembrar que essa legitimidade passiva não confirma a existência de responsabilidade tributária, e sim, apenas estabelece uma presunção relativa.

Outrossim, quanto a responsabilidade, será ela decidida pelas vias cognitivas próprias, essencialmente a dos embargos à execução fiscal, nos quais será dada oportunidade para a dilação probatória, sendo assim, assegurada a ampla defesa e o contraditório.

Portanto, ao enquadrar-se a discussão no espectro da legitimidade, surge o segundo aspecto a ser examinado, qual seja: a necessária condição de sócio-gerente ou administrador, com a comprovação de que o sócio indicado na CDA tenha realmente poderes de gestão da pessoa jurídica.

Assim, diante da ausência desses poderes, é cediço que o sócio jamais poderia figurar no polo passivo, diante da impossibilidade legal de ter cometido a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Surgindo assim no nosso entendimento, independente da decisão da 1º Turma do STJ, que transferiu para o sócio por presunção (*art. 204 do CTN*), o ônus da prova, no caso de não haver a qualificação do sócio na CDA, a condição *sine qua non* de que a qualificação do sócio como corresponsável (*sócio-gerente ou administrador*), venha expressamente indicada na CDA, para que se autorize o prosseguimento da execução fiscal contra ele.

Tendo esse posicionamento se originado do histórico de precedentes que ensejaram a pacificação dos temas pela 1ª Seção, tanto em sede de recursos repetitivos quanto de próprios enunciados sumulares.

Como exemplo, citamos os termos do **Recursos Especiais repetitivos 1.110.925/SP** (*ministro Teori Zavascki*) e **1.104.900/ES** (*ministra Denise Arruda*).

Ao examinar-se a questão de fundo dessas decisões quanto à viabilidade de discutir-se a legitimidade do sócio em sede de exceção de pré-executividade, restou consignado que a inclusão do nome do **sócio-gerente** na CDA seria suficiente para autorizar a sua inclusão no polo passivo, dada a presunção de legitimidade do título, passível de ser desconstituída em sede de embargos do devedor.

Onde se perquire que em ambos os casos, a condição de **“sócio-gerente”** figurava como pressuposto para o reconhecimento da legitimidade passiva.

Também o enunciado da **Súmula 435/STJ**, que cuida do redirecionamento da execução fiscal em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, refere-se a **“sócio-gerente”**. O mesmo se dá, ainda, no entendimento firmado nos **Recursos Especiais repetitivos 1.371.128/RS** (*que estende a súmula 435/STJ a débitos não-tributários*) e **1.372.243/SE** (*que trata da possibilidade de alteração do polo passivo da CDA para inclusão dos sócios-gerentes em casos*

de falência da pessoa jurídica anteriormente ao ajuizamento do feito executivo).

Pois se vislumbra nos casos ventilados quanto aos julgados mencionados, a condição de sócio dotado de poderes de gestão, figurando assim como requisito indispensável para a inclusão de seu nome no polo passivo da execução fiscal.

Por esse motivo, chega-se à ilação de que a indicação do sócio na CDA sem a qualificação como **sócio-gerente** ou **administrador** não seria suficiente para imputar-lhe legitimidade passiva, como ocorre atualmente quando da lavratura de auto de infração, onde o fazendário atribui a responsabilidade solidária a todos os sócios da empresa, sem qualquer distinção do que seja sócio gerente, diretor ou sócio sem poderes de representatividade.

No caso em tela, ao se referir a “*responsabilização presumida*” do sócio constante da CDA, a 1ª Turma, acolhendo a responsabilização ao sócio constante da CDA sem a respectiva qualificação, acaba por assemelhar os referidos conceitos, antecipando, para o momento em que se discute apenas a legitimidade do sócio para fins de redirecionamento da Execução Fiscal, a responsabilização pessoal que somente deverá ser apurada em sede de Embargos à Execução Fiscal, mediante a observância do contraditório e da ampla defesa.

In casu, não se olvida que, para que o sócio-gerente seja indicado na CDA como corresponsável da dívida, é necessário identificar a presença de indícios da prática de atos com infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme prescrito pelo **art. 135** do CTN.

Esses indícios, todavia, não caracterizam a responsabilização, mas apenas configuram elementos ensejadores da legitimidade passiva do sócio-gerente para que sua eventual responsabilidade venha a ser apurada.

Partindo dessa premissa, o Fisco ao indicar indistintamente os nomes dos sócios da pessoa jurídica no título executivo sem a qualificação como “responsável” e, portanto, sem demonstrar o exercício de cargo de gerência e/ou administração, acaba por demonstrar que não houve apuração adequada dos fatos no âmbito do processo administrativo prévio à inscrição em Dívida Ativa, o que denota inexistir, também, sequer apuração dos indícios da prática de atos com infração à lei, contrato social ou estatutos, tornando frágil e tumultuado o processo de execução fiscal.

Levando-nos a vislumbrar, a fim de evitar prejuízos para os sócios e a fazenda estadual, que a autoridade fazendária ao lavrar o auto de infração e a consequente Certidão de Dívida Ativa, coloque apenas como responsáveis os sócios gerentes e os que tenham poderes de representatividade (*diretores, gerentes e outros*), que possam assinar em nome da empresa, pois apenas estes sócios ou representantes legais poderão ser responsabilizados de forma concreta, com base no **art. 135, inciso III** do CTN, haja vista a inclusão de sócios sem esses poderes, ter o condão apenas de tumultuar o processo de execução.

Outrossim, diante das considerações acerca da responsabilidade dos sócios, os quais estariam passíveis apenas, para efeito de concretização da responsabilização direta na execução fiscal, os que tivessem poderes de representatividade (*sócios presidente, gerentes, diretores e etc*), os quais podem responder pelo crédito tributário de forma legítima e legal, caso seja confirmada a prática de ato de infração a lei, contrato social ou estatuto (**art. 135, inciso III do CTN**).

-Da responsabilização do sócio de crime contra a ordem tributária.

Nos reportaremos, doravante, a responsabilização dos sócios e administradores das empresas no crime contra a ordem tributária, haja vista os crimes disciplinados no art. 1º da Lei nº

8.137/90, se reportarem a crimes materiais, o qual a legislação descreve a ação e o resultado desta ação. Sem o resultado não ocorre o crime. Portanto, não se configura crime se o resultado não se realiza.

Por outro lado, as condutas previstas no art. 2º da Lei nº 8.137/90, caracteriza-se como crime formal, o qual não exige a consumação e nem o resultado para a tipificação penal.

Nestes casos, se o contribuinte se utiliza de meios fraudulentos para reduzir ou eximir-se do pagamento do tributo, se comprovado o ato ilícito, mesmo que a empresa não obtenha vantagem, quem praticar a conduta irá responder pelo delito por dolo ou culpa.

Partindo dessa premissa, infere-se que para apuração dos crimes, na fase do Inquérito Policial, é realizado o indiciamento do autor dos fatos baseado na materialidade da conduta e nos indícios de autoria.

A materialidade da conduta é constatada com a verificação das provas enviadas pela própria Fazenda Pública que autou a peessoa jurídica em um ou mais dispositivos da Lei nº 8137/90.

Já para verificação dos indícios de autoria, no caso da pessoa jurídica, serão analisados o Estatuto ou Contrato Social da Empresa, podendo o indiciado ser o proprietário, o sócio, o administrador ou contador da sociedade, em conjunto ou isoladamente, responsável pela administração e escrituração contábil da empresa.

Ou seja, a autoria do crime em tese, só poderá ser atribuída a quem tem o poder de representatividade da empresa, seja sócio, administrador ou gerente.

Neste sentido a Lei nº 8137, em seu artigo 11º declara que *“quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa*

jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Assim sendo, em razão do Princípio da Individualização da pena, prevista no **art. 5º, inciso XLVI** da Constituição Federal, é assegurado que a lei regulará a individualização da pena, o que necessita da previa identificação da conduta típica que justifique o indiciamento criminal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, decidiu que:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. IMPUTAÇÃO PENAL DEDUZIDA CONTRA SÓCIOS DA EMPRESA. ACUSAÇÃO QUE DEVE NARRAR, DE MODO INDIVIDUALIZADO, A CONDUTA ESPECÍFICA QUE VINCULA CADA SÓCIO AO EVENTO SUPOSTAMENTE DELITUOSO. A QUESTÃO DOS DELITOS SOCIETÁRIOS E A INADMISSÍVEL FORMULAÇÃO DE ACUSAÇÕES GENÉRICAS. OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA PLENITUDE DE DEFESA E DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

A invocação da condição de sócio e/ou de administrador de organização empresarial, sem a correspondente e individualizada descrição de determinada conduta típica que os vincule, de modo concreto, ao evento alegadamente delituoso, não se revela fator suficiente apto a justificar, nos delitos societários, a formulação de acusação estatal genérica ou a prolação de sentença penal condenatória. (SÃO PAULO, Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus nº 105953. Min. Relator: Celso de Mello, 2010).

Sendo assim, resta claro que para o Egrégio Tribunal não basta a simples constatação do nome do Sócio ou Proprietário no Contrato Social da empresa, para que ocorra a condenação deste.

Faz-se necessário que o *Parquet* descrimine sua conduta típica e comprove nos Autos do processo que sua conduta contribuiu para a sonegação fiscal a fim de que o sujeito possa ser denunciado.

Onde se vislumbra na inteligência emergente do **art. 41** do Código Penal, que a *“denúncia ou queixa conterà a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas”*.

Portanto, para que um sujeito seja condenado pelos crimes descritos na Lei nº 8.137/90, faz-se necessário a comprovação de sua participação, com a devida juntada dessas provas nos autos, para que o denunciado, querendo, possa se defender. Não bastando a simples menção de seu nome como sócio ou proprietário.

O que nos leva a concluir de chofre, que sendo assim, o crime contra a ordem tributária praticados por representantes de pessoas jurídicas com o intuito de reduzir ou suprimir tributos, contribuições sociais ou acessórios, só poderiam ser praticados por quem detém o poder de representatividade da pessoa jurídica, seja o sócio, administrador, gerente ou responsável.

Portanto, seguindo a mesma lógica da atribuição da responsabilidade direta, também se aplica a responsabilização por crime contra a ordem tributária, onde em ambos os casos, ocorre apenas a quem detém o poder de representatividade.

Portanto, após as considerações tecidas, na nossa opinião, chega-se a hialina conclusão de que só devem ser informados no auto de infração, como responsáveis, apenas os sócios com poderes de representatividade, os quais irão responder como responsáveis

direto pelo crédito tributário e por crime contra a ordem tributária, já que a pessoa jurídica se faz representar através destes.

Pois a contumácia em se exigir que a fiscalização coloque como responsáveis/interessados no auto de infração todos os sócios, indistintamente, têm o condão apenas de tumultuar o processo e causar prejuízos as partes, tanto ao erário estadual na forma de sucumbência, como aos sócios indevidamente responsabilizados, seja pelo crédito tributário ou por crime contra a ordem tributária.

A EXECUÇÃO FISCAL E A AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO FIEL DEPOSITÁRIO PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO

Observa-se na fase de execução fiscal de crédito inscrito em dívida ativa a impossibilidade de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário exigido ao fiel depositário das mercadorias.

Bem como a ausência de disciplinamento que venha dar guarida a solicitação por parte do Fisco concernente a devolução das mercadorias em poder do fiel depositário.

Caracterizando-se como fiel depositário pessoa idônea, a qual é incumbida da guarda ou depósito das mercadorias objeto da infração, mediante lavratura de Termo de depósito, conforme se abebera no disciplinamento oriundo do RICMS/PB, infracitado:

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 infringente, sem prejuízo das sanções aplicáveis ao depositário infiel

No caso em tela, conforme exegese da norma supra, infere-se que quando da apreensão de mercadorias pelo Fisco estadual, não sendo possível ficarem as mesmas sob a guarda da Fazenda estadual,

prevê a norma supra que poderá o autor do feito incumbir de sua guarda ou depósito, mediante termo próprio, pessoa idônea, porém, sendo constatado desvio das mercadorias quando a guarda recair sobre a pessoa do infrator, será atestado comportamento infringente do mesmo, sujeitando-o as sanções aplicáveis ao depositário infiel.

Neste diapasão, vislumbra-se de chofre que as sanções aplicáveis a um depositário infiel têm como norte o disciplinamento previsto no **art. 5º, inciso LXVII** da Constituição Federal que assim explicita: *“não haverá prisão por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”*.

Destarte, observa-se que a norma disciplinada no RICMS/PB é falha em virtude de só impor sanções quando o depositário é o próprio infrator, no caso em tela, infere-se de logo a lacuna existente na norma quando a atribuição pela guarda das mercadorias recair sobre pessoa diversa da pessoa do infrator, onde neste caso não há como aplicar qualquer sanção ao mesmo em virtude da ausência de previsão legal, dificultando assim a recuperação das mercadorias em poder de depositário que não seja o infrator.

Onde deveria haver uma alteração no texto normativo retro mencionado, a qual deveria ter como cerne a possibilidade de impor a responsabilidade a pessoa diversa do infrator, quando lhe atribuída a guarda das mercadorias na condição de fiel depositário.

In casu, observa-se que em regra, quando existe a apreensão de mercadorias flagradas irregularmente, na impossibilidade da Fazenda estadual efetuar a guarda das mesmas, lavrar-se-á um Termo de Depósito (**art. 75, § 1º da Lei nº 6.379/96**) cuja guarda das mercadorias deverá ficar sob a responsabilidade de uma pessoa idônea até a prolação da decisão final, servindo as respectivas mercadorias como garantia da Fazenda estadual pelo pagamento do crédito tributário exigido.

Sendo de bom alvitre ressaltarmos que um fiel depositário

tem como escopo a guarda das mercadorias até que ocorra a decisão final do Processo Administrativo Tributário.

Devendo o depositário, após a decisão final, quando solicitado, devolver as mercadorias para efeito de pagamento do imposto, operando-se o pagamento através da realização de leilão, diante da negativa do sujeito passivo em efetuar espontaneamente o pagamento do crédito tributário lhe imputado.

Partindo dessa premissa, vislumbra-se que havendo a figura de um fiel depositário, após a prossecução da marcha processual através do devido processo legal, com o direito ao contraditório e a ampla defesa concedidos ao sujeito passivo, sendo mantida a acusação, caberá o sujeito passivo, caso queira, recolher a quantia exigida, todavia, diante da negativa em recolhê-la, haverá a inscrição do crédito tributário em dívida ativa para efeito de execução fiscal.

Todavia, é prudente antes de proceder à execução fiscal, perquirir-se, *ab initio*, se existem mercadorias de posse de fiel depositário, que garanta o pagamento do crédito tributário exigido, não havendo qualquer garantia, deverá o sujeito passivo ser executado judicialmente para que recolha o valor do crédito tributário transitado e julgado ou coloque bens em garantia.

Caso tenha sido lavrado um Termo de depósito, estando, portanto, garantido o pagamento do crédito tributário pelas mercadorias em poder do fiel depositário, não poderá o sujeito passivo ser executado, face à garantia já existente em poder do fiel depositário, cabendo a Procuradoria do Estado solicitar a devolução das mercadorias em poder do fiel depositário consignado no Termo de Depósito lavrado, através de ação própria, mercadoria estas que deverão ser leiloadas para liquidação do crédito tributário exigido **(art. 739 do RICMS/PB)**.

Neste caso, como não existe na lei do ICMS/PB qualquer norma que atribua a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao fiel depositário, caso o mesmo não apresente ao Fisco as mercadorias

em seu poder, defeso se torna qualquer procedimento de cobrança do crédito tributário contra o fiel depositário, já que o mesmo não faz parte da execução fiscal propriamente dita, sendo apenas um depositário das mercadorias apreendidas.

Visto a necessidade de se incluir na Lei do ICMS/PB, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao Fiel depositário, caso o mesmo não devolvesse as mercadorias.

Assim, diante da existência de uma previsão legal que atribuisse a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao fiel depositário, se não devolvesse as mercadorias em seu poder, teria que o mesmo ser cientificado para se pronunciar nas instâncias administrativas de julgamentos de processos fiscais, exercendo o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Onde se vislumbra atualmente que a responsabilidade do depositário se reveste apenas na obrigação de devolver as mercadorias em seu poder, quando acionado judicialmente, o que não acontece.

Destarte, não sendo cabível a imputação da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário ao fiel depositário das mercadorias, devendo o mesmo, caso se negue a devolver as mercadorias, ser acionado judicialmente para efetuar a devolução das mercadorias em seu poder, sendo este o único recurso disponível atualmente, já que não pode haver a prisão para o depositário infiel.

Assim, observa-se que apesar de haver no arcabouço normativo paraibano a previsão legal para a incumbência da guarda das mercadorias apreendidas a uma pessoa idônea, observamos a fragilidade com que a mesma se apresenta, diante da lacuna verificada na legislação de regência quanto a ausência de penalidade a ser aplicada ao infiel depositário.

Outrossim, observamos outro disciplinamento equivocado concernente ao fiel depositário que está plasmado nas normas do

RICMS/PB, a exemplo do que dispõe o **art. 739, § 2º** do diploma legal, *in verbis*:

Art. 739

§ 2º Quando as mercadorias apreendidas se encontrarem em poder de depositário e, após intimação, não forem devolvidas, além das medidas penais cabíveis, o débito será lançado em Dívida Ativa e remetido para cobrança executiva.

Ora, com a *devida vênia*, observamos duas possibilidades de exigência do crédito tributário por parte da Fazenda estadual, quando a decisão se torna definitiva, quais sejam:

- Através da execução fiscal propriamente dita contra o sujeito passivo, quando não houve sido lavrado termo de depósito;*
- Através da solicitação das mercadorias sob a guarda de um fiel depositário para que as mesmas sejam leiloadas para saldar o valor do crédito tributário exigido.*

No caso vertente, estas são as possibilidades da Fazenda estadual reaver os valores do crédito tributário já transitado e julgado, devendo ser aplicada apenas uma das opções por vez, assim, ao optar pela execução fiscal do sujeito passivo, estará a Procuradoria descaracterizando o Termo de Depósito lavrado, abrindo mão dos seus efeitos, visto não poder haver concomitantemente a execução fiscal e a exigência para a devolução das mercadorias sob a guarda do fiel depositário, pois as mercadorias em poder do fiel depositário já é a garantia do pagamento do crédito tributário a ser exigido através da execução fiscal.

Destarte, ou a Procuradoria executa o sujeito passivo ou intima o fiel depositário para efetuar a devolução das mercadorias em seu poder, havendo recusa em devolver as mercadorias por parte do fiel depositário, a única sanção aplicada teria por cerne apenas a

possibilidade de acionar judicialmente o fiel depositário, através de ação própria, para que ocorra a devolução das mercadorias em seu poder.

In casu, observa-se a fragilidade com que se revestem as normas vigentes acerca do depositário fiel das mercadorias, onde necessário se faz disciplinar na Lei do ICMS/PB, os procedimentos a serem seguidos quando da atribuição de responsabilidade pela guarda de mercadorias a pessoa idônea, determinando expressamente a obrigatoriedade do fiel depositário quanto à guarda e devolução das mercadorias em seu poder, além das sanções aplicáveis ao caso, para dar celeridade à liquidação do crédito tributário exigido através da realização de leilão concernente as mercadorias em poder do fiel depositário.

Devendo haver um claro disciplinamento acerca da lavratura do Termo de depósito, do ônus assumido pelo fiel depositário e da inclusão na lei do ICMS/PB de norma que atribua a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao fiel depositário, caso não seja devolvida as mercadorias, assim como as sanções as quais serão submetidos quando se negarem a devolver as mercadorias em seu poder.

Verificamos em determinadas operações de saídas de mercadorias realizadas hodiernamente a existência de vários questionamentos acerca da incidência ou não do ICMS.

Dentre estas operações, vislumbramos uma em especial que enseja dúvidas, tanto por parte do contribuinte, como da fiscalização, a qual se reporta as saídas de mercadorias dadas como bonificação.

In casu, mister se faz, a priori, para um melhor entendimento, explicitarmos o que vem a ser bonificação, assim, vislumbra-se ser a bonificação uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de se conceder uma redução do valor da venda.

Portanto, na prática, nesse tipo de operação o adquirente das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio, já que as mercadorias dadas em bonificação não ensejam qualquer ônus financeiro para o adquirente.

Nesse raciocínio, segundo o entendimento de Roque Carrazza, a bonificação “é uma forma criativa (já que aumenta as vendas) de desconto incondicional “A venda com bonificação é, se quisermos, um desconto incondicional com roupagem nova. Mas, sempre, um desconto incondicional, assim devendo ser tratada. Deveras, juridicamente falando, tanto faz vender doze unidades de um certo produto e cobrar por apenas dez, como vender dez (pelo preço de dez) e doar duas. Este “anverso de uma mesma medalha (desconto incondicional/venda com bonificação) não altera a base de cálculo do ICMS que sempre será o valor da operação. “ (ICMS, Roque Antonio Carrazza. Ed. Malheiro, p. 98, 13 ed., 2009.)

O mesmo entendimento é corroborado pelo ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, ao ensinar que:

“os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria “ (Curso de Direito Tributário, Hugo de Brito Machado, Malheiros, p. 327, 30ª Ed., 2009).

Nesse diapasão, perquire-se que apesar do entendimento doutrinário de considerar a bonificação uma forma de desconto incondicional, o qual não deve fazer parte da base de cálculo do ICMS, vislumbrarmos que o entendimento dominante aplicado atualmente tem por cerne a exigência do ICMS quando das saídas de mercadorias em bonificação.

No caso vertente, apesar das dúvidas, tanto do contribuinte como por parte da fiscalização, acerca da incidência do ICMS nesse tipo de operação, já é pacífico o entendimento jurisprudencial de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. Conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça transcritos *ipsis litteris* abaixo:

Partindo dessa premissa, chega-se à clara ilação de que o valor da mercadoria dada em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai dos comandos normativos originário da Constituição Federal, a exemplo do art. 146, inciso III, alínea “a”, e art. 155, inciso II, citados abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

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

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

Outrossim, em perfeita harmonia com a Constituição, vislumbramos que a matéria tratada na Lei Complementar n. 87/96, em seu art.13, inciso I, disciplina o seguinte:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; (...)

§ 1- Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Destarte, infere-se que a literalidade da lei é suficiente para se concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis

é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os “descontos INCONDICIONAIS concedidos”.

No caso em tela, verifica-se que numa operação de venda de 1.000 unidades a R\$ 12,00 cada, de determinado produto cujo valor total da venda se reporta a R\$ 12.000,00, tendo o fornecedor enviado mais 50 unidades como bonificação, permanecendo o valor total da operação os mesmos R\$ 12.000,00, observa-se a repercussão apenas quanto ao preço unitário das mercadorias para o adquirente, visto o mesmo ter passado a ser menor em virtude de ter recebido uma quantidade maior de mercadorias.

Assim, observa-se que o valor constante da nota fiscal emitida e o valor pago se reportam aos R\$ 12.000,00, tendo as 50 unidades dadas em bonificação sido fornecidas sem qualquer ônus financeiro para o adquirente.

Neste diapasão, como a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, como tal valor não contempla, em tese, as mercadorias dadas em bonificação, infere-se não haver incidência do ICMS sobre as duas unidades dadas ao adquirente sem qualquer ônus.

Na realidade, nas operações de mercadorias dadas em bonificação, para evitar problemas, deve ser emitida uma nota fiscal em separado, com CFOP 5910/6910 -Remessa em bonificação, doação ou brinde, com o destaque do ICMS e o preço de aquisição da mercadorias, tendo a nota fiscal emitida o efeito de estornar o crédito de ICMS lançado quando da aquisição e dar baixa no estoque.

Outrossim, quando as mercadorias em bonificação fazem parte da nota fiscal emitida em virtude de uma venda, terá o efeito de um desconto incondicional, vejamos abaixo:

Dados para Emissão do Documento Fiscal.

Venda 1.000 unid.

Bonificação 50 unid.

Preço 12,00 cada

Na Nota Fiscal, deve constar, basicamente, o seguinte:

1050 unidades (x) R\$ 12,00 = 12.600,00
(-) Desconto = (600,00)
Total da Nota Fiscal = 12.000,00

Haja vista a similaridade com a operação concernente ao desconto incondicional, visto nesse tipo de operação haver a diminuição do valor total das mercadorias a ser pago, de quantia determinada. Já no caso das mercadorias dadas em bonificação, o desconto em relação ao preço é realizado através da entrega de mercadorias sem qualquer ônus para o adquirente, onde em ambas as operações existe a diminuição do preço unitário das mercadorias.

Todavia, nas operações cujas mercadorias são dadas sem qualquer ônus financeiro para o adquirente, sendo comprovada a existência de qualquer valor referente ao pagamento realizado, caberá a cobrança do ICMS sobre o valor da operação.

Sendo mister ressaltarmos o liame existente entre as operações referente às mercadorias dadas em bonificação e a operação de subfaturamento, pois no caso da bonificação, não haverá pagamento pelas mercadorias, em virtude de não haver valor da operação, porém, no caso do subfaturamento, o valor efetivamente pago pela mercadoria diverge da base de cálculo da operação, ou seja, diverge do valor declarado da operação, fato este caracterizador de infração à legislação de regência do ICMS.

Destarte, após as considerações tecidas, perquire-se que as mercadorias dadas em bonificação não devem sofrer gravame tributário, em virtude de ser considerada de fato uma operação semelhante a um desconto incondicional, já que não haverá ônus financeiro para o adquirente.

Todavia, é de bom alvitre lembrar que quando a operação de remessa em bonificação é realizada através de nota fiscal específica para a operação, o destaque do ICMS no documento emitido não tem o condão de tributação da operação, tendo o ICMS destacado no documento fiscal o efeito de estorno do crédito fiscal referente as entradas das mercadorias dadas em bonificação.

Assim, diante das considerações tecidas, necessário se faz a reforma do entendimento já consolidado que vinha sendo aplicado, de que as mercadorias dadas em bonificação seriam tributadas. Devendo os auditores fiscais ficarem atentos quanto à ausência de tributação concernente a mercadorias dadas em bonificação, diante do vasto entendimento jurisprudencial acerca da matéria.

Vislumbramos na labuta diária no tocante as prestações de serviços de transportes que destinam mercadorias ao exterior, o grande equívoco cometido pelo Fisco estadual quando da exigência do ICMS sobre a prestação de serviço realizada, fazendo com que as mercadorias exportadas sejam oneradas pelo imposto, ensejando como efeito negativo a falta de competitividade quanto ao preço no mercado internacional.

No caso vertente, é cediço que as mercadorias destinadas à exportação estão amparadas pela imunidade, que nada mais é que um obstáculo criado por norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação, conforme preconiza a Carta Magna em seu *art. 155, § 2.º, XII, “e”, in verbis*:

Art. 155.....

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

XII - cabe à lei complementar:

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

Partindo dessa premissa, infere-se que uma mercadoria destinada à exportação não sofrerá qualquer gravame tributário, mesmo que tenha como origem uma operação interestadual antes do embarque para o exterior, visto a própria Lei Complementar nº 87, em seu *art. 3º, inciso II, parágrafo único*, deixar claro que não apenas a operação de exportação, mas também as operações anteriores, que *integram o processo de exportação*, não constituem fato gerador do

imposto, conforme se perquire na transcrição abaixo:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “tradings” ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Destarte, conforme se depreende da exegese da norma supra, mesmo na hipótese de saídas de mercadorias de uma localidade para outra dentro do território nacional, sem necessariamente ser diretamente enviada para o exterior, tendo a mesma o fim específico de exportação, cuja operação de entrega se destina a uma empresa comercial exportadora, armazém alfandegário ou entreposto aduaneiro, não deverá sofrer o gravame tributário, sendo considerada válida a norma isentiva em virtude da razão da isenção ter como cerne o estímulo às exportações.

Ao falarmos de isenção, urge ressaltarmos que a diferença entre isenção e imunidade decorre da posição hierárquica das normas que as definem. Ainda que a Constituição diga que tal fato é isento do imposto, na verdade não se trata de isenção, mas de imunidade. E mesmo que a lei viesse a definir certa situação como imune ao tributo, ter-se-ia, com certeza, caso de isenção, e não de imunidade, cuja distinção demonstramos abaixo:

- Isenção: é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.

- Não incidência: é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inocorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

- Imunidade: é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação.”

Perfilhando esse entendimento, infere-se que o intuito norteador da norma quando disciplina a não tributação tem por cerne desonerar as mercadorias destinadas à exportação, para assim proporcionar preços mais competitivos no mercado internacional.

Não havendo dúvidas sobre a não tributação relativa as operações cujas mercadorias têm fins de exportação, conforme se abebera da inteligência emergente do **art. 3º, inciso II**, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Todavia, vislumbramos que a disceptação ocorre quando da tentativa de aplicar também a imunidade às prestações de serviços de transportes, pois a respeito desse assunto, o *Supremo Tribunal Federal* entendeu em recente decisão não haver a abrangência da imunidade a prestação de serviço de transporte, conforme transcrição abaixo:

IMUNIDADE DE ICMS EM TRANSPORTES

Serviços de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação não se valem da imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal.

In casu, foi esta a decisão do STF ao acolher recurso extraordinário do Estado de Minas Gerais. A empresa de transportes em questão transportava produtos de Minas Gerais até um porto situado em outro Estado, onde seriam embarcados para o exterior.

A decisão do STF reformulou acórdão do TJ/MG que havia concordado com a possibilidade de imunidade de ICMS concernente a prestação de serviço de transporte.

No caso vertente, em sua decisão, ponderou o STF não haver lei complementar excluindo as prestações de serviços nas exportações para o exterior (CF, art. 155, § 2º, XII, e) e que o acórdão recorrido negara vigência ao art. 155, § 2º, IV, da CF (resolução do Senado Federal de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação).

Dessa forma, verifica-se que o entendimento emanado do STF tomou por cerne que a imunidade alcança apenas as operações de circulação de mercadorias com fins de exportação, não sendo aplicável aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Ao perscrutarmos a jurisprudência a respeito da matéria, vislumbramos que o Superior Tribunal de Justiça se pronunciou na pessoa da **EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON**, no **EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.260 - RO (2005/0179881-0)**, onde a mesma teceu considerações argüindo que:

“...a Corte Maior, data vênua, não adotou a interpretação mais adequada aos fins da exoneração tributária de que se cuida, como adiante será demonstrado. Todavia, ainda que assim não fosse, o julgado em questão já não se presta para orientar o intérprete. Apesar de ser recente aquele julgado, foi o mesmo proferido em Recurso Extraordinário distribuído no Supremo Tribunal ainda em 1995.

O fato apreciado é, portanto, anterior à Lei Complementar 87/96.

A tese fazendária em referência, data vênia, é insustentável no plano doutrinário, porque repousa em equívocos, e com o advento da Lei Complementar 87/96 não será mais adotada pela Corte Maior.”

No caso em tela, como muito bem visualizou a nobre relatora, a respeitável decisão da Corte Suprema tomou por lastro normas que disciplinavam as operações relativas a época da eclosão do fato gerador, cuja ação foi ajuizada antes do advento da Lei Complementar n.º 87/96, tendo o processo sido distribuído ao Supremo Tribunal Federal em 1995.

Perfilhando esse entendimento, diante do advento da LC, vislumbramos que a contumácia em tributar a prestação de serviço de transporte que destinem mercadoria para o exterior é deletéria, em virtude de ir de encontro à finalidade precípua da norma constitucional, a qual tem por escopo a desoneração das mercadorias com fins de exportação.

Pois havendo a tributação da prestação de serviços de transporte, estar-se-á tributando indiretamente a operação que destina mercadorias ao exterior, assim como estar-se-á beneficiando aquelas empresas que estão estabelecidas em unidades Federativas que dispõem de Portos, fazendo com que os preços das mercadorias exportadas dessas empresas sejam em valor inferior ao das empresas que são obrigadas a assumir o ônus do pagamento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte efetuada até o Porto.

Ocorrendo neste caso um absoluto desprezo pelo elemento teleológico, já que a finalidade da exoneração tributária pretendida pela norma é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional.

Neste diapasão, ao haver a tributação em operações anteriores

ou mesmo do transporte até o porto, enfraquece-se a norma que pretendeu tornar o produto nacional competitivo no mercado internacional, trazendo prejuízo para o País como um todo.

Perquire-se que com o advento da Lei Complementar n.º 87 estabeleceu-se o adequado alcance do preceito imunizante ou, para quem o preferir, ampliou o alcance daquela imunidade, com fundamento no *art. 155, XII, “e”*, da Constituição Federal, afastando da incidência do ICMS também os serviços, quando a LC n.º 87/96 disciplinou no *art. 3º, inciso II*, o seguinte:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Grifo nosso)

Neste diapasão, observa-se na exegese da norma supra transcrita que não incide o imposto sobre a prestação de serviços que destinam mercadorias para o exterior, assim, ao lembrarmos que o ICMS incide apenas sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, sendo descabida a tributação acerca da prestação internacional, chega-se a ilação de que a destinação de serviço para o exterior tem por cerne o transporte daquelas mercadorias relativa a prestação intermunicipal ou interestadual que têm como objetivo a exportação das mercadorias.

Destarte, quando a norma supra se refere à prestação que destinam serviço ao exterior, reporta-se ao transporte efetuado dentro do território nacional para transportar as mercadorias da origem até o destino com fins de exportação, cuja desoneração da operação deve ser *in totum*, conforme a finalidade de tornar os preços dos produtos nacionais mais competitivos no exterior.

Assim, uma mercadoria que sai do Estado da Paraíba para ser exportada pelo porto de Suape em Pernambuco, não deverá sofrer o gravame da incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de

transporte da mesma, diante da finalidade de desoneração das mercadorias com fins de exportação.

De posse destas considerações, ao perscrutarmos o entendimento de outras unidades da Federação, vislumbramos que só existe a tributação equivocada da prestação de serviço de transporte que destinam mercadorias para o exterior em algumas unidades da Federação, a exemplo da Paraíba, já que a própria jurisprudência dos tribunais administrativos de outros Estados acolhe a tese da não tributação, em decorrência da interpretação teleológica e sistemática do dispositivo contido no **art. 3º, inciso II**, da Lei Complementar nº 87/96, conforme se abebera do seguinte julgado do **Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**, vejamos:

*Transporte Internacional – Subcontratação
– O transbordo não constitui nova prestação
de serviço – Negado provimento ao Pedido de
Revisão da Fazenda*

4. Momento da Ocorrência do Fato Gerador.

É indevida a cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte de bens destinados à exportação. Assim, nem se deveria cogitar de saber qual seria o Estado competente para exigir o ICMS. O imposto, definitivamente, não é devido. (Grifo nosso)

Dessa forma, verificamos que a tese suscitada em nosso Estado para a exigência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte que destina mercadoria para o exterior tem como cerne a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal quando assim decidiu:

IMUNIDADE DE ICMS EM TRANSPORTES

Serviços de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à

exportação não se valem da imunidade tributária prevista no art. 155, parágrafo 2., X, a, da Constituição Federal.

Ora, temos que concordar que realmente não há a previsão constitucional concernente à aplicação da imunidade a prestação de serviço de transporte, todavia, através da Lei Complementar nº 87/96, em seu **art. 3º, inciso II**, disciplinou-se que não incidiria ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, entendimento este albergado pelo RICMS/PB quando no **art. 4º, inciso II** assim dispõe:

Art. 4º O imposto não incide sobre:

*II - operações e **prestações que destinem ao exterior** mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados e semi-elaborados, ou serviços; (Grifo nosso)*

Portanto, observa-se existir no próprio RICMS/PB a previsão legal para não se efetuar a tributação da prestação de serviço de transporte quando as mercadorias se destinam a exportação, não se trata de imunidade tributária, conforme decisão proferida pelo STF, e sim de uma norma isentiva que se encontra no RICMS/PB como **não-incidência**, onde a manutenção da exigência vai de encontro ao objetivo principal do legislador constitucional, que é a desoneração tributária das mercadorias com fins de exportação.

Entendimento este ratificado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sessão realizada por videoconferência em 28 de abril de 2021, onde formalizou a Súmula de nº 649, pela qual foi consolidado tema muitas vezes já apreciado pela Corte, sob o enunciado: “Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior”.

No caso vertente, a súmula tem como base o entendimento da 1ª Seção no EREsp 710.260/RO, que reconheceu, conforme o art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que a isenção de ICMS sobre operações e prestações de mercadorias destinadas ao exterior se estende inclusive ao transporte

interestadual referente as mercadorias destinadas ao exterior.

Nesse diapasão, quando da ocorrência da sessão por videoconferência, os Ministros ressaltaram que a nova súmula busca esclarecer a compatibilidade do entendimento da 1ª Seção sobre o tema, com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 754.917 (Tema 475 de Repercussão Geral).

Ressaltando que súmula recém editada trata sobre isenção tributária, enquanto a tese firmada pelo STF analisou a imunidade tributária constitucional prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal.

Todavia, apesar do STF ter decidido em face ao Tema 475 que “a imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”, o reconhecimento, pelo STJ, da configuração da isenção com fundamento na LC nº 87/96, em tese, resguarda o contribuinte quanto a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte interestadual de mercadorias que se destinam mercadorias ao exterior.

Ao tempo em que é de bom alvitre ressaltarmos, que esse entendimento tem amparo na Súmula nº 649 do STJ, publicada em 03 de maio de 2021.

Observamos na labuta diária alguns procedimentos realizados que merecem uma análise mais aprofundada, a fim de que se demonstre com clareza os procedimentos legais.

Vislumbramos nas auditorias realizadas pelo Fisco estadual, que várias são as técnicas utilizadas e aplicadas pela fiscalização, como meio de aferição da regularidade do recolhimento do ICMS pelos contribuintes.

Haja vista tais técnicas, em regra, serem pautadas em cálculos matemáticos que levam em consideração os valores relativos as operações realizadas pelas empresas e registradas em seus livros fiscais, a exemplo dos livros Registro de Apuração do ICMS, Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário e livro Caixa.

Como também se infere que essas técnicas podem ser aplicadas levando em consideração as informações fornecidas pela empresa, cujos registros são efetuados em sua escrita contábil, a exemplo do levantamento da Conta Fornecedores.

Devendo ser ressaltado que as técnicas de fiscalização aplicadas devem tomar por lastro o exercício financeiro, o qual é considerado pelo RICMS/PB como sendo:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido 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.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se exercício:

I - o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - o ano civil, nos demais casos.

Assim, conforme exegese da norma supra, evidencia-se que as técnicas aplicadas não podem extrapolar o exercício, visto toda operação realizada em uma empresa tomar por lastro esse lapso temporal, para efeito contábil e fiscal.

Devendo ser ressaltado que em determinadas empresas o exercício pode extrapolar os 12 meses, a exemplo de estaleiros.

Destarte, perquire-se que as técnicas de aferição devem considerar sempre os saldos e/ou estoques inicial e final do exercício, sendo considerada ilegal e ilegítima a aferição cuja técnica aplicada englobe mais de um exercício, exceto como já dito, que o ano fiscal da empresa seja superior a 12 meses.

Todavia, havendo encerramento da atividade mercantil da empresa durante o exercício, cujo registro de estoque seja levantado, assim como os saldos financeiros demonstrados quando do encerramento de atividade, torna-se possível a aplicação das técnicas de aferição tomando por lastro as informações constante do estoque e/ou saldo final que não se referia a um exercício fechado (12 meses).

Onde o exercício será considerado nesses casos, para efeito de aferição e aplicação das técnicas de auditoria, o lapso temporal entre o estoque e/ou saldos inicial e o final indicado quando do encerramento de atividade.

Partindo dessa premissa, infere-se que as técnicas de auditoria aplicadas pela fiscalização tomam por base tanto o fluxo financeiro da empresa no exercício, a exemplo do levantamento Financeiro, o qual se arrima nas receitas auferidas e despesas realizadas no exercício, tomando por arrimo o regime de caixa, assim como a reconstituição da conta caixa, a qual leva em consideração as operações individualizadas cujo confronto entre os pagamentos e recebimentos, que pode ser realizado diariamente ou mensalmente,

pode evidenciar pagamentos realizadas com receita originárias de saídas omitidas.

Como também se vislumbra que a aferição realizada através da técnicas de fiscalização podem se arrimarem nas operações realizadas com mercadorias propriamente dita, a exemplo do levantamento Quantitativo por especie de mercadorias e Conta Mercadorias, entre outras.

Onde vislumbramos ser considerada uma das técnicas mais aplicadas pela fiscalização a famosa Conta Mercadorias, a qual leva em consideração os valores originados dos livros fiscais da empresa, cujas rubricas utilizadas na aferição se reportam ao estoques inicial e final, entradas, devoluções, transferência, saídas e estoque final, onde o valor do Custo das Mercadorias Vendidas - CMV é confrontado com o valor das vendas, para assim, encontrar-se a repercussão tributária do ICMS, a qual ocorre quando o valor das vendas é inferior ao valor do CVM acrescido do percentual de 30% (TVA).

No caso vertente, observamos com algumas ressalvas ser correta a aplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias em empresas comerciais que não possuem *Escrita Contábil regular*, sendo o direito de arbitramento da autoridade fiscal, uma prerrogativa da fiscalização de caráter *juris tantum*, levando assim a diferença tributável originada do respectivo levantamento, à infração de omissão de saídas, a qual é fulcrada nos **art. 158, inciso I, art. 160, inciso I**, ambos do RICMS/PB, conforme transcrição *ipsis litteris* abaixo:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Visto inferirmos ser uma das condições do seu sobrestamento, a 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*.

Assim, após as considerações tecidas até o momento, vislumbramos que apesar da simplicidade que reveste a aplicabilidade da técnica denominada de Conta Mercadorias, surgem algumas anomalias durante a aferição realizada, dentre essas citamos a ocorrência do CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – CMV negativo, o qual injeja o entendimento hodierno de que a sua ocorrência impõe a derrocada da possibilidade de aferição através da Conta Mercadorias, ou seja, diante dessa anomalia verificada torna-se inaplicável essa técnicas como meio de apuração de repercussão no recolhimento do ICMS.

Tendo em vista o entendimento dominante de que a anomalia do CMV negativo enseja apenas indício de irregularidade, o qual deverá ser apurado pela fiscalização através de outros procedimentos fiscais, não sendo mais aceitável ou possível como meio de aferição a aplicação da Conta Mercadorias.

Ora, infere-se que a ocorrência da anomalia do CMV Negativo torna a Conta Mercadoria inaplicável para efeito de repercussão quanto à omissão de saídas tomando por lastro os confrontos de débito (*Estoque, Compras, Dev. De vendas, Transferência*) e crédito (*Vendas, Dev. Compras, Transferência e Estoque Final*), pois da forma como se realiza a aferição através da Conta Mercadorias, realmente não teria como se acolher uma outra denúncia, senão a de omissão de saídas.

Todavia, apesar da ineficácia da aplicabilidade da Conta Mercadorias diante da ocorrência de CMV negativo, na nossa singela concepção, mister se faz ressaltarmos a legalidade que assiste a exigência da repercussão tributária fulcrada na criação de uma nova técnica de aferição a ser aplicada nas empresa que não dispõe de escrita contábil regular, a qual denominamos de levantamento do *CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS*.

In casu, infere-se se tratar esta técnica de uma aferição matemática que resulta no valor efetivo do Custo das Mercadorias Vendidas, a qual toma por lastro os valores do *estoque inicial, compras, devolução, transferência e estoque final*, onde sendo a empresa sujeita apenas a escrita fiscal, todos os valores das rubricas retromencionadas, para efeito de aplicação desta técnica, devem conter o ICMS, em virtude dos valores serem registrados nos livros fiscais próprios com o ICMS embutido.

Diferente do CMV aplicado em empresas que mantém escrita contábil regular, visto neste caso, a fim de apurar se houve prejuízo bruto, como os valores dos estoque são contabilizados sem o ICMS, para apuração do prejuízo bruto deve-se considerar os valores de todas as rubricas também sem o ICMS, visto a manutenção do ICMS nas rubricas para efeito de aferição ensejar um aumento do CMV, resultando num prejuízo bruto irreal encontrado equivocadamente pela fiscalização.

Assim, para efeito de aferição quando se constata o CMV NEGATIVO na Conta Mercadorias, deve aplicar a fórmula do CMV considerando o ICMS em suas rubricas cuja fórmula demonstramos abaixo:

$$\text{CMV} = \text{EI} + (\text{C} + \text{E. Transf.} - \text{Dev}) - (\text{IF} + \text{S. Transf.})$$

Sendo:

EI = Estoque Inicial

C = Compras

Dev. = Devolução de Compras

S. Transf= Saída por transferência

EF = Estoque Final

E. Transf=Entrada por transferência

Neste diapasão, chega-se à ilação de que sendo realizadas

por parte das empresas as operações mercantis acobertadas com documento fiscal, não haverá no cálculo do CMV qualquer anomalia.

Porém, sendo constatado na realização do cálculo do CMV que o mesmo é negativo, esse fato evidencia claramente a ocorrência de aquisição de mercadorias sem documento fiscal, já que o valor do estoque final em quantia superior ao total de mercadorias disponibilizadas na empresa para vendas (*estoque inicial, compras, devolução de vendas e transferência*), denuncia a infração de aquisição de mercadorias sem documento fiscal, conforme demonstrado através dos números abaixo:

EI.....	=	1.000
C	=	5.000
E. TRANSF.....	=	0,00
Dev.....	=	0,00
EF.....	=	15.000

$$\text{CMV} = \text{EI} + (\text{C} + \text{E. Transf.} - \text{Dev}) - (\text{IF} + \text{S. Transf.})$$

$$\text{CMV} = 1.000 + 5.000 - (15.000)$$

$$\text{CMV} = 6.000 - 15.000$$

$$\text{CMV} = (9.000)$$

Portanto, infere-se que o valor do estoque inicial acrescido das compras, deduzido do valor do estoque final, deve resultar no valor do custo das mercadorias vendidas.

Porém, havendo a ocorrência do CMV negativo, essa anomalia denuncia matematicamente que o valor do estoque final se apresenta muito superior ao normal, evidenciando assim que o contribuinte teria registrado no estoque mercadorias adquiridas sem documento fiscal.

Ilação essa com base em cálculo matemático, já que o valor

elevado do estoque tem origem no registro no mesmo de mercadorias adquiridas sem documento fiscal, visto não se vislumbrar entradas de mercadorias na empresa suficiente para justificar o elevado valor do estoque final.

Destarte, após as considerações tecidas, chega-se à hialina ilação da legitimidade da aplicação da técnica de aferição denominada de levantamento do Custo das Mercadorias Vendidas, a ser aplicada em empresas que não possuem escrita contábil regular, quando da ocorrência de CMV NEGATIVO durante a aplicação do levantamento da Conta Mercadoria.

Onde entendemos que a fiscalização deveria se utilizar dessa ferramenta para forçar os órgãos julgadores a se pronunciar acerca da matéria, haja vista a prova da infração está matematicamente demonstrada através da demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas.

Tendo em vista o resultado negativo evidenciar a infração de aquisição de mercadorias não contabilizadas, cuja presunção legal inscupida no § 8º do art. 3º da Lei nº 6.379/96 legitima a ilação de que tais mercadorias teriam sido adquiridas com receita originária de omissão de saídas pretéritas, conforme se abebera abaixo:

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 inexistentes, **bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas** ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (Grifo nosso)*

Cabendo a inversão do ônus da prova, por se tratar de uma presunção legal, a empresa autuada, pois a justificativa do elevado valor do estoque final fica a cargo da empresa.

Neste diapasão, diante das considerações tecidas e da legitimidade que acolhe a aplicação do levantamento do Custo das Mercadorias Vendidas quando da ocorrência do CMV NEGATIVO na aplicação da Conta Mercadoria, entendemos ser essa mais uma técnica colocada a disposição da fiscalização para aferição da regularidade da empresa quanto ao recolhimento do ICMS, cujo resultado demonstra matematicamente que teria havido aquisição pela empresa de mercadorias sem documento fiscal. Infração esta que traz repercussão direta no recolhimento do ICMS.

A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA ORIGINÁRIA DA EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DECORRÊNCIA DO ENCERRAMENTO DA ATIVIDADE MERCANTIL

Observa-se na prática diária na fiscalização de estabelecimento, que em decorrência do encerramento de atividade, muitas empresas apresentam em sua conta gráfica do ICMS saldo credor, os quais são objetos de dúvidas por parte dos auditores fiscais ou órgãos administrativos de julgamentos, em decorrência da celeuma criada diante da possibilidade ou não do saldo credor poder ser compensado do crédito tributário exigido.

Passando despercebida pela grande maioria dos auditores a possibilidade do saldo credor constatado na conta gráfica do ICMS ensejar repercussão tributária no recolhimento do ICMS concernente a omissão de saídas, fazendo surgir a possibilidade real de exigência através de auto de infração.

No caso vertente, para podermos tecer um raciocínio lógico acerca da possibilidade de haver omissão de saídas ou a possibilidade de compensação do saldo credor com o valor do crédito tributário exigido, necessário se faz trazermos a colação breve considerações acerca do princípio da não-cumulatividade tributária, já que o crédito fiscal se origina da premissa básica deste princípio, tendo o mesmo como finalidade precípua evitar o efeito cascata em decorrência das várias etapas de circulação das mercadorias sujeitas ao ICMS.

Partindo dessa premissa, perquire-se que o direito ao crédito de ICMS com lastro na figura da *não-cumulatividade* é constitucional, independente de legislação que lhe seja hierarquicamente inferior e auto-aplicável, não sendo considerado mera graça da Fazenda Pública para com o sujeito passivo do tributo.

Assim, infere-se que o método da compensação originado do princípio da não-cumulatividade é diretriz constitucional,

vislumbrando-se que o ICMS será *não-cumulativo* em virtude de ser assegurado ao contribuinte em cada operação, de modo peremptório, pela própria Constituição Federal, uma dedução (*abatimento*) do valor devido na operação subsequente do montante pago nas operações anteriores, o qual se denomina crédito fiscal.

Sendo o abatimento mencionado, no caso *in comento*, sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte, que nenhuma lei, decreto, portaria e etc., podem amesquinhar.

Sendo assim, perquire-se que 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*), do valor devido quando da saída da mercadoria, da quantia paga concernente aos valores recolhidos nas várias etapas de circulação da mercadoria, conforme se abebera na transcrição *in verbis*:

Art. 155.....

§ 2º - O imposto previsto no inciso II 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;

In casu, conforme exegese da norma supra, observa-se ser o ICMS um imposto não cumulativo, ou seja, a Constituição de 1988 introduziu, neste passo, uma compensação obrigatória.

Portanto, observa-se que a finalidade do legislador constitucional foi de evitar o efeito cascata, ou seja, que houvesse

um acúmulo da carga tributária concernente às várias etapas de circulação realizada (ciclo operacional), o qual iria onerar o preço final em demasia para o consumidor final.

Destarte, urge ressaltarmos que o primado da não-cumulatividade é concretizado, em relação ao ICMS, na confrontação de débitos e créditos fiscais, visando evitar a tributação *em cascata*, vale dizer, a que ocorre quando as incidências integrais e sucessivas de imposto, nas várias entradas e saídas, agregam-se ao preço significando imposto sobre imposto.

Tendo em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, onde a não-cumulatividade visa distribuir, igualmente, a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte em cada etapa de circulação apenas o *quantum* do tributo correspondente ao valor que agregou à mercadoria.

Neste diapasão, é cediço que a não-cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, em cada etapa de circulação, quando da entrada de mercadorias em seu estabelecimento ou da aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito fiscal contra o sujeito ativo – Estados e Distrito Federal, que deverá ser utilizado para compensar o débito quando da operação tributada subsequente.

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 do valor devido quando da saída subsequente da mercadoria, do valor já pago quando da aquisição, o qual se denomina de crédito fiscal.

Onde se perquire que o crédito fiscal deve compensar o débito relativo a saída da mercadoria quando da saída subsequente, visto que toda carga tributária concernente ao ICMS que incidiu sobre a respectiva mercadoria em todo o ciclo operacional relativo às várias etapas de tributação ocorridas, deve ser compensada do valor devido quando da saída tributada subsequente, evitando assim

o efeito cascata, pois para aplicação do princípio retro mencionado é condição *sine qua non* que haja uma saída subsequente tributada para poder haver o débito e conseqüentemente a compensação.

Neste diapasão, chega-se a ilação após as considerações tecidas que o crédito fiscal constatado na conta gráfica do ICMS é um direito do contribuinte para com o Estado, devendo servir para compensar o valor do débito relativo a saída subsequente da mercadoria.

Partindo dessa premissa, infere-se que no encerramento de atividade de um estabelecimento comercial, o saldo credor constatado na conta gráfica do ICMS pode se referir a uma das hipóteses aqui ventiladas, ou seja, pode se referir a mercadorias que saíram da empresa sem o devido registro, não tendo havido, em consequência, a devida compensação.

Pode também se referir ao fato de existir mercadorias em estoque final, pois já que as mesmas não tiveram ainda uma saída subsequente, não houve ainda a possibilidade de compensação do crédito fiscal registrado quando das aquisições com o débito relativo às saídas.

Ou pode se originar de operações de aquisição internas e saídas interestaduais ou mesmo, no caso de manutenção de crédito, que ocorre nas operações com produtos agropecuários ou de exportação.

Em todos os casos, persiste o direito da empresa quanto ao crédito fiscal acumulado na conta gráfica.

Todavia, deve o auditor ficar atento, pois a existência de saldo credor na conta gráfica do ICMS quando do encerramento de atividade pode ensejar repercussão tributária quanto ao recolhimento do imposto.

Destarte, vislumbra-se que todo crédito fiscal concernente a

mercadorias adquiridas que tiveram uma saída subsequente já foram compensados, e aqueles cujas mercadorias ainda não saíram, estão na conta gráfica esperando para serem compensados quando da saída subsequente das mercadorias.

Pois é cediço só ser possível uma empresa apresentar saldo credor acumulado nos casos já elencados, como por exemplo, se ela efetuar operações de exportação ou praticar operações sem débito do imposto quando a legislação concede o direito de manutenção do crédito, conforme se abebera da norma contida no RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 90. Constitui crédito acumulado o imposto decorrente de operações e prestações destinadas ao exterior de produtos primários, industrializados, semi-elaborados e serviços, em razão de entradas de matéria-prima, material secundário e material de embalagem empregados na fabricação desses produtos.

Parágrafo único. Entende-se também como saldos credores acumulados aqueles oriundos de operações ou prestações decorrentes das hipóteses de manutenção de crédito previstas neste Regulamento.

Assim, conforme exegese da norma supra, não tendo a empresa praticado operações de exportação ou não esteja sujeita ao benefício da manutenção do crédito fiscal, qualquer saldo credor existente em sua conta gráfica cujas mercadorias em estoque não tenham o condão de absorver todo crédito fiscal quando de uma saída subsequente, assim como não havendo mercadorias em estoque ou não sendo informada a existência do mesmo, estará configurada repercussão do ICMS concernente a vendas sonegadas.

Pois se perquire que todo crédito fiscal relativo as aquisições de mercadorias devam ser compensados dos débitos concernentes as

saídas, sendo inadmissível a existência de crédito acumulado diante do fato da empresa não se sujeitar as normas disciplinadas no **art. 90, parágrafo único** do RICMS/PB;

Neste diapasão, infere-se que quando da realização de uma auditoria em uma empresa cuja conta gráfica apresenta saldo credor, deve o auditor verificar se houve operações de manutenção de crédito fiscal ou se o estoque final foi informado, caso não tenha sido, o saldo credor possivelmente se refere a mercadorias que saíram sem documento fiscal.

Outrossim, se a empresa informa o valor do estoque final, deve o auditor perscrutar se o mesmo tem condição de absorver todo o valor do saldo credor quando da saída subsequente, conforme norma emanada do **art. 2º, § 5º** do RICMS-PB, caso não tenha, o saldo excedente se origina de mercadorias adquiridas cujas saídas ocorreram sem documento fiscal.

Assim, em ambos os casos se evidencia a omissão de saídas de mercadorias sem documento fiscal, caracterizando-se a infração tributária, a qual advém da constatação de saldo credor indevidamente acumulado em razão da ausência de débito motivada pelas saídas de mercadorias sem documento fiscal, devendo ser exigida com multa por infração através da lavratura de auto de infração.

Porém, vislumbra-se que o auditor, *a priori*, diante da ausência de registro das mercadorias saídas irregularmente da empresa, tendo apenas como referência o valor do saldo credor, não tem como vislumbrar o valor das mercadorias que saíram sem documento fiscal, necessitando lançar mão de cálculos matemáticos para obter o valor da base de cálculo da omissão das saídas.

Neste caso, aplica-se uma regra de três para se obter o valor das mercadorias objeto das vendas sonegadas, tomando por base a média de entrada das alíquotas, inclusive, podendo aplicar uma média ponderada relativa ao volume de entradas com suas respectivas alíquotas, vejamos:

- Saldo credor: R\$ 500,00

- Média das alíquotas entradas: $7+12+17 / 3 = 12\%$

500,00 12%

X 100%

X = Valor das mercadorias que originaram o crédito fiscal quando das entradas.

Portanto, encontrando-se o valor das mercadorias que deram origem ao crédito fiscal, efetua-se a exigência utilizando tal valor como base de cálculo, já que tais mercadorias saíram sem documento fiscal, já que não houve a compensação do crédito através do débito respectivo.

No caso em tela, referimo-nos até o momento na possibilidade de haver saldo credor na conta gráfica sem haver a aplicação de qualquer técnica de aferição fiscal, cujo saldo credor observado, por si só, apresenta repercussão de omissão de saídas, conforme explanado.

Todavia, se houver a aplicação de alguma técnica, sendo constatada omissão de saídas, o saldo credor acumulado quando do encerramento de atividade da empresa não deve ser utilizado para compensar o crédito tributário levantado, apesar do direito à compensação do crédito quando da ocorrência de um débito relativo às saídas ser um direito constitucional, porém, caso o fiscal realize a compensação do crédito acumulado com o crédito tributário exigido através do auto de infração, não teria como a SEFAZ saber dessa compensação em um pedido futuro realizado pelo contribuinte em processo próprio de restituição do valor concernente ao crédito acumulado, o que poderia beneficiar duplamente o contribuinte, uma pela compensação do crédito com o crédito tributário exigido e a outra pelo deferimento do pedido de restituição formulado.

Em síntese, infere-se que a constatação de saldo credor

na conta gráfica do ICMS sem a existência de mercadorias que possam originar uma saída subsequente com o respectivo débito fiscal, caracteriza repercussão de omissão de saídas, não cabendo a realização de compensação do respectivo saldo credor do valor do crédito tributário levantado em decorrência de omissão de saídas.

AS MULTAS POR INFRAÇÃO – DE MORA E RECIDIVA PREVISTAS NO RICMS/PB E A DISTINÇÃO QUANTO A APLICABILIDADE

Verificamos nos procedimentos fiscais realizados hodiernamente quando do recolhimento intempestivo do ICMS ou quando descumprida qualquer obrigação acessória, que o contribuinte está sujeito a penalidades pecuniárias, as quais se denominam de multas, que podem se reportar as seguintes:

-Multa por infração;

-Multa de mora;

-Multa recidiva.

No caso vertente, *ab initio*, mister se faz lembrar que a penalidade deve estar tipificada em lei e sua aplicação é pessoal, respondendo pelo ilícito apenas o infrator, não havendo responsabilidade solidária para crédito tributário originado de multa, como equivocadamente ainda se observa atualmente em algumas decisões proferidas pelos órgãos administrativos de julgamentos.

Assim, dando continuidade as considerações acerca das penalidades pecuniárias, perquire-se que o disciplinamento previsto na inteligência emergente do **art. 80** da Lei nº 6.379/96, assevera com nível clareza que as penalidades serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo relativo à multa de mora não recolhida.

Partindo dessa premissa, chega-se à clara ilação de que as multas aplicadas têm como norte a aplicação de um percentual ou de quantidades de UFR-PB.

Sendo mister ressaltarmos que a multa por infração se desdobra em duas vertentes, podendo se originar do descumprimento da obrigação principal, a qual surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo (**art. 113, § 1º do CTN**).

Também podendo se originar do descumprimento de obrigação acessória, a qual decorre da legislação tributária e tem por escopo as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (**art. 113, § 2º do CTN**).

Devendo ser lembrado que as multas mencionadas são cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória, assim, uma venda de mercadorias sem documento fiscal sujeitará o contribuinte ao recolhimento concomitante do ICMS não recolhido na operação, acrescido do percentual da multa por infração, bem como ao recolhimento do valor da multa por descumprimento da obrigação acessória, em virtude de não ter emitido o documento fiscal respectivo.

Porém, urge ressaltarmos o fato de não vislumbramos nos procedimentos fiscais hodiernos realizados pela fiscalização na Paraíba a cobrança concomitante da multa por infração e da multa por descumprimento de obrigação acessória quando cabível, apesar da previsão legal, onde lembramos ser a atividade administrativa de fiscalização e arrecadação de impostos plenamente vinculada a lei, neste diapasão, é de bom alvitre lembrar não caber ao fazendário a discricionariedade de aplicar apenas a multa por infração, quando o fato infringente praticado também ensejar repercussão por

descumprimento de obrigação acessória.

Pois a Lei nº 6.379/96, em seu **art. 80, §1º** é hialina quando assim dispõe:

Art. 80.....

§ 1º - As multas são cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória. .

Sendo defeso ao fazendário quando da lavratura do auto de infração exigir apenas a multa por infração diante da ocorrência também de um descumprimento de obrigação acessória, já que não assiste ao auditor fiscal o direito de escolher entre cobrar ou não cobrar simultaneamente ambas as multas quando o fato infringente assim permitir.

Neste sentido, passo a transcrever os ensinamentos do afamado Prof. Hugo de Brito Machado, pelos excelentes fundamentos, quando assim explicita:

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, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

Dizendo 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, subjetivo o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em

cada caso a finalidade da lei, Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, 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.

De qualquer forma, ressalta claro do conceito de tributo que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que a autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou por aquele motivo.

Destarte, diante da exegese das considerações tecidas acima, infere-se que deve haver por parte da fiscalização a exigência concomitante das multas por infração e de descumprimento de obrigação acessória, por se tratarem de multas distintas, sendo aquela aplicada tomando por lastro um percentual sobre o valor do ICMS não recolhido e esta aplicada tomando por norte a quantidade de UFR-PB, conforme exemplos infracitados:

I - de 40% (quarenta por cento):

- a) aos que, desobrigados da escrita fiscal e da emissão de documentos, deixarem de recolher o imposto no prazo legal;*
 - b) aos que, tendo emitido os documentos fiscais e lançado no livro próprio as operações e prestações efetivadas, deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;*
-

II - de 03 (três) UFR-PB:

-
- a) aos que, nas operações ou prestações não sujeitas ao pagamento do imposto, sendo legalmente obrigados a emitir nota fiscal ou outro documento de controle, não o fizerem;
-
- b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios;
-
- c) aos que sujeitos a escrita fiscal, deixarem de apresentar no prazo legal, o documento de arrecadação próprio, quando exigido;
-

Neste diapasão, após as considerações tecidas, vislumbramos que a multa por infração advém da exigência compulsória do crédito tributário através de auto de infração e divide-se em multa por infração decorrente de descumprimento de obrigações principal e acessória.

Neste contexto, urge lembrarmos não caber a aplicação concomitante da multa por infração prevista nos **arts. 82 e 85** da Lei nº 6.379/96, com a multa moratória prevista no **art. 90** do mesmo diploma legal, *in verbis*:

Art. 90 - Os que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente a repartição fazendária de seu domicílio para sanar irregularidades, não sofrerão penalidades, salvo se tratar de falta de lançamento ou recolhimento do imposto, caso em que ficarão sujeitos às multas de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia.

§ 1º - A multa a que se refere o “caput” deste artigo terá como limite máximo 20% (vinte por cento), acrescida de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, após 30 (trinta) dias.

Pois se vislumbra que a multa por infração advém de um fato

ilícito praticado que fere os dispositivos da Lei e/ou do Regulamento do ICMS.

Já a multa moratória se reporta a uma indenização pecuniária em decorrência de um pagamento intempestivo efetuado espontaneamente pelo contribuinte, é a punição pelo atraso do pagamento, ou seja, pelo prejuízo causado ao credor em decorrência da falta de disponibilidade do numerário no prazo acordado.

A distinção entre ambas tem por cerne a figura da espontaneidade, já que o contribuinte não pode ser penalizado quando procura a repartição fiscal espontaneamente para sanar irregularidade, exceto quando se trata da apresentação intempestiva de documentos de controle e informações econômico-fiscais, visto estes casos não estarem amparados pela espontaneidade.

Partindo dessa premissa, infere-se que a multa a ser aplicada tem como liame a espontaneidade, já que não cabe multa por infração quando a iniciativa de recolher o imposto devido parte do contribuinte, assim, para melhor demonstrarmos a distinção das multas por infração e de mora, quando da sua aplicação, trazemos à colação os disciplinamentos emanados dos §§ 8º e 9º do art. 106 do RICMS/PB, que assim dispõem:

Art. 106.....

§ 8º Os contribuintes que receberem mercadorias sem o recolhimento do imposto a que se referem às alíneas “e”, “f”, “g” e “h”, do inciso I, deverão comparecer à repartição fiscal do seu domicílio, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de entrada da mercadoria, para recolhimento do imposto devido.

§ 9º O não cumprimento do disposto no parágrafo anterior sujeitará o contribuinte à penalidade prevista no art. 667, inciso II, alínea “e”. (Grifo

No caso ventilado acima, verifica-se que a legislação assevera com nítida clareza que o contribuinte ao receber mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS-Garantido, quando não houver sido realizado o recolhimento no Posto Fiscal de fronteira, deverá comparecer a repartição fiscal para providenciar o recolhimento do imposto dentro de 05 (cinco) dias, contados da data de entrada da mercadoria no estabelecimento, caso contrário, será o imposto exigido com multa por infração de 100%.

Perfilhando esse entendimento, vislumbramos que o contribuinte terá 05 (cinco) dias para recolher espontaneamente o imposto devido, assim, como o respectivo ICMS deveria ter sido recolhido antecipadamente no Posto Fiscal de fronteira, conforme previsão contida no **art. 106, inciso I, alínea “g”** do RICMS/PB, o recolhimento espontâneo realizado dentro dos cinco dias disciplinados no RICMS/PB impõe ao contribuinte a obrigação do recolhimento da multa moratória prevista no **art. 90** da Lei do ICMS, já que a espontaneidade não tem o condão de elidir a obrigação pelo recolhimento da multa moratória.

Todavia, passados os cinco dias sem que o contribuinte tenha providenciado o recolhimento do imposto devido, estará precluso o prazo para espontaneidade, cabendo a autoridade fazendária lavrar o auto de infração para a exigência do imposto devido acrescido de multa por infração no percentual de 100%.

Sendo de bom alvitre lembrar não ser cabível o recolhimento da importância devida sem a multa de mora, já que o recolhimento se operou intempestivamente, face ao que dispõe o **art. 106, I, “g”** do RICMS/PB.

Bem como que o recolhimento efetuado mesmo após a preclusão do lapso temporal dos 5 dias ainda se caracteriza como espontâneo se efetuado antes da lavratura do auto de infração.

Portando, após o exemplo ventilado, entendemos ter ficado clara a distinção entre multa por infração e multa moratória, sendo de bom alvitre lembrar que havendo o recolhimento intempestivo do imposto devido sem o respectivo recolhimento da multa moratória, ficará o contribuinte sujeito ao recolhimento da multa moratória não recolhida acrescida do percentual de 100% do valor da mora não recolhido, conforme se abebera da inteligência emergente do **art. 81** da Lei nº 6.379/96, *verbis*:

Art. 81 - A multa para a qual se adotará o critério referido no inciso III do art. 80 é fixada em 100% (cem por cento) do valor do acréscimo e será aplicada aos que recolherem o imposto devido, fora do prazo legal, espontaneamente, sem a multa de mora correspondente.

Art. 80

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90.

Art. 90 - Os que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente a repartição fazendária de seu domicílio para sanar irregularidades, não sofrerão penalidades, salvo se tratar de falta de lançamento ou recolhimento do imposto, caso em que ficarão sujeitos às multas de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia.

Neste norte, infere-se ser defeso a aplicação concomitante das multas moratória e por infração, ou seja, aplica-se uma ou outra, jamais ambas num mesmo procedimento de cobrança.

Outrossim, passamos a nos reportar doravante a multa recidiva, a qual tem por cerne a prática de nova infração a mesma disposição legal por parte da mesma pessoa jurídica dentro de 5 (cinco) anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão referente a infração anterior.

No caso em tela, existem vários questionamentos acerca da legalidade da aplicação da multa recidiva, mormente quando dos julgamentos realizados atualmente no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, visto os conselheiros representantes das Federações do Comércio, Indústria e Micro e Pequenas empresas em regra não acolherem a aplicação dessa multa quando dos julgamentos realizados naquela Egrégia Corte Fiscal.

Ora, mister se faz lembrar que os julgamentos efetuados nas instâncias administrativas devem se pautar pelas normas regulamentares, sendo defeso entendimentos que vão de encontro ao que está disciplinado nas normas que regem o ICMS no Estado.

Assim, devem as decisões se arrimarem no que dispõe a Lei nº 6.379/96, devendo qualquer conjectura a respeito da legalidade da aplicação da multa recidiva ser rechaçada em decorrência da nívea clareza da norma contida nos **arts. 87 e 88** do diploma legal retro mencionado e transcrito *ipsis litteris* abaixo:

Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena de 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Art. 88. Considera-se reincidência a prática de nova infração à mesma disposição legal, por parte da mesma pessoa natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos da data em que se tornar definitiva a decisão referente à infração anterior.

Nestes termos, verifica-se ser perfeitamente legal a aplicação da multa recidiva por parte da Fazenda Estadual, por estar a mesma claramente tipificada na lei do ICMS/PB, tornando-se ilegítima e ilegal qualquer decisão prolatada que venha de encontro ao que determina a lei vigente, por caber aos julgadores administrativos tributários se pautarem única e exclusivamente, para efeito de decisão, nas normas que regem o ICMS no Estado.

Ao tempo em que mister se faz lembrar ser de competência do julgador fiscal a aplicação da multa recidiva, devendo ser observado, no momento da aplicação da multa e realização dos cálculos, o lapso temporal decorrido da decisão definitiva, a qual o RICMS/PB explicita em seu **art. 733**, conforme se observa abaixo:

Art. 735. 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.

Pois passados mais de 5 anos da decisão definitiva relativa a uma determinada infração, mesmo com um novo fato infringente praticado, não caberia mais a aplicação da multa recidiva, devendo os julgadores fiscais ficarem atentos ao lapso temporal decorrido e mormente a data em que se operou a decisão definitiva.

Assim, diante das considerações tecidas, entendemos não ter o que tergiversarmos acerca da matéria, face à clara distinção evidenciada entre as multas mencionadas, estando todas as multas claramente tipificadas na Lei nº 6.379/96, devendo qualquer questionamento acerca da legalidade das mesmas ser argüido no poder judiciário em ação própria, descabendo a apreciação de qualquer argumento acerca do efeito confiscatório das multas por parte dos órgãos administrativos de julgamentos, por não ser de competência dos mesmos a apreciação de matéria relativa a inconstitucionalidade.

VENDAS COM FINANCIAMENTO-INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS SOBRE OS ACRÉSCIMOS FINANCEIROS

Observa-se nas operações efetuadas pelas empresas nos dias atuais a dúvida que surge quanto à base de cálculo do ICMS relativa às vendas realizadas com acréscimos financeiros.

Visto vislumbrarmos que grande parte das vendas no varejo ocorre através de financiamento, onde perquirimos haver por parte das empresas em determinadas operações uma diferenciação entre o preço a vista e a prazo das mercadorias vendidas.

Surgindo assim questionamentos acerca da base de cálculo do ICMS para efeito de recolhimento, visto em algumas operações a prazo os encargos financeiros estarem embutidos no preço, podendo ser assumidos tanto pela empresa vendedora, como por uma financeira. Ocorrendo assim a disceptação acerca da base de cálculo do ICMS.

No caso em tela, quanto à diferenciação de preço entre a venda a vista e a prazo, o *Supremo Tribunal Federal* já pacificou jurisprudencialmente a matéria, conforme se infere da transcrição *ipsis litteris* abaixo:

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.
ICMS. VENDAS A PRAZO.**

I – Legislação sobre ICMS que não diferencia operações de venda à vista e a prazo. Legitimidade, dado que o fato gerador é a circulação de mercadorias. Precedente.

II – Negativa de trânsito ao RE. Agravo não provido.

(STF - AgR no RE n.º 228.242/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004)

Assim, infere-se da exegese da decisão supra não haver diferenciação para efeito de incidência do ICMS quando da realização de vendas à vista e a prazo, uma vez que a simples saída do produto já caracteriza o fato gerador do referido tributo, devendo a base de cálculo ser o valor da operação, ou seja, o valor recebido efetivamente pela vendedora.

Partindo dessa premissa, infere-se que várias são as operações realizadas pelas empresas para consumidor final, seja através de cartão de crédito, carnês ou outro meio de financiamento, assim, necessário se faz tecermos considerações a fim de distinguir, para efeito de incidência do ICMS, qual a base de cálculo do imposto nessas operações.

Destarte, observa-se que a venda a vista se opera pelo recebimento integral do valor a ser pago até 30 dias da realização da compra, já a venda a prazo o recebimento do valor a ser pago se opera em várias parcelas, onde no preço em regra estará embutido o valor dos encargos financeiros.

Portanto, ao nos reportarmos às operações realizadas através de cartão de crédito, verificamos que a venda a prazo difere da venda com cartão de crédito, precisamente porque nesta o preço é pago de uma só vez, assumindo o comprador o encargo de pagar prestações do financiamento a empresa diversa da que efetuou a venda.

Neste caso específico, a empresa vendedora receberá da administradora do cartão o valor da venda realizada, deduzido a taxa de administração, todavia, deverá emitir a nota fiscal com o valor real da venda da mercadoria, já que o ônus da taxa da administradora é considerado custo da empresa vendedora, não podendo ser abatido da base de cálculo do ICMS.

Assim, chega-se à ilação de que o valor do ICMS não incidirá sobre os encargos do financiamento, já que a base de cálculo do imposto não deve incluir o valor dos encargos, conforme dispõe a **Súmula n.º 237-STJ**, transcrita abaixo:

Súmula n.º 237 - Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

Todavia, havendo a venda de um bem a prazo através de cartão de crédito em várias parcelas, dependendo do contrato realizado entre as partes, ou seja, empresa vendedora e a administradora de cartões de crédito, a empresa vendedora receberá da administradora o valor das parcelas em cada mês, assim como poderá receber todo o valor da venda da administradora de cartão de uma só vez, porém, além da taxa de administração, receberá o valor descontado também dos juros, ao tempo em que, nesse caso, deverá recolher o valor do ICMS com base no valor total da venda da mercadoria, independente de receber efetivamente da administradora um valor inferior.

Já quanto à venda de bens móveis realizada diretamente através de financeira, a exemplo da aquisição de um automóvel, onde o adquirente financia parte ou todo o valor do veículo para pagamento em várias parcelas, cabe a financeira repassar de uma só vez o valor acordado do bem para a concessionária, ficando o adquirente do bem devedor da financeira.

Neste caso, também deve ser emitida a nota fiscal no valor acordado do bem vendido, sem os encargos financeiros do financiamento, incidindo o ICMS sobre o valor do bem.

Nesse norte, após as considerações tecidas, vislumbramos que não poderia a matéria ter outro entendimento, pois ao sabermos que o ICMS incidirá sobre a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e que a base de cálculo da citada exação deve ser o valor de que decorrer a saída da mercadoria,

chega-se a ilação da impossibilidade de que o ICMS venha a incidir sobre o valor financiado.

Neste diapasão, é de grande valia trazermos à colação a referência ao aresto do STJ acerca da matéria, cujo conteúdo transcrevemos *ipsis litteris* abaixo:

FINANCIAMENTO. ICMS INDEVIDO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA SÚMULA N. 237/STJ.

I - Na esteira da firme jurisprudência desta colenda Corte, ‘nas vendas efetuadas com financiamento ou cartão de crédito, o valor dos encargos não deve ser considerado na base de cálculo do ICMS’ (REsp n. 508057/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão, Min. José Delgado, in DJ de 26/4/2004).

II - Incidência, por analogia, da Súmula n. 237/STJ, na espécie.

III - Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp n.º 300.722/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 16/05/2005) DA MERCADORIA.”

In casu, chega-se à clara ilação de que ocorrem na realidade dois negócios paralelos: a compra e venda e o financiamento.

Não cabendo a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros cobrados, por ser essa operação sujeita ao Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, o qual é de competência da União.

Outrossim, quanto à venda a prazo, cujo encargo financeiro é assumido pela vendedora, infere-se ocorrer apenas uma operação (negócio), cujo preço é acordado para ser pago em mais de uma parcela diretamente pelo comprador.

É um negócio no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe o preço final, razão pela qual o valor desta operação constitui a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora o preço “normal” da mercadoria (preço de venda a vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento.

Pois diferentemente da venda financiada, que depende de duas operações distintas para a efetiva “*saída da mercadoria*” do estabelecimento, quais sejam: uma compra e venda e outra de financiamento, apresenta-se a venda a prazo como uma única operação, apenas com acréscimos acordados diretamente entre vendedor e comprador da mercadoria.

Assim, nesse caso ventilado, perquire-se que não se deve aplicar a mesma premissa utilizada na operação com financeira, para excluir da base de cálculo do ICMS os encargos de financiamento (*diferença entre o preço a vista e a prazo*) assumidos pelo adquirente perante terceiros, decorrentes de venda a prazo, que, em verdade, nesse caso de intermediação de financeira, traduzem-se em elevação do valor da mercadoria adquirida cujo ônus é assumido pelo adquirente, porém, o valor recebido pela empresa vendedora deverá se reportar ao preço à vista contratado.

Em regra, vislumbra-se que a venda a prazo efetuada pelas empresas varejistas muitas vezes são realizadas através de carnês, onde em sua grande maioria, os encargos financeiros são assumidos pela própria empresa vendedora, levando assim a obrigatoriedade de incluir o valor de tais encargos na base de cálculo do ICMS.

No caso em apreço, observa-se com frequência a ocorrência de repercussão tributária quanto ao recolhimento do ICMS, visto determinadas empresas efetuarem a venda ao consumidor final, emitindo a nota fiscal com o preço a vista da mercadoria, todavia, quando emite os carnês de pagamento, embute nos mesmos os encargos financeiros da venda a prazo, o que resulta no preço total da mercadoria vendida, deixando de pagar ICMS sobre os encargos

cobrados, o que caracteriza uma infração tributária passível de autuação, a qual denomina-se de subfaturamento.

Pois como é cediço, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação, conforme se abebera do RICMS/PB, concernente as normas infracitadas:

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;

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

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

Perfilhando essa assertiva, vislumbra-se ser o valor da operação para efeito de incidência do ICMS o valor efetivamente recebido pela empresa vendedora como pagamento da mercadoria vendida, não sendo levado em conta o valor dos encargos cobrados pelas financeiras, assim, a nota fiscal emitida deve contemplar como base de cálculo exatamente o valor da operação que será pago pelo adquirente da mercadoria à empresa vendedora referente ao valor efetivo do produto vendido, ou seja, a tributação deve incidir sobre o valor efetivamente recebido pela empresa concernente ao pagamento da mercadoria, exceto se for comprovado documentalmente que parte do valor recebido se reporta a encargos financeiros devidos à instituição bancárias.

Diante das considerações tecidas, evidencia-se que a base de cálculo do ICMS deverá ser sempre o valor recebido pela empresa vendedora referente ao valor da mercadoria vendida, onde os acréscimos financeiros intermediados por instituição financeira estão fora da incidência do ICMS.

Haja vista, diante da crise financeira que assolou o mundo, a qual ensejou a falta de crédito no mercado interno, as empresas varejistas que realizavam suas vendas quase que exclusivamente através de financiamentos através da modalidade CDC (*Crédito direito ao consumidor*), tiveram uma diminuição drástica de seu faturamento em virtude da falta de disponibilidade de crédito no mercado para os financiamentos.

Tendo em vista as instituições financeiras passarem a ser mais seletivas nas análises de créditos solicitadas na modalidade CDC, pois antes da crise o custo financeiro efetivo relativo a um parcelamento de 10 vezes era de aproximadamente 112,5236 % a.a, depois da crise a taxa no mesmo período e tipo de operação passou para o percentual de 165,0810 % a.a, e mesmo com o aumento das taxas as financeiras ainda continuaram negando quase que totalmente os pedidos de financiamentos realizados pelos consumidores. Repercutindo diretamente no faturamento das empresas varejistas.

Dessa forma, a fim de possibilitar a sobrevivência no mercado das empresas varejistas, diante da falta de crédito para os financiamentos, modificou-se a forma de realização da operação de financiamento, sendo proposta por algumas empresas uma diminuição do risco das financeiras, e como consequência, a redução das taxas de juros, onde as empresas vendedoras passariam a condição de fiadora como devedora solidária e responsável pelo pagamento das prestações assumidas pelos consumidores finais, fazendo com que a taxa do custo financeiro caísse para quase 50% a.a, ou seja, o risco que era das financeiras passou a princípio para as empresas varejistas através de uma operação quadrangular realizada entre o consumidor final, a financeira, a administradora de cartão de crédito e a empresa varejista.

Todavia, urge ressaltarmos que para a legitimidade desse tipo de operação em termos fiscais, necessário se faz a realização da demonstração detalhada dos lançamentos fiscais/contábeis de todo o procedimento realizado pela empresa varejista, a exemplo de

contrato com a financeira, contrato com o cliente e cupom fiscal, comprovando assim que o recebimento de numerário para liquidação das parcelas financiadas junto à financeira, em nome do consumidor final, não ficariam na empresa varejista.

Pois só assim ficará resguardado o erário estadual quanto ao recolhimento do ICMS, diante da possibilidade de um acompanhamento detalhado e eficaz da operação por parte da Fazenda estadual, pois sem essa transparência, a operação perde sua legitimidade.

Devendo ser lembrado que o ICMS incidirá sobre o valor efetivamente recebido pela empresa varejista correspondente ao valor da venda a vista, não sendo incluído na base de cálculo do ICMS o valor do encargo financeiro da operação de financiamento realizada para aquisição do bem, cuja responsabilidade pelo pagamento ficava a carga como intermediária da empresa vendedora.

Nesse caso ventilado, apesar da empresa varejista receber o repasse da administradora do cartão de crédito no valor superior ao constante da nota fiscal (preço da mercadoria), tal valor seria repassado pela varejista diretamente para financeira, já que a mesma é interveniente na operação realizada entre o cliente (comprador) e a instituição financeira..

Procedimento este diferenciado da operação de venda a prazo através de carnês, cujos encargos são assumidos pela vendedora, pois nesse caso, sendo acordado que o adquirente da mercadoria realizará o pagamento em parcelas através de carnês, o documento fiscal emitido deve contemplar o valor total das parcelas, já que os encargos financeiros embutidos no valor da mercadoria não terão intermediação de financeira. Sendo recebido integralmente pela varejista como pagamento pela mercadoria vendida.

Entendimento este já pacificado hodiernamente, conforme ementa transcrita abaixo:

**AgRg no REsp 848723 / RS AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2006/0110299-7**

**TRIBUTÁRIO - ICMS - VENDA A PRAZO
SEM INTERMEDIÇÃO DE INSTITUIÇÃO
FINANCEIRA - ART. 13 DA LC 87/96 - BASE
DE CÁLCULO - INCLUSÃO DE ENCARGOS
DA VENDA NO VALOR DA OPERAÇÃO -
PRECEDENTES DO STJ - SUCUMBÊNCIA -
FIXAÇÃO.**

1. Sobre a venda a prazo sem intermediação de instituição financeira incide ICMS. Precedentes das Turmas da 1ª Seção.

2. A discussão sobre a incidência ou não de ICMS sobre o valor acrescido pela venda a prazo é exclusivamente de direito, estranha à análise de fatos e provas, e restou devidamente prequestionada na origem.

3. Agravo regimental não provido.

Nesse diapasão, diante das considerações tecidas, chega-se à clara ilação de que os encargos financeiros só devem fazer parte da base de cálculo do ICMS quando a própria empresa vendedora financia a venda, assim, havendo a interveniência de uma instituição financeira, o valor dos encargos financeiros não devem fazer parte da base de cálculo do ICMS.

A AQUISIÇÃO POR CONSUMIDOR FINAL DE MERCADORIAS EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO COM A INTERMEDIÇÃO DE EMPRESA SITUADA NO TERRITÓRIO PARAIBANO

Observa-se na labuta diária o surgimento de vários questionamentos acerca da ocorrência de repercussão tributária concernente ao ICMS nas operações realizadas quando da aquisição de mercadorias em outra unidade da Federação.

Dentre eles destacamos a decepção que ocorre quando se verifica no posto fiscal de fronteira a entrada de mercadorias originárias de outro Estado cujo destino tem por norte consumidor final localizado dentro do território paraibano, sendo a compra intermediada por empresa situada na Paraíba.

In casu, observa-se hodiernamente com grande frequência que muitas empresas do Estado com o objetivo de diminuir o preço final da mercadoria negociada, efetua a intermediação da venda do produto com o consumidor final diretamente da fábrica, sem que a mercadoria circule por seu estabelecimento comercial, pulando assim uma etapa de tributação.

Este procedimento é efetuado pela empresa em decorrência da operação realizada diretamente da fábrica sair bem mais em conta, em decorrência do ônus tributário ser reduzido pela ausência da tributação relativa à operação entre a empresa situada na Paraíba e o consumidor final, visto a mercadoria vir da fábrica diretamente para o adquirente final, trazendo grande prejuízo para o Estado destinatário.

Pois havendo a etapa de circulação (fábrica – empresa – consumidor final), o valor da mercadoria seria onerado pela incidência de mais uma etapa de tributação, fazendo com que o custo da mercadoria aumentasse em virtude da incidência dos impostos

sobre a venda da empresa intermediária para o consumidor final.

Assim, utilizando desse subterfúgio, a empresa situada na Paraíba consegue que o valor do preço da mercadoria para o consumidor final se opere em valor inferior, alcançando assim uma margem de lucro com preços competitivos no mercado interno.

Todavia, diante do fato da mercadoria adquirida vir em nome do consumidor final, vislumbra-se que todo o imposto ficará para a unidade da Federação de origem da mercadoria, tendo como consequência direta o prejuízo causado ao Estado destinatário.

No caso vertente, diante da grande incidência desse tipo de operação, surge o questionamento acerca da legalidade desse procedimento, ou seja, questiona-se se esta operação se reporta a uma infração a legislação tributária ou não.

Neste diapasão, infere-se que tal procedimento não caracteriza uma infração a legislação quando não houver prova material da existência da relação jurídica tributária entre a empresa situada na Paraíba que teria intermediado a venda e o consumidor final.

Pois se houver prova material de que a negociação e a venda ao consumidor final tenham efetivamente se operado pela empresa situada dentro do território paraibano, estará caracterizado o ilícito tributário, cabendo a mesma a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS da operação maquiada.

Sendo defeso o envio da mercadoria da fábrica diretamente para o consumidor final, quando comprovado que a venda efetivamente tenha ocorrido através da empresa situada no território paraibano, em decorrência do fato gerador do imposto ter ocorrido no momento da efetiva negociação entre a empresa situada no Estado e o consumidor final, fazendo nascer a obrigação tributária para quem efetivamente praticou a operação mercantil de venda.

Vislumbrando-se na prática que a empresa situada na Paraíba é quem em regra, realmente efetua a venda da mercadoria, inclusive, recebe todo o pagamento diretamente do consumidor final, geralmente, sem a realização de qualquer registro em sua escrita fiscal/contábil, ao tempo em que efetua o pedido da mercadoria objeto da venda a indústria fornecedora, inclusive, efetuando o pagamento, requerendo que a mesma seja enviada diretamente para o consumidor final.

No caso em tela, perquire-se que a empresa situada na Paraíba ao proceder dessa forma, age como se fosse representante comercial, procedimento este não amparado pela legislação de regência do ICMS, diante da existência de disciplinamento específico para se operar com representação comercial, o qual tem por cerne a venda efetuada através de uma pessoa física ou jurídica que representa comercialmente a empresa vendedora, agindo em nome da mesma com o recebimento de comissão pelas vendas concretizadas, recolhendo neste caso o Imposto Sobre Serviço - ISS, sendo legítima neste tipo de operação a emissão da nota fiscal da fábrica diretamente para o consumidor final, já que a venda foi efetuada diretamente pela indústria através de um representante comercial contratado especificamente para ser intermediário.

Destarte, infere-se não ser admissível legalmente uma empresa comercial situada em nosso território agir de forma similar a um representante comercial, efetuando vendas diretamente a consumidor final sem que a mercadoria circule por suas dependências, haja vista esse tipo de operação se reportar a venda a ordem, que tem regulamentação própria no RICMS/PB, conforme disciplinamento contido no **art. 609, § 3º, in verbis**:

Art. 609

§ 3º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial das mercadorias a terceiros, deverá ser emitida nota fiscal:

I - pelo adquirente originário, com destaque do imposto, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome do titular, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá promover as remessas das mercadorias;

II - pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do valor do imposto, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, e número, série, subsérie e data da nota fiscal de que trata o item anterior; bem como o nome, endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do imposto, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, “Remessa Simbólica - Venda à Ordem”, e número, série e subsérie da nota fiscal prevista na alínea anterior.

Sendo pacífico e uníssono o entendimento de que esse tipo de operação deve ter por esteio uma operação triangular, onde a inobservância das normas que regem a matéria é deletéria ao Erário estadual, em decorrência da ausência da tributação relativa à operação mercantil ocorrida entre a empresa situada na Paraíba e o consumidor final adquirente da mercadoria, o que caracteriza uma infração a legislação fiscal.

Onde dentre as operações realizadas cujas mercadorias comercializadas não passam pela empresa vendedora situada no estado, chama a atenção as operações realizadas através de lojas virtuais, mormente, as operações que se denominam de

“Dropshipping”, a qual se caracteriza pelo estoque na fonte, sendo uma técnica de gestão da cadeia logística na qual o revendedor não mantém os produtos em estoque, ele oferta e comercializa produtos que estão no estoque do fornecedor.

Nesses casos, as empresas virtuais não mantêm estoques físicos, realizam a divulgação e venda de produtos a consumidores finais pela internet, onde só após as vendas realizadas, compram o produto ao seu fornecedor e informam o endereço do consumidor final para entrega da mercadoria.

Portanto, no caso em tela, grande parte dessas operações tem como característica fornecedores chineses e dos estados unidos, onde as mercadorias em regra, não são tributadas na entrada no país e nem pela loja virtual.

Nessa senda, é clara a repercussão tributária de falta de recolhimento do imposto resultante de operações de venda dentro do estado, para entrega pelo fornecedor diretamente ao consumidor final.

Porém, para a caracterização do ilícito, não basta apenas à ilação de que a venda efetiva para consumidor final tenha se operado pela empresa situada no nosso Estado, como entende alguns Auditores fiscais quando da abordagem de uma operação dessa natureza, tendo em vista nestes casos, para a efetiva legalidade da exigência do imposto, a necessidade de comprovação da negociação realizada entre a empresa situada no território paraibano e a adquirente das mercadorias, a exemplo da existência de registros fiscais/contábeis, de contrato de compra e venda, recibo de pagamento, extratos bancários e informações fornecidas pelas administradoras de cartões, até mesmo uma declaração do adquirente da mercadoria acompanhada da prova de que realmente tenha efetuado o pagamento a empresa situada na Paraíba.

Assim, o Auditor fiscal ao verificar no Posto Fiscal a grande quantidade de operações originárias de outra unidade da Federação

cujo destinatário é consumidor final, poderá contactar os adquirentes a fim de verificar se a compra ocorreu em estabelecimento situado em nosso Estado, devendo o Auditor efetuar diligência a residência do adquirente, se necessário, para solicitar uma prova da efetiva negociação (contrato de compra, recibo ou declaração) para dar sustentabilidade a exigência do ICMS da empresa que efetivamente tenha efetuado a venda.

Não tendo qualquer legalidade a contumácia do Auditor, diante da ausência de prova de que a venda tenha se operado efetivamente pela empresa situada na Paraíba, a realização da apreensão da mercadoria ou a lavratura de auto de infração lastreado na tese de inidoneidade documental, pois não havendo prova do ilícito, não haverá infração, conseqüentemente, qualquer tentativa de lavratura de auto de infração se torna arbitrária e totalmente ilegal.

Assim, diante das considerações tecidas, resta claro a ilegalidade da venda realizada por empresa na Paraíba, com a entrega sendo realizada diretamente do fornecedor ao consumidor final, sem que a empresa paraibana recolha o ICMS da operação de venda a ordem, conforme dispõe a inteligência emergente do **art. 609, § 3º** do RICMS/PB.

REFERÊNCIAS

FAIN. Resolução nº 020/2003- DOE – 08/07/2003. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=375693>. Acesso em: 02 mai. 2020.

FAIN. Lei nº 6.000 de 23/12/1994 (Estadual - Paraíba) - Consolida as normas que dispõem sobre o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-6000-1994-pb_144469.html. Acesso em: 02 mai. 2020.

PARAÍBA, Governo do Estado da. Lei no 6.379/1996. Disponível em:<http://www.sefaz.pb.gov.br/attachments/article/9062/LEI%20%20N%C2%BA%20%206.379-96%20%20LEI%20DO%20ICMS%20COM%20HIST%C3%93RICO%20-ATUALIZADA%20-%2016.01.2020.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2020.

PARAÍBA, Governo do Estado da. Regulamento do ICMS, ed. Atualizada, João Pessoa: União, 2015. Disponível em:<http://https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/36-regulamentos/815-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>. Acesso em: 01 mai. 2020.

Paraíba. Decreto nº 17.252 de 27.12.1994. Consolida e dá nova redação ao Regulamento do FAIN. Disponível em:<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/267-decretos-estaduais/icms/icms-1994/5391-decreto-n-17-252-de-27-de-dezembro-de-1994>. Acesso em: 02 mai. 2020.

Paraíba. Decreto nº 24.194, de 08 de julho de 2003- Ratifica

Resolução nº 020/03. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/g/2cl2/decreto-governador-do-estado-da-paraiba-n-24194-de-08072003>. Acesso em: 02 mai. 2020.

CONSTITUIÇÃO. ADCT de 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 01 mai. 2020.

FUNCEP. Lei Estadual nº 7.611/2004 (Estadual - Paraíba). Disponível em: <http://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/7765-lei-n-7-611-de-30-de-junho-de-2005>. Acesso em: 01 mai. 2020.

PARAÍBA. Decreto nº 25.618/2004. Regulamenta a Lei do FUNCEP/PB. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/59-decretos-estaduais/icms/1466-decreto-n-25-618-de-17-de-dezembro-de-2004>. Acesso em: 01 mai. 2020.

PARAÍBA. Conselho de Recursos Fiscais. Jurisprudência (Acórdão nº 027/2015). Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/86-acordaos/ac-2015/fevereiro-2015/6528-acordao-n-27-2015>. Acesso em: 01 mai. 2020.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributária. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.



RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

É Auditor Fiscal da Receita Estadual da Paraíba na fiscalização de estabelecimento. Ingressou no Fisco estadual em dezembro de 1994, como fiscal de estabelecimento, após processo seletivo, passou a exercer a função no Conselho de Recursos Fiscais de 1997 a 2014, nesse período exerceu as funções de Auditor Processual e Conselheiro Titular da Fazenda estadual por 10 anos. Exerceu também a função de julgador singular de primeira instância da Gerencia Executiva de julgamento de Processos Fiscais por dois anos, atualmente está lotado na Fiscalização de estabelecimento, no segmento de “Indústria”. O autor é Perito Contábil judicial e extra judicial, além de ser instrutor da Secretaria de Estado da Receita, também ministra cursos e palestras concernentes ao ICMS e Processo Administrativo Tributário, sendo também colaborador de vários sites jurídicos/Contábeis com mais de setenta artigos publicados.

Tendo formação em Ciências Contábeis na UFPB, com Pós-Graduação em Auditoria Fiscal /Contábil-UFPB, Perícia Contábil - UNP-RN e Direito Tributário - IESP.

