

# AUTUAÇÃO FISCAL POR CRÉDITO ADVINDO DE NOTA FISCAL INIDÔNEA E A NÃO RESPONSABILIZAÇÃO DO EMISSOR DO DOCUMENTO FISCAL

*André Felix Ricotta de Oliveira*<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

São muito comuns e correspondem à maioria das atuações fiscais estaduais lavradas, as quais acusam o contribuinte de crédito indevido de ICMS advindo de notas fiscais consideradas inidôneas ou de recebimento de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal hábil, em razão de que o emissor por algum motivo teve sua inscrição cassada e seus documentos fiscais declarados inidôneos de forma retroativa.

Na maioria esmagadora das vezes, somente o contribuinte adquirente da mercadoria ou serviço é acusado de crédito

---

1. Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); *Master of Business Administration* (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; Ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET de SJC, Professor de diversos cursos de Pós-graduação; Advogado.

indevido de ICMS advindo de nota fiscal inidônea ou de deixar de recolher ICMS por receber mercadoria desacompanhada de nota fiscal e os sócios, representantes e gestores são encontrados pela fiscalização, esta nada faz contra eles, deixando-os livres de quaisquer ônus e responsabilidades tributárias.

O ICMS – imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no art. 155, II, da Constituição Federal tem como norteador o princípio da não cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade é uma norma jurídica com forte conteúdo axiológico advindo de interesses econômicos para não elevar o custo da cadeia produtiva, não onerar as mercadorias e os serviços para o consumidor final.

Disciplinam os incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS, dispondo, no inc. I, que o imposto “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”<sup>2</sup>.

A norma constitucional utiliza a expressão “montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado” como se fosse condição para aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade, que o fornecedor das mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS tenham recolhido o imposto ou que a Fazenda Estadual tenha cobrado, para que o adquirente possa tomar o crédito para abater do débito do imposto.

---

2. § 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

O ICMS incide sobre operações mercantis e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e serviço de comunicação e o sujeito passivo do imposto (o fornecedor da mercadoria ou o prestador de serviço) ao realizar o fato jurídico tributário deve emitir nota fiscal descrevendo o a operação ou prestação e esse mesmo documento fiscal que garante ao contribuinte adquirente da mercadoria ou do serviço o direito ao crédito do imposto previsto no princípio da não cumulatividade.

No entanto, o contribuinte, adquirente da mercadoria, não tem poder de polícia para fiscalizar e exigir que seus fornecedores recolham o ICMS incidente na operação, pois a competência é privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142<sup>3</sup>, art. 194<sup>4</sup> e seguintes todos do CTN.

A Lei Complementar n° 87/1996 estabeleceu que o aproveitamento do crédito de ICMS está condicionado à idoneidade do documento fiscal, conforme dispõe o seu art. 23, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Com base nesta disposição normativa, as Fazendas Públicas Estaduais glosam os créditos de ICMS dos contribuintes advindos de notas fiscais de entrada que foram declaradas inidôneas em razão de que o emissor teve sua inscrição estadual cassada por alguma irregularidade e assim tentam recuperar valores do ICMS não recolhido pela pessoa jurídica que

---

3. 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.

4. Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

emitiu as notas fiscais e não vinham recolhendo o respectivo imposto estadual. Se a empresa estivesse recolhendo devidamente o ICMS não teria sua inscrição cassada.

A perda da eficácia da inscrição estadual pode ocorrer por inatividade do estabelecimento, prática de atos ilícitos que tenham repercussões tributárias, indicação incorreta ou ocultação dos dados dos controladores ou beneficiários de empresas de investimentos sediadas no exterior, inadimplência fraudulenta, práticas de sonegação que levem ao desequilíbrio concorrencial, falta de comunicação de reativação das atividades, falta de solicitação de renovação de inscrição no prazo estabelecido, indeferimento do pedido de alterações de dados cadastrais e cancelamento ou não obtenção de registros, autorização ou licença para o exercício da atividade.

Ressalta-se que os motivos para cassação ou suspensão da inscrição estadual, o adquirente das mercadorias não tem como saber se seus fornecedores estão subsumidos nessas hipóteses. Os motivos que levam a cassação da inscrição estadual da pessoa jurídica são muito privativos e de difícil conhecimento por terceiros.

Tanto é privativo e de difícil ciência que a própria Secretaria da Fazenda libera ou liberou inscrição estadual para o fornecedor por entender que estava apta e regular para realizar atividades empresariais. Desse modo, o adquirente das mercadorias não tem como saber se seus fornecedores estão subsumidos nessas hipóteses. Mas independente disso, o Fisco vai em cima de quem realizou operações e creditou-se de ICMS advindo de notas fiscais de que seus emissores tiveram suas inscrições cassadas.

Lógico que as declarações de inidoneidade dos documentos fiscais são sempre retroativas a data da cassação da inscrição estadual, pois o contribuinte com a inscrição cassada não consegue emitir notas fiscais e o adquirente tem como verificar sua situação fiscal. Assim, todos que realizaram operações em períodos anteriores a cassação da inscrição estadual

entram na mira do fisco e têm seus créditos de ICMS glosados advindos de documentos considerados inidôneos.

A questão já é bastante simples atualmente, basta o adquirente das mercadorias acobertadas com notas fiscais declaradas inidôneas demonstrar sua boa-fé, comprovar que realizou efetivamente as operações mercantis descritas no documento fiscal e fará jus ao crédito de ICMS, tendo em vista a súmula proferida e da tese fixada em repercussão geral pelo Superior Tribunal de Justiça.

Já estabeleci no meu livro “Manual da Não-Cumulatividade do ICMS. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito do ICMS”<sup>5</sup>, que para o contribuinte fazer jus ao crédito de ICMS tem que adquirir mercadorias e serviços com a incidência do imposto, arcar com o encargo financeiro deste e que esteja devidamente mencionado em documento fiscal.

Realmente, o crédito do ICMS somente é constituído quando vertido em linguagem competente, ou seja, devidamente destacado o imposto no respectivo documento fiscal, para que o contribuinte tenha condições de escriturar a nota fiscal em seu livro de entradas e o crédito referente em seu livro de apuração.

Somente se pode falar da incidência do ICMS na operação anterior, se a operação mercantil ou a prestação do serviço de transporte ou comunicação é vertida em linguagem competente. O que não está vertido em linguagem competente é um mero evento somente faz parte do mundo fenomênico, não é reconhecido pelo Direito e não gera efeitos jurídicos.

No entanto, condicionar o direito ao crédito à idoneidade do documento fiscal, ou seja, que o crédito de ICMS somente poderá ser aproveitado se a nota fiscal que estiver destacado o imposto seja hábil e idônea, tem que ser visto com cautela.

Conforme salientado, está pacificado na Superior Corte que ocorrendo as operações mercantis, o contribuinte de

---

5. Editora Noeses. p. 102

boa-fé tem direito ao creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais inidôneas, posicionamento que foi confirmado em sede de Recurso Especial, Representativo de Controvérsia, conforme se pode observar nas ementas abaixo transcritas:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDCI nos EDCI no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação Documento: 950422 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 27/04/2010 Página 1 de 16 Superior Tribunal de Justiça pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (norma aplicável, in casu, ao alienante).

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: “(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008

(Resp nº 1.148.444/MG – 2009/0014382-6. Relator: Luiz Fux. Órgão julgador: Primeira Seção. Data do Julgamento: 14/04/2010. Data do Registro: 27/04/2010.)

Desta feita, o direito ao crédito começa a nascer quando o contribuinte de fato adquire mercadorias, insumos, matérias primas ou serviços sujeitos ao ICMS, para que possa utilizar o crédito.

Tem-se que para ter direito ao abatimento do crédito do ICMS, que surge quando o contribuinte adquire mercadorias, insumos, matérias-primas e/ou serviços tributáveis pelo imposto e que arca com o encargo financeiro do tributo, devidamente destacado em nota fiscal, não podendo ser o contribuinte responsabilizado ou ter seu direito ao crédito cerceado por irregularidades do seu fornecedor ou prestador de serviço.

Tal entendimento está cristalizado pelo Superior Tribunal de Justiça tanto que editou a Súmula 509 que dispõe

Súmula 509 - É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (Súmula 509, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, De 31/03/2014)

Portanto, ocorrendo a glosa de crédito de ICMS por estar suportado com documentos fiscais inidôneos, cabe o contribuinte comprovar que era adquirente de boa-fé (não sabia das irregularidades do fornecedor) e que efetivamente realizou a operação mercantil.

Entendo que assiste razão aos entes federados e ao legislador infraconstitucional preocuparem-se com a questão da inidoneidade dos documentos e dos contribuintes, para evitar a simulação de operações mercantis ou prestações de serviços, que tem como único objetivo simplesmente gerarem créditos escusos de ICMS, com o fito de para abater do imposto devido.

O problema ocorre quando os fiscos encontram os responsáveis pela emissão das notas fiscais consideradas inidôneas e não fazem nada contra eles, não constituindo nenhuma obrigação tributária em face deste e relação jurídica com eles. Será que estaria correto autuar simplesmente os adquirentes das supostas mercadorias por crédito de indevido de ICMS referente a nota fiscal considerada inidônea e deixar os emissores livres de quaisquer responsabilidades?

Passamos a explicar melhor.

## **2. DA PROBLEMÁTICA**

Autuar quem realizou operações mercantis com fornecedores que tiveram suas inscrições cassadas é uma prática mais que usual dos Fiscos Estaduais, justamente em razão de quem adquiriu as mercadorias, tomou o respectivo crédito do ICMS ainda está em atividade empresarial e assim tem como ser cobrado valores a título das operações acobertadas com documentação fiscal considerada inidônea.



## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Sempre a acusação é direcionada e a relação jurmídica tributária é constituída contra o adquirente das mercadorias por crédito indevido de ICMS advindo de notas fiscais inábeis ou inidôneas, quando escritura os créditos na apuração ou quando não se credita, muda-se a acusação e o adquirente é acusado de recebimento de mercadorias desacompanhada de notas fiscais idôneas ou hábeis.

Nunca as acusações e atuações fiscais são direcionadas aos emissores das notas fiscais, embora muitas vezes encontrados, as empresas localizadas e os responsáveis identificados. As Fazendas Estaduais simplesmente se omitem e preferem simplesmente autuar e acusar somente os compradores ou adquirentes das mercadorias.

No entanto, quando o acima descrito acontece, ou seja, encontra-se os responsáveis pelas notas fiscais ou pela empresa que teve sua inscrição cassada, a acusação está equivocada não ocorrendo a correta subsunção dos fatos a norma tributária, tendo em vista que os responsáveis pelos débitos de ICMS perante o Fisco saem ilesos. O Fisco ou sujeito ativo esquiva-se de realizar o verdadeiro trabalho de verificação do fato jurídico tributário, exigir os correspondentes tributos e responsabilizar quem de direito.

Compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do ato administrativo do lançamento, verificando corretamente a ocorrência do respectivo “fato gerado” da obrigação tributária, motivar o que levou o lançamento e matéria tributária, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *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 e identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Realizada a subsunção do conceito de fato com aquele previsto na norma, compete à autoridade administrativa verter o evento tributário em linguagem competente para assim constituir o crédito tributário através do lançamento.

A autoridade administrativa tem o dever legal de constatar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o “quantum” devido a título dos tributos devidos, identificar o sujeito passivo (contribuinte e responsáveis), realizar o lançamento do crédito tributário, para que assim seja constituída a relação jurídica tributária.

Ademais, dispõe o § único do art. 142 do CTN que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Sob pena de responsabilidade funcional”.

Ou seja, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário, a autoridade administrativa está vinculada a correta aplicação da lei e não a aplicar discricionariamente, fazer juízos pessoais ou realizar o trabalho fiscal do modo que entender mais favorável para o si ou para o Fisco, e muito menos excluir o sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste sentido, os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, ao lecionar que vinculada “é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que respeita o conteúdo, quanto à forma”<sup>6</sup>.

Corroborando este entendimento Hugo de Brito Machado, estabelecendo que “tomando conhecimento do fato gerador da obrigação principal, ou do descumprimento de uma obrigação acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder o lançamento”<sup>7</sup>.

---

6. “Curso de Direito Tributário”, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 223.

7. “Curso de Direito Tributário”, 30ª edição, Ed. Malheiros, 2009, p. 173.

A legislação do ICMS, como exemplo a do Estado de São Paulo, determina, no art. 30 do RICMS, que é nula a inscrição estadual, a partir da data da concessão ou da alteração mediante procedimento administrativo que constatar simulação de existência do estabelecimento ou da empresa; simulação do quadro societário da empresa; inexistência do estabelecimento para o qual foi concedida a inscrição; indicação incorreta da localização do estabelecimento; ou indicação de outros dados cadastrais falsos.

Se a fiscalização encontrou os sócios e responsáveis pela empresa, que teve sua inscrição cassada, os documentos fiscais considerados inidôneos e não fez nada contra estes, não estabelecendo nenhuma obrigação tributária em face deste, o trabalho fiscal foi precário, não aplicou disposições legais, ocorrendo de forma discricionária a aplicação da norma jurídica, tendo em vista que não foi realizada a correta subsunção do fato a norma, desrespeitando o princípio da legalidade, tipicidade tributária e ainda excluiu da relação jurídica tributária os responsáveis da obrigação, deixando estes livres de quaisquer ônus.

No Direito Tributário impera o princípio da legalidade estrita tributária e da tipicidade, nos termos do art. 150, inc. I, da Constituição Tributária, ou seja, tem que existir total e plena subsunção dos fatos à norma. O princípio da legalidade não é mero comando de que todos os critérios e aspectos necessários para exigir o tributo deve estar previsto em lei, que todos os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária têm que estar na lei para que o tributo seja exigido, mas também que não tem a autoridade administrativa o poder de decidir qual lei irá aplicar ou e irá aplicar, e como será instaurada a relação jurídica tributária.

Luciano Amaro quanto ao princípio da legalidade ensina que “o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de

que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face da determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público”<sup>8</sup>.

No tocante ao princípio da tipicidade, o Ilustre Mestre expõe que “a tipicidade tributária costuma qualificar-se de *fechada* ou *cerrada*, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz “o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei”<sup>9</sup>

O trabalho de cassação de inscrição de contribuinte em questão, que basicamente ocorre nos termos do arts. 30 e 31, do RICMS/00 de São Paulo e Portaria CAT nº 95/06, determinando todos os requisitos e rol que a Fiscalização deve seguir para verificar se o estabelecimento está operando ou não, conversar com o contador responsável, os sócios para entender as circunstâncias e o contexto. Após, somente, cassar a inscrição e declarar a inidoneidade quando verificar a inatividade da empresa e não encontrar seus sócios.

Não pode a fiscalização encontrar os sócios, gestores e o contador, no entanto nada fazer contra estes. Deve continuar diligenciando para averiguar as respectivas responsabilidades, bem como levantar seus patrimônios, para que respondam pelo passivo tributário que criaram e eventuais ilícitos tributários.

As autoridades administrativas fiscais simplesmente deixam os sócios gestores ou responsáveis pela empresa que teve a inscrição cassada, ilesos e livres de quaisquer

---

8. “Direito Tributário Brasileiro. Ed. Saraiva. 17<sup>a</sup> ed. 2011. p. 134

9. “Op. Cit”. p. 135

responsabilidades, com isso a Fazenda Pública somente tem o trabalho singelo de verificar quem realizou operações mercantis com a empresa que teve sua inscrição cassada e os documentos declarados inidôneos. Como sempre fazem e assim exigem das contribuintes, que transacionaram com a empresa cassada, o pagamento dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais que seriam de responsabilidade das emitentes dos documentos fiscais, somente porque geralmente são empresas **sólidas** e por isso facilitaria o trabalho do fisco.

Insta salientar que as autuações por crédito indevido de ICMS não objetivam glosar os créditos do contribuinte ou que esses sejam estornados, mas sim tem a natureza jurídicas de “esquentar” esses créditos considerados indevidos ou torná-los legítimos através do respectivo pagamento para as Fazendas Públicas e assim o contribuinte poder aproveitar e compensar com o imposto devido.

Totalmente equivocado o trabalho fiscal e contra a lei, pois nesse caso se entenderam que houve simulação da empresa ou desvio de finalidade e os gestores agiram contrários a lei, deveriam aplicar as determinações do art. 135 do CTN e responsabilizados esses pessoalmente, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

...

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Achando os responsáveis por quaisquer eventos previstos no art. 30 do RICMS/00 devem ser estes responsabilizados pelos créditos tributários devidos e os adquirentes ou empresas, que transacionaram com a emitente das notas fiscais, que teve sua inscrição cassada, se provado o interesse comum,

devem responder solidariamente à obrigação tributária, nos termos do art. 124, I, do CTN<sup>10</sup>.

Para haver a correta subsunção do fato a norma, seguindo todas as diretrizes do princípio da legalidade e da tipicidade tributária, não pode de forma alguma a Fiscalização se abster de aplicar as determinações legais e deixar os sócios, gestores e preposto da empresa livres de quaisquer responsabilidades tributárias e ir direto nos adquirentes das mercadorias, somente em razão de escriturarem as notas fiscais de entrada.

Neste sentido importante trazer à baila as declarações do ex-Diretor Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – DEAT, Dr. Antônio Carlos de Moura Campos, em entrevista veiculada no Jornal FECONTESP, Ano II nº 17, Julho/Agosto de 2004, às páginas 05, citadas pelo MM. Juiz Sérgio Ricardo de Almeida quando relator do Recurso Ordinário DRT 6 540.135/2002:

O Auto de Infração é também derrubado quando, nos documentos que compõem sua instrução, são identificadas as pessoas que promoveram vendas de mercadorias acobertadas por notas frias. Nos termos do Código Tributário Nacional, contribuinte é todo aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto. Se o Fisco consegue identificar a pessoa que vendeu mercadorias com notas frias, deve direcionar a ação fiscal contra essa pessoa, e não contra o comprador.

E com isso concluiu o Emérito Juiz Sérgio Ricardo de Almeida: “Dadas as circunstâncias do presente e especificamente neste processo administrativo, entendo que tais providências têm importância acentuada para a sua resolução, porém não ao ponto de caracterizar a precariedade da acusação fiscal e implicar no cerceamento do direito de defesa da empresa Recorrente”.

---

10. Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

## MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

A autoridade administrativa está vinculada as determinações legais, deve seguir o princípio da legalidade e impessoalidade nos termos do art. 37 da Constituição Federal e as determinações dos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional. Não tem discricionariedade para não aplicar as disposições legais e excluir os sujeitos passivos e responsáveis da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional prevê outra responsabilidade pessoal para os casos de ilícitos tributários, conforme dispõe o seu art. 137, que a responsabilidade é pessoa ao agente quanto às infrações a lei tipificadas como crime ou em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar, *in verbis*:

Art. 137. A Responsabilidade é pessoal ao agente:

I- Quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II- Quanto às infrações em cuja a definição o dolo específico do agente seja elementar;

III- Quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) Das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) Dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) Dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nos termos do art. 30 do RICMS/00, tratam de situações dolosas que visam o não pagamento de tributos ou algum tipo de evasão fiscal, onde se encontram a emissão de notas fiscais falsas ou consideradas inidôneas, desse modo, deve ser aplicada as determinações do artigo 137 do CTN.

O art. 121 do CTN estabelece que sujeito passivo é a pessoa obrigada pelo pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e que pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, o

contribuinte ou o responsável, sendo que este último, quando sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

O artigo 137, II, do CTN, dispõe que a responsabilidade tributária é pessoal do agente quanto às infrações conceituadas como crime. Ora, no caso de documento fiscal falso está tipificado no artigo 1º, IV da Lei nº 8.137/90 como crime de conduta por parte do contribuinte: “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”.

Assim, deve a fiscalização percorrer todo o caminho para identificar quem foi o agente que buscou para sua a responsabilidade e de forma exclusiva as consequências de ter desrespeitado a legislação supra e arcar sozinho com a obrigação tributária e as penalidades pecuniárias.

Conforme determina o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5º, inc. XLV, da Constituição Federal, portanto, quem cometeu o fato típico deve ser penalizado, de forma alguma pode ser excluída a sua responsabilidade e indevidamente imputar para terceiros.

Corroborando este entendimento o brilhante Aliomar Baleeiro, ao ensinar que:

O CTN trata apenas das infrações e sanções de natureza tributária, determinando a imputação a quem agiu dolosamente, todas as vezes em que o dolo for próprio da espécie.

Portanto, a responsabilidade tributária por infrações será exclusiva e pessoal do agente que as praticou (excluindo-se a do contribuinte, se foram cometidas pelo responsável), em todos os casos em que forem praticadas com dolo específico ou elementar.<sup>11</sup>

A autoridade administrativa está vinculada às determinações legais, deve seguir o princípio da legalidade e impessoalidade nos termos do art. 37 da Constituição Federal, dos artigos

---

11. “Direito tributário brasileiro”. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1161.



135, 137 e 142 do Código Tributário Nacional. Não tem discricionariedade para não aplicar as disposições legais e excluir os sujeitos passivos e responsáveis da obrigação tributária.

Neste sentido ensina Paulo de Barros Carvalho que “o ato jurídico do lançamento é vinculado, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados há de se pautar sua atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência. Exatamente assim o ato de lançamento tributário, não se permite atuação discricionária. Declara-o, prescritivamente, o art. 142 do Código Tributário Nacional, e o sistema do direito positivo confirma”.<sup>12</sup>

Portanto, ao apenas autuar o adquirente das mercadorias acobertadas com notas fiscais inidôneas, tem-se um trabalho fiscal precário, que não observou os procedimentos de praxe e as determinações legais, agindo com discricionariedade ao realizar o lançamento, não aplicando a legislação tributária no caso em concreto e estabelecendo uma relação jurídica sem os responsáveis pela obrigação tributária. Parecendo apenas ser a forma e modo mais conveniente para o Fisco.

Excluir os responsáveis pelas operações quando encontrados pela Fiscalização e somente autuar os adquirentes e compradores da empresa que teve sua inscrição cassada e os documentos fiscais declarados inidôneos, não é **realizar** a correta subsunção do fato a norma, com a conseqüente constituição da relação jurídica-tributária entre Fazenda Estadual, a empresa que teve a inscrição cassada, seus sócios e representante, bem como responsabilizar os adquirentes se

---

12. “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 18ª Edição, p. 409

comprovadas as circunstâncias de interesse comum ou até mesmo se agiram com dolo e conluio em algumas das hipóteses do artigo 137 do CTN .

Corroborava este entendimento o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme se pode verificar e parte do voto proferido pelo E. Desembargador Moacir Peres, relator designado para o Acórdão da Apelação Cível nº 1040162-31.2018.8.26.0053, voto nº 32.069, “*verbis*”:

“A autora fundamenta o seu pedido no fato de a Fazenda Pública de São Paulo ter identificado os responsáveis pela empresa, sem, contudo, exigir deles o imposto devido.

De fato, o documento de fls. 85 comprova que a Administração Tributária confirmou, em 30.09.2010, a existência da empresa Kapquímica Indústria e Comércio Ltda. no endereço constante da Declaração Cadastral do Estado (DECA). No mesmo dia, o gestor da referida empresa, Sr. Edson da Silva Santos, foi encontrado no endereço pessoal de seu irmão, Agnaldo da Silva Santos, que figura com sócio do estabelecimento. Em 06.10.2010, o Sr. Adão Pires da Silva, contador responsável, munido de procuração assinada por outro sócio, compareceu à Delegacia Regional Tributária para prestar esclarecimentos sobre o funcionamento da empresa.

Em 07.04.2011, nova diligência foi realizada no local, ocasião em que foi encontrado novamente o Sr. Edson da Silva Santos. No transcorrer da diligência, também compareceu o sócio Claudinei Pereira dos Santos no local. Em nova diligência, ocorrida em 14.06.2011, foi encontrado o Sr. David Vieira Pereira, que se identificou com funcionário do estabelecimento.

Os trabalhos fiscais concluíram pela simulação da existência da empresa Kapquímica Indústria e Comércio Ltda., vez que não se exercia, no estabelecimento, a atividade relativa ao objeto social, bem como pela simulação do quadro societário, declarando-se a nulidade da inscrição em 17.07.2013, com efeitos retroativos desde 10.11.2018 (fls. 244/254).

Contudo, tendo o trabalho fiscal identificado as pessoas envolvidas na alegada simulação, as exigências fiscais deveriam ser reclamadas da pessoa física ou da pessoa jurídica que, mesmo sem habitualidade, administrem ou sejam sócias de fato da empresa, ou, ainda de pessoas interpostas que tenham participado da prática das infrações à legislação tributária”.

Desse modo, não pode o trabalho fiscal ocorrer de forma discricionária na aplicação da norma jurídica, tendo em vista que não foi realizada a correta subsunção do fato a norma, desrespeitando o princípio da legalidade e tipicidade tributária e ainda excluiu da relação jurídica tributária os sujeitos passivos e os responsáveis da obrigação, deixando estes livres de quaisquer ônus.

Portanto, toda vez que os responsáveis pela pessoa jurídica que emitiu as notas fiscais consideradas inidôneas não são responsabilizados e não constam do auto de infração como sujeitos passivo, tem-se um trabalho fiscal precário que não observou os procedimentos de praxe e as determinações legais, agindo com discricionariedade ao realizar o lançamento tributário, não aplicando a legislação no caso em concreto e estabelecendo uma relação jurídica sem os responsáveis pelas obrigações tributárias, de forma que lhe foi mais conveniente, com efeito, o auto de infração deve ser anulado.

### **3. CONCLUSÕES**

A atividade administrativa de constituir a obrigação tributária, estabelecendo a relação jurídica entre sujeito ativo (quem tem o direito subjetivo de exigir), sujeito passivo (quem tem o dever de pagar) é vinculada a legislação e deve se fazer a correta e exata subsunção do fato realizado no mundo fenomênico com a hipótese prevista na norma jurídica, em respeito aos princípios da legalidade tributária e tipicidade.

Não cabendo a fiscalização discricionariedade para realizar o lançamento tributário e não prescrever a real e típica conduta realizada e excluir os agentes passivos da responsabilidade tributária.

No caso das autuações fiscais, realizadas em face somente dos contribuintes que realizaram operações com empresas que tiveram as inscrições estaduais cassadas e as notas fiscais declaradas inidôneas, quando a fiscalização encontra os

responsáveis pela emissão das notas fiscais consideradas inidôneas, devem ser anuladas, em razão de não está sendo realizada a correta subsunção do fato a norma, excluindo estes últimos de forma ilegal de suas responsabilidades tributárias, desrespeitando frontalmente o princípio da legalidade, tipicidade e eficiência.

Nesses casos, deve ser percorrer todo o caminho para verificar quais são os fatos jurídicos tributários realizados pelos sócios, gestores e representantes da empresa com a inscrição cassada e realizar a correta subsunção do fato a norma jurídica, sendo nas hipóteses do art. 135 do CTN ou do art. 137 do mesmo Codex, vertendo em linguagem competente através do lançamento tributário. De forma alguma, estes podem ficar livres e sem quaisquer responsabilidades sobre os créditos tributários devidos.

Portanto, nestes casos, os autos de infrações devem ser lavrados sempre contra os sócios, representantes e gestores da empresa por falta de pagamento de ICMS, imputando-lhes responsabilidades tributárias nos termos do artigo 135 ou 137 do CTN e as empresas compradoras das mercadorias acompanhadas dos documentos fiscais considerados inidôneos, como responsáveis solidárias se comprovado que não agiram de boa-fé e não realizaram as operações mercantis descritas nas notas fiscais, bem como para poder ser instaurados os inquéritos policiais para verificação dos crimes contra ordem tributária em face dos emissores das notas fiscais.

#### **4. BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. *“Direito Tributário Brasileiro”*. Ed. Saraiva. 17<sup>a</sup> ed. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *“Direito tributário brasileiro”*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. *“Curso de Direito Tributário”*. Ed. Saraiva. 18<sup>a</sup> Ed.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Brasil: Malheiros. 30<sup>a</sup> ed. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “*Curso de Direito Tributário*”. 14<sup>a</sup> edição. Ed. Saraiva. 1995.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. “*Manual da Não-Cumulatividade do ICMS. A Regra-Matriz do Direito ao Crédito do ICMS*”. Editora Noeses. 2017.