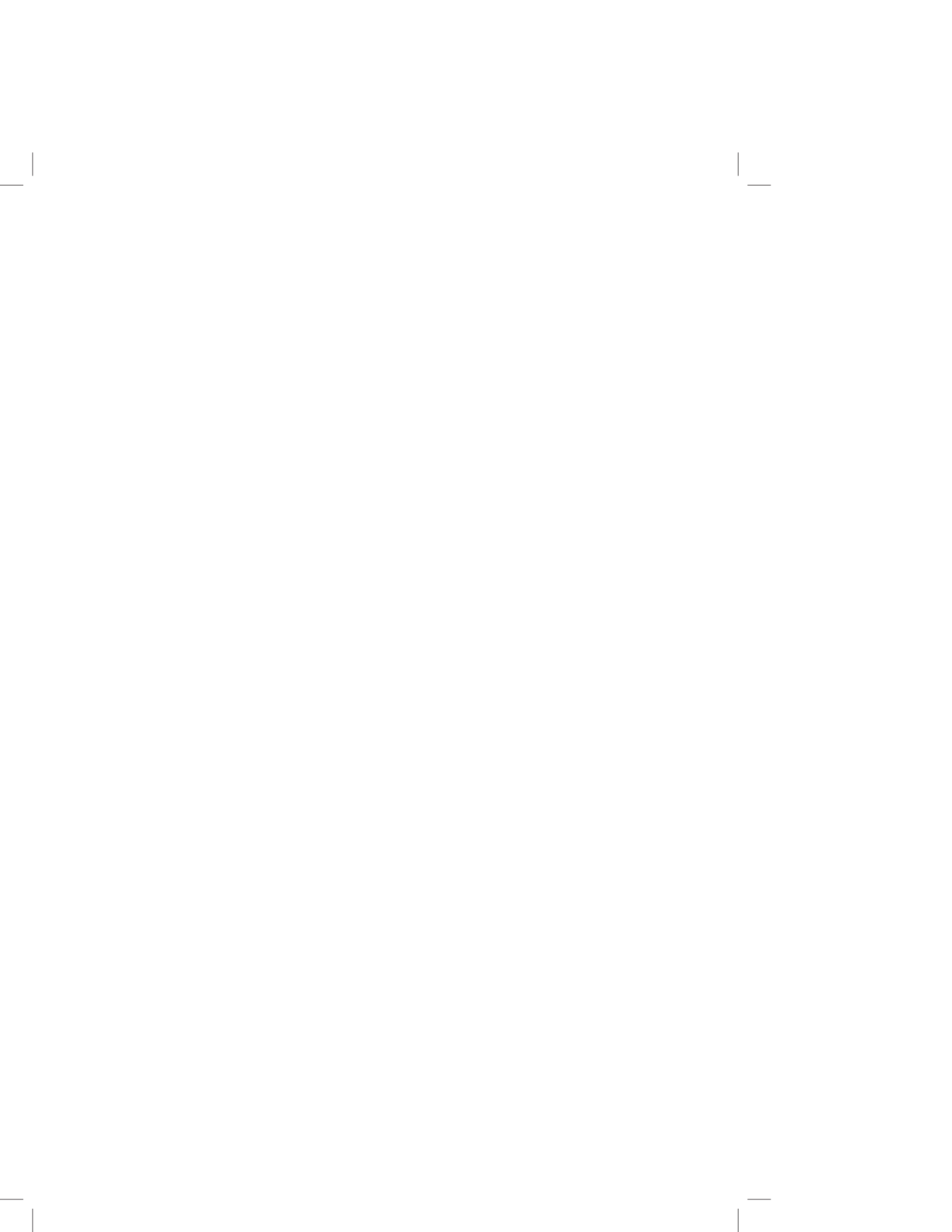


**INIDONEIDADE FISCAL NO
ÂMBITO DO ICMS**



RENATA CASSIA DE SANTANA

**INIDONEIDADE FISCAL NO
ÂMBITO DO ICMS**

São Paulo

2014

Copyright © 2014 By Editora Noeses
Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho
Coordenação editorial: Alessandra Arruda
Capa: Ney Faustini
Produção editorial/arte: Denise Dearo

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

Sa593 Santana, de Renata Cassia.
Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS / Renata Cassia de Santana.
– São Paulo : Noeses, 2014.

Inclui bibliografia. 329 p.

1. ICMS. I. Título.

CDU 340

2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

*Aos meus familiares, amigos e especialmente ao meu
esposo, Cristian Cesar Cunha, pelo amor, compreensão e
apoio em todos os momentos..*



SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	XIII
INTRODUÇÃO	XVII
1 DELIMITAÇÃO DO OBJETO E PREMISSAS BÁSICAS	1
1.1 Linguagem e realidade.....	2
1.2 Sistemas.....	4
1.2.1 Conceito de sistema.....	4
1.2.1.1 Sistema da Ciência do Direito e sistema do direito positivo	6
1.2.2 Classificações dos sistemas jurídicos.....	9
1.3 Norma jurídica.....	12
1.3.1 Conceito de norma jurídica.....	12
1.3.2 Classificações das normas jurídicas.....	13
1.3.2.1 Classificação segundo o grau de geração de sentido da norma: normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito..	14
1.3.2.2 Classificação segundo a estrutura da norma: normas jurídicas primárias e secundárias	16

1.3.2.3	Classificação segundo o grau de positivação da norma: normas individuais, normas gerais, normas abstratas e normas concretas	19
1.3.2.4	O fato jurídico tributário e a instauração do vínculo obrigacional.....	21
1.3.2.4.1	Algumas considerações sobre a relação jurídica, os ilícitos ou infrações tributárias, os crimes fiscais, a responsabilidade tributária e as possibilidades de sua exclusão e extinção	22
1.3.2.4.2	Paralelo entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade da Administração Pública	43
1.3.2.5	O fato jurídico tributário e sua relação com o tempo.....	50
1.3.2.6	Situando a norma jurídica de presunção	51
1.3.2.7	Cuidados no emprego do princípio da praticabilidade ou praticidade tributária ...	55
1.3.3	A acepção de “norma jurídica” para o nosso trabalho	58
1.4	Validade, vigência e eficácia no Direito	58
1.5	Fontes do Direito	64
1.5.1	Conceito de fontes do Direito	64
1.5.2	Classificações das fontes do Direito Tributário	66
2	DA IDONEIDADE À INIDONEIDADE FISCAL SEGUNDO A LEGISLAÇÃO DO ICMS	71
2.1	Acepções do termo “idoneidade fiscal” conforme a relação jurídica estabelecida	72

INIDONEIDADE FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS

2.1.1	Escolha da aceção mais apropriada	78
2.2	Condições da idoneidade fiscal.....	78
2.2.1	Primeira condição: “atenda a todas as exigências da legislação pertinente”	79
2.2.2	Segunda condição: “seja emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco”	80
2.2.2.1	Inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.....	81
2.2.2.1.1	Situação cadastral ativa e outros enquadramentos.....	86
2.2.2.1.2	Hipóteses de alteração da situação cadastral e procedimentos	87
a)	Nulidade, suspensão e cassação da eficácia da inscrição estadual	87
b)	Inaptidão da eficácia da inscrição estadual	120
c)	Baixa da eficácia da inscrição estadual	121
2.2.2.2	Estar o emitente em atividade no local indicado no Cadastro de Contribuintes do ICMS.....	123
2.2.2.3	Possibilidade de se comprovar a autenticidade dos demais dados cadastrais apontados pelo emitente ao Fisco.....	126
2.2.2.4	Não cometimento de ilícitos tributários dispostos nos artigos 20 e 21 da Lei Estadual n. 6.374/89.....	127
2.2.3	Terceira condição: “esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto”	130

2.3	Repercussões do descumprimento das condições da idoneidade fiscal.....	136
2.3.1	A idoneidade fiscal para o emitente em situação irregular perante o Fisco.....	136
2.3.2	A idoneidade fiscal para quem negocia com o emitente em situação irregular	143
3	OS VÍCIOS NO PROCEDIMENTO DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE FISCAL	149
3.1	Ausência de um processo específico de declaração de idoneidade fiscal	152
3.2	A retroatividade dos efeitos da declaração de idoneidade fiscal baseada em presunções.....	155
3.3	A dispensa da publicidade do ato que declara a idoneidade.....	164
4	A RELEVÂNCIA DA BOA-FÉ	169
4.1	Acepções do termo “boa-fé”	170
4.2	Boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva.....	171
4.3	Prova da “boa-fé”	174
4.4	Norma jurídica da boa-fé: regra ou princípio?.....	177
4.5	Funções da boa-fé.....	180
4.6	Critérios para constatação da boa-fé	182
4.7	O artigo 136 do Código Tributário Nacional e a aplicação do princípio da boa-fé.....	186
5	PROPOSTA DE APLICAÇÃO DE NORMA QUE PREVÊ A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS EM CASO DE INIDONEIDADE FISCAL	189
6	ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL	193
6.1	Precedente do Superior Tribunal de Justiça	193

INIDONEIDADE FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS

- 6.1.1 Das razões de decidir do Superior Tribunal de Justiça: relevância da boa-fé, irretroatividade dos efeitos da declaração de inidoneidade fiscal, limitação na apuração da regularidade fiscal do vendedor pelo adquirente e não responsabilização do adquirente pela infração, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional.... 200
- 6.2 Posicionamento de alguns Tribunais Administrativos (Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal, Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado de Tocantins, Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará e Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Estado do Espírito Santo) 205
- 6.2.1 Das razões de decidir do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo: relevância ou irrelevância da boa-fé, ônus da prova de irregularidade do Fisco ou do contribuinte, natureza declaratória ou constitutiva do ato que oficializa a declaração de inidoneidade fiscal, possibilidade ou não de retroagirem os efeitos da declaração de inidoneidade fiscal antes da publicação do ato que declara a inidoneidade, utilidade ou inutilidade da prova de pagamento da operação, necessidade ou não de se provar o recolhimento do ICMS pelo vendedor, limitação ou não limitação na apuração da regularidade fiscal do vendedor pelo adquirente e pelo Fisco, notas fiscais e declarações à Administração Pública como provas unilaterais do contribuinte, relatório fiscal como mero documento indiciário do Fisco, responsabilização ou não do adquirente pela infração, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, possibilidade

ou não de representação para fins penais em face do adquirente, confiscatoriedade ou não dos juros e da multa impostos ao adquirente e não aplicação cumulativa de multas.....	205
6.2.2 Das razões de decidir do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal e do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro: relevância da boa-fé e não responsabilização por infrações do artigo 136 do Código Tributário Nacional.....	272
6.2.3 Das razões de decidir do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco: relevância da boa-fé, impossibilidade de retroagir os efeitos da declaração de inidoneidade fiscal antes da publicação do ato que declara a inidoneidade e afastamento da responsabilidade criminal, mas não da responsabilização por infrações, do artigo 136 do Código Tributário Nacional.....	277
6.2.4 Das razões de decidir do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado de Tocantins: prova do pagamento do ICMS e afastamento de responsabilidade e punições.....	279
6.2.5 Das razões de decidir do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará: irrelevância da boa-fé.....	281
6.2.6 Das razões de decidir do Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Estado do Espírito Santo: relevância ou irrelevância da boa-fé, responsabilidade solidária do adquirente no pagamento do ICMS e condições para fruição da não cumulatividade (pagamento ou mero destaque)	282
CONCLUSÕES.....	289
REFERÊNCIAS.....	295

PREFÁCIO

A implantação e administração dos tributos requer um subsistema complexo de providências normativas da mais variada ordem. Nessa gama imensa de expedientes, alguns de iniciativas dos órgãos do Estado, outros de atribuição do administrado, inscrevem-se medidas no mínimo curiosas. O crescimento vertiginoso dos deveres instrumentais ou formais, cumulando o sujeito passivo de incumbências perante o Fisco, para poder liberar-se das prestações pecuniárias que lhe cabem, é um dado que caracteriza o momento histórico presente: a pós-modernidade. A hipercomplexidade das relações sociais é algo indissociável da sociedade pós-moderna e não poderia estar ausente no intenso relacionamento que se estabelece entre o Poder Público que tributa e o particular chamado a contribuir com seu patrimônio para a consecução dos fins econômico-sociais que o Estado visa a alcançar. Sobre isso, aliás, tenho mencionado, reiteradas vezes, a marcha inexorável desse processo: não pode deixar de ser assim. O Estado-administração não pretende expandir seus meios de atuação, apenas enriquecê-los com tecnologias mais modernas e avançadas. O tamanho dos seus quadros tende a permanecer aproximadamente o mesmo, se bem que treinamentos cada vez mais apurados pretendam aprimorar as formas e modelos de seus procedimentos. Enquanto isso, cresce em acelerada progressão o universo dos sujeitos passivos de obrigações tributárias, como subproduto do desenvolvimento socioeconômico e, também, pela redução gradativa das situações de extra oficialidade. Ora, o

RENATA CASSIA DE SANTANA

resultado não poderia ser outro: aumento sistemático e incontido de deveres instrumentais ou formais que a legislação tributária comete ao sujeito passivo. É bom esclarecer que tal movimento não advém de abuso por parte da autoridade que tributa, porém daquele que legisla, do legislador tributário. E importa assinalar que esta proposição afirmativa conta com o testemunho empírico de todos os países da atualidade, tanto os do direito continental europeu, quanto os de formação anglo-saxônica.

Pois bem. Esse breve discurso introdutório nos proporciona meio de aproximação com o tema que fez os cuidados da Autora: há providências em que a lei circunscreve o núcleo semântico da *inidoneidade* e com ele opera para tolher certas possibilidades de conduta do destinatário das normas tributárias. Quais seriam os limites do legislador para fazê-lo? De que modo apurar o caráter inidôneo do documento fiscal? Quais seriam as hipóteses em que o procedimento se justifica? De que natureza seria o ato administrativo que declara a inidoneidade? Como atuaria o instituto da presunção em expedientes dessa natureza? Que projeções teriam os efeitos da inidoneidade? E no campo das provas, quais seriam os meios de relatar os eventos de inidoneidade, tendo em vista constituir os fatos correspondentes? Desde logo se vê que a multiplicidade das questões vai condicionando nosso raciocínio, fazendo surgir reflexões que a singela leitura dos textos positivos não tem o condão de produzir.

Eis o trabalho de Renata Santana: isola o tema da idoneidade e passa a enfrenta-lo com indagações agudas, penetrantes, articuladas todas num conjunto discursivo muito bem organizado. Para tanto, toma o direito positivo em toda a sua extensão, vale dizer, não se satisfaz com o produto emanado pelo Poder Legislativo e Executivo. Acresce a pesquisa com preciosas manifestações de nossos tribunais judiciários e administrativos, à procura das tendências concretas e efetivas advindas do chão da experiência, num esforço pragmático de enorme valia para a doutrina brasileira.

Após a introdução, expõe os pressupostos básicos de sua proposta, delimitando o objeto da pesquisa. De seguida, ingressa

INIDONEIDADE FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS

propriamente no assunto, sob o título: “Da idoneidade à inidoneidade fiscal segundo a legislação do ICMS”. E, nos itens subsequentes, trata dos vícios *no procedimento da declaração de inidoneidade fiscal* (3), da *relevância da boa-fé* (4), da *proposta de aplicação de norma que prevê a glosa de créditos de ICMS em caso de inidoneidade fiscal* (5), e da *orientação jurisprudencial* (6), desdobrada em vários subitens. Segue-se a conclusão e as referências bibliográficas.

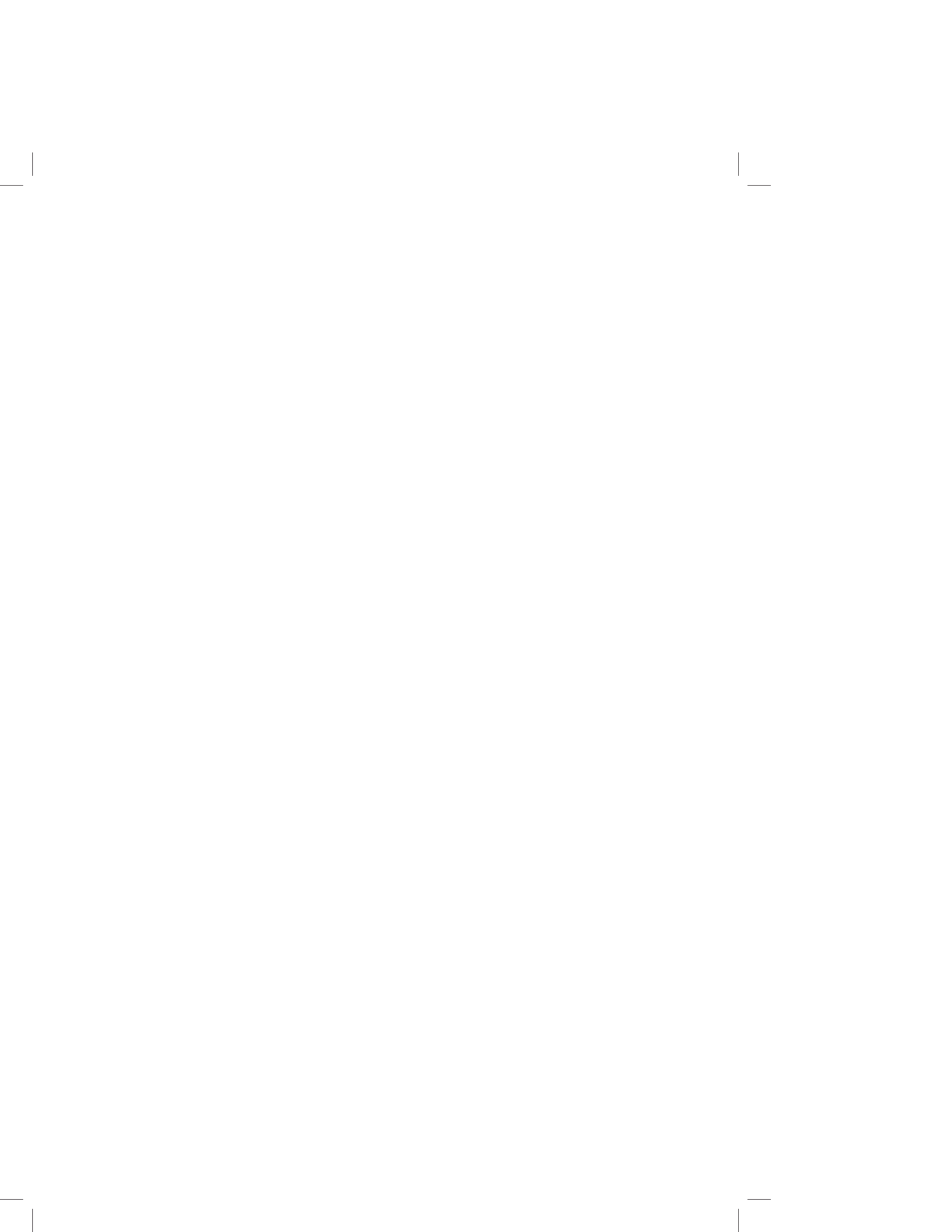
A obra é séria, fundada em assentamentos de Teoria e de Filosofia do Direito bem compostos, com as vantagens de uma metodologia jurídica forte, que potencializa suas pretensões científicas. Falo do *constructivismo lógico-semântico*, que a Autora mostra conhecer e nele transitar com rigor e naturalidade.

Parabéns à Renata Santana pela valiosa contribuição à doutrina do Direito Tributário brasileiro; ao Programa de Pós-graduação em Direito da PUC/SP por produzir mestra tão credenciada; e à Editora Noeses por difundir conteúdo jurídico de elevada qualidade técnico-científica.

São Paulo, 10 de fevereiro de 2014

Paulo de Barros Carvalho

Emérito e Titular da PUC/SP e da USP



INTRODUÇÃO

Quando colocamos em pauta a arrecadação de tributos no Brasil, tomamos conhecimento das mais diversas opiniões, inclusive com a exposição de modelos que foram bem sucedidos em outros territórios.

Independentemente do modelo adotado, o fato é que duas são as impressões mais comuns: de um lado, o sujeito passivo da obrigação tributária, que se sente vítima de um Estado implacável na atividade de suprir cada vez mais os cofres públicos, sem que seja ofertada à sociedade a contrapartida correspondente, e, de outro lado, diametralmente oposto, o sujeito ativo, que, pressionado por interesses governamentais e pela certeza de que muitos contribuintes agem de má-fé, envida todos os esforços para bater recordes de arrecadação.

Essa polarização é comum e até saudável, para ensejar o debate e promover a democracia. O problema é que os envolvidos estão trabalhando apenas com a força, cada qual do seu lado, lançando mão do que pode para render o outro.

A imagem que nos vem à mente é de um cabo de guerra cada vez mais esticado e que está pronto para se romper.

Na prática, a cada precedente, administrativo ou judicial, a favor do contribuinte, a Administração Pública, representada pelos Poderes Judiciário, Executivo e Legislativo, revida duramente, argumentando pela grave lesão ao erário.

RENATA CASSIA DE SANTANA

É o que tem acontecido com as operações que geram créditos tributários ou que suscitam sua restituição, compensação ou ressarcimento, o que em um Estado como o de São Paulo, em termos de ICMS, pode representar mais de cem bilhões de reais em um ano.

Para fazer frente a esse prejuízo, uma das ferramentas que vem sendo utilizada pelos Estados é a da declaração de inidoneidade fiscal.

Ferramenta de fato eficaz no combate a ilícitos como sonegação e fraude e também no aumento da arrecadação, mas cuja utilização precisa ser bem sopesada, na medida em que a irregularidade fiscal do emitente da nota fiscal perante o Fisco pode levar à cessação de suas atividades e de quem com ele negocia, além de impedir o exercício da não cumulatividade ou o estorno dos créditos já compensados. Isso quando não obriga terceiros ao recolhimento do imposto não pago por quem de direito e ainda responsabiliza criminalmente quem nem sequer atuou para tanto.

Por reputar objetiva a responsabilidade por infrações tributárias, imposta independentemente da intenção do agente, o Fisco ignora a demonstração de boa-fé do contribuinte.

Não bastasse isso, os efeitos da declaração da inidoneidade fiscal retroagem da data da constatação ou da data de presunção do ato faltoso à data do evento ou à data provável do evento, considerando nulas todas as operações e prestações de serviços sujeitas ao ICMS praticadas com quem esteja em situação cadastral irregular, como se esse estabelecimento e as notas emitidas nunca tivessem existido.

Isso ocorre pelo entendimento de ser declaratória e não constitutiva a natureza do ato que declara a inidoneidade fiscal, presumindo-se, com isso, que desde o início da operação ou prestação já se havia instaurado uma relação jurídica entre as partes e o Fisco, dispensando-se sua publicação.

Essa presunção é tão forte que em alguns Estados as provas têm efeito somente em favor do Fisco.

INIDONEIDADE FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS

Tudo em nome da praticabilidade ou praticidade tributária, que, sob o argumento de auxiliar nas atividades de fiscalização e arrecadação, acaba, quando mal empregada, amesquinhando o exercício de direitos fundamentais.

Daí as questões: até que ponto essa presunção poderia superar os princípios constitucionais da publicidade, da irretroatividade, da ampla defesa, do contraditório, da moralidade administrativa, da boa-fé e da segurança jurídica? E que lógica seria essa que insere no sistema do direito positivo um suposto evento desapegado de qualquer prova? Não seria necessária a versão desse evento em fato social, pela linguagem social, e na sequência a versão desse fato social em fato jurídico, por força da linguagem jurídica? Em outros dizeres, não seria necessária essa sistemática de passagem para deflagração dos efeitos que são pertinentes a tais fatos?

Mais. Não deveria o Fisco, por tal razão, aceitar a produção de provas em favor do contribuinte para afastar a responsabilidade por infrações, levando em conta que a própria Administração o faz em relação aos administrados?

Isso sem falar que muitas dessas questões, especialmente o procedimento para declaração da inidoneidade fiscal, são tratadas por regras infralegais, como as portarias e os decretos (Regulamentos do ICMS), cujo fundamento de validade é discutível, residindo aqui mais uma violação à Constituição Federal, atinente à legalidade.

Aliado a tudo isso temos de conviver com uma constante pressão governamental para manter em alta a arrecadação e com uma orientação jurisprudencial vacilante.

Vê-se, pois, que diversas são as implicações e vasto é o campo para pesquisa, mesmo com o atual aparato tecnológico, que vem conferindo celeridade às operações e eficiência na fiscalização, haja vista ter havido uma mudança operacional nas relações comerciais, mas não na lógica de institutos básicos tributários, como a constituição do crédito tributário e sua cobrança, que continuam dependendo de interpretação e aplicação pela autoridade competente.

RENATA CASSIA DE SANTANA

Tais são as sutilezas e consequências drásticas do aludido instrumento que resolvemos torná-lo cerne do nosso estudo, dividindo-o em seis capítulos.

No primeiro capítulo delimitaremos o objeto e exporemos as premissas básicas para justificar a tomada de algumas posições, aproveitando o ensejo para conferir perspectiva científica ao nosso trabalho. No segundo, iremos da idoneidade à inidoneidade fiscal, a fim de que, no próximo capítulo, o terceiro, devidamente contextualizado, possamos nos aprofundar nos procedimentos relativos à declaração de inidoneidade. No quarto capítulo trataremos da boa-fé, dos critérios para sua constatação e seus efeitos na declaração de inidoneidade fiscal. No quinto, proporemos a aplicação de uma norma que preveja a glosa de créditos de ICMS em caso de inidoneidade fiscal, destacando no sexto e último capítulo as razões de decidir do Superior Tribunal de Justiça e dos tribunais administrativos, com base no Recurso Repetitivo n. 1.148.444/MG do STJ.

Ao final teremos condições de concluir pelos acertos e desacertos da declaração de inidoneidade fiscal, sem qualquer pretensão, porém, de esgotarmos o tema.