

IX Congresso Nacional de Estudos Tributários

IBET: há 40 anos ensinando a convencer com a autoridade do argumento

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

**12, 13 e 14 de dezembro de 2012
Hotel Renaissance em São Paulo**

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Copyright © 2012 By Editora Noeses
Produção/ arte/ diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Cristiane Zitei
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

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

D476 Congresso Nacional de Estudos Tributários
Derivação e positivação no direito tributário / Carvalho,
Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2011.

1017 p.
ISBN 978-85-99349-68-7

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Ana Carolina Papacosta Conte de Carvalho.
II. Paulo de Barros Carvalho (Pres.). III. Priscila de Souza (Coord.).
IV. Congresso Nacional de Estudos Tributários.

CDU - 336.2

Dezembro de 2012

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

A INFLUÊNCIA DA DENOMINADA BOA-FÉ SOBRE AS AUTUAÇÕES ENVOLVENDO CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS LASTREADO POR DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA

Argos Campos Ribeiro Simões

Agente Fiscal de Rendas. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Assistente Fiscal da Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda de São Paulo – FAZESP. Coordenador e professor do Curso de Especialização em Direito Tributário Material e Processual da FAZESP. Palestrante do IBET, COGEAE, GV-law, FAAP, EPD, APET, CEU, Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT). Especialista em Direito Tributário (Escola Fazendária de São Paulo). Especialista em Direito do Estado (Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo). Mestre e Doutorando em Direito Tributário (PUC-SP).

Introdução

Questão relevante ligada ao ICMS é o estudo relacionado aos efeitos da denominada **Boa-Fé** nos autos-de-infração lavrados em face de lançamentos a crédito indevidos lastreados em documentação inidônea.

O fato do contribuinte saber ou não da inidoneidade documental tem sido levado em consideração nos julgamentos nas

searas administrativas e judiciais, ora no sentido de cancelar os respectivos autos-de-infração, ora no sentido de mantê-los sob o manto da chamada “responsabilidade objetiva por infrações”, prescrita pelo artigo 136 do CTN,

Lançamos uma proposta singular sobre a temática, propondo inédita solução.

Para tanto, apresentamos sintética teoria geral do Direito suficiente ao nosso estudo para, em seguida, abordarmos a questão prática proposta.

Capítulo 1 – Sobre o direito

1.1. O papel da linguagem

Procurando entender o Direito como construção intelectual vertida em linguagem própria (a linguagem normativa), destacamos algumas das características da linguagem.

Paulo de Barros Carvalho, sobre o papel da linguagem, destaca que

[...] diante de um objeto de arte, reparo traços e movimentos que não estão expostos ao olhar frio e neutro do espectador comum, e sobre eles emito um juízo de valor, expressivo de minhas preferências. Eis o conhecimento se apresentando, na forma superior do emocional, mas igualmente declarado por um juízo lógico.¹

O papel da linguagem na denominação dos objetos do mundo revela os valores que o sujeito emissor de juízos constrói sobre estes objetos.

Sobre a relação do mundo bruto e a linguagem própria ao seu reconhecimento, ensina Aurora Tomazini de Carvalho:

Não existe mais um mundo “em si”, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser

1. CARVALHO, P. B., op. cit., p. 13.

descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca “em si”. Assim, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nesta concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento².

Assim, o conhecimento é um processo complexo de construção linguística particular que não toma contato direto com o mundo bruto, mas sim, com traços também linguísticos, restritos e convencionais captados pelo pretendente à descoberta de algo. O resultado deste processo de denominação das coisas do mundo é o que designamos de *conhecimento*.

O mundo, e assim também o Direito, são identificáveis por meio de linguagem. Sem linguagem não há como identificar o objeto. Sem linguagem não há objeto a ser percebido. As percepções sobre objetos a serem conhecidos tornam-se *reais* (linguisticamente) com sua enunciação; com a emissão de juízos a seu respeito.

Tais conclusões nos levam ao questionamento do que seriam a realidade e a verdade sob o aspecto linguístico.

1.2. A realidade e a linguagem

Por ser a realidade inatingível como fato bruto (mundo do ser), temos a linguagem transformando e reduzindo o caótico heterogêneo do real em circunstanciais segmentos homogêneos factuais descritivos. A linguagem age como um filtro cultural redutor do mundo natural.

Por sua vez, a percepção dos objetos é parcial e dependente da singular faceta linguística que lhe é atribuída. Os limites dessa parcialidade estão no próprio sujeito cognoscente; estão nos seus limites culturais na percepção das coisas do mundo. A realidade como dado bruto do mundo natural, com toda sua riqueza de detalhes, é inalcançável.

Nesse sentido, seguem alguns dos ensinamentos de Vilém Flusser:

2. CARVALHO, A. T., op. cit., loc. cit.

[...] As situações consistem de conceitos que são as sombras das palavras, como as palavras são as sombras dos conceitos. Em suma, a realidade, para além das situações, para além do comportamento das coisas umas em relação às outras, seria intelectualmente inatingível³.

[...] as palavras são pequenos portais de acesso ao desconhecido que se abrem quando abrimos a boca mas pelos quais não passamos, quedando-nos na soleira [...]⁴.

[...] Aquilo a que chamamos realidade é língua: determinada língua [...]⁵.

[...] A língua produz, contém e propaga a realidade, porque a realidade ela mesma é uma palavra, assim com ‘existência’ e ‘existir’ são palavras que retornam sobre as próprias pegadas [...]⁶.

Com isso, temos que a nossa versão da realidade do mundo somente nos resta percebida por intermédio da linguagem. Porém, da singular linguagem de cada agente pretendente ao conhecimento. A percepção do mundo que nos cerca torna-se limitada e reduzida por meio da linguagem culturalmente em nós convencionada.

Assim, a construção da chamada “realidade” dá-se nos estreitos limites da linguagem. Toda percepção do real passa pelo redutor e singular canal da linguagem, que, portanto, reduz uma realidade percebida pelo homem como seu único mundo verdadeiro.

Ludwig Wittgenstein declara que “os limites da minha linguagem significa os limites do meu mundo”⁷.

3. FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004. p. 14.

4. Ibidem, p.17.

5. Ibidem, p.19.

6. FLUSSER, 2004, p. 20.

7. WITTGENSTEIN, Ludwig. Tratado lógico-filosófico investigações filosóficas. 2. ed. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian, 1995. p. 114.

Tomamos como conclusão de sua declaração que se a linguagem é representativa do *eu*, se é a peculiar expressão do *eu*, então, impossível ultrapassar seus limites, pois não se pode conceber a ultrapassagem de si mesmo.

Só é possível captar o que a minha partícula linguagem (como suas restrições culturais) permite identificar e classificar; as outras coisas estão fora do alcance de minha compreensão. A linguagem do homem é o limite de sua compreensão do mundo.

Nessa ótica, a linguagem constrói o mundo para o agente enunciador. Com isso, o tomar posição em termos de sistema de referência torna-se crucial ao conhecimento, por propiciar recortes políticos na realidade percebida, transformando o incompreendido real-heterogêneo do mundo natural em ideal-homogêneo capaz de ser denominado, assim, capaz de ser apreendido.

Resta-nos, agora, delimitar nosso Direito, a fim de aplicá-lo à situação a que nos propomos neste trabalho.

1.3. Direito positivo: algumas premissas

1.3.1. Noção de sistema aplicável ao Direito

Direito é sistema linguístico; logo, Direito é linguagem. Conceituamos sistema como conjunto de elementos que se inter-relacionam mediante particular forma, determinante de sua identidade. Assim, o conceito de sistema não se confunde com o de mero aglomerado de elementos.

Por sua vez, a diferenciação entre sistemas encontra-se na intrincada teia inter-relacional dos elementos seus componentes, que serve, como leciona Paulo de Barros Carvalho, como “princípio unificador”⁸ e identificador do próprio sistema.

Com isso, apontamos dois sistemas relacionados ao Direito: (i) o sistema da Ciência do Direito que, por meio de linguagem

8. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 214.

meramente descritiva, enuncia proposições verdadeiras ou falsas na sua aproximação de **(ii)** outro sistema jurídico, cujo traço formal unificador seria a linguagem predominantemente prescritiva: o Direito Positivo.

Portanto, admitindo, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁹, que, dos termos construímos várias significações, temos que a palavra “Direito” não foge à regra. Destacamos duas de suas possibilidades significativas: **(i)** a ciência do Direito e **(ii)** o Direito Positivo. O Direito como Ciência resta identificado como sistema linguístico descritivo, cujo objeto linguístico de análise é o sistema prescritivo do chamado “Direito Positivo”. Assim, o objeto da **Ciência do Direito** é o sistema do **Direito Positivo**.

A **Ciência do Direito** é, portanto, o conjunto organizado de proposições (provenientes de observações, estudos, investigações) que tem no **Direito Positivo** seu objeto.

1.3.2. Sobre a norma jurídica

A norma jurídica é o elemento do sistema do Direito Positivo. Paulo de Barros Carvalho afirma que normas jurídicas são “[...] significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”¹⁰.

Neste sentido, temos que a norma jurídica, como estrutura formalmente dúplice, é construção mental iniciada da percepção de textos físicos recheados de enunciados implicacionais, sendo-lhe atribuída à descrição de um evento (situação possível no mundo real), uma consequência prescrevendo determinada conduta obrigatória, permitida ou proibida.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 38.

10. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 129.

1.3.3. *Sobre a verdade e a realidade jurídicas*

Outro ponto a ser abordado como ferramental necessário à nossa investigação dos efeitos da boa-fé no crédito de ICMS tomado à luz de documentação inidônea é o da relação entre verdade e realidade jurídicas.

Sobre a verdade, Eurico Marcos Diniz de Santi adverte que “No direito toda verdade é formal. A verdade material é tão-apesas um princípio, um diretivo à conduta da autoridade, que orienta o ato de aplicação do direito”¹¹.

Assim, a única verdade jurídica possível seria aquela construída dentro das regras permitidas para sua busca; aquela que o ferramental linguístico jurídico permitisse. Não tendo sentido, assim, falarmos de duas verdades (*formal e material*), mas apenas daquela verdade a ser construída no âmbito das regras do jogo jurídico e não fora dele: *a verdade jurídica*.

Não há *verdade jurídica* possível fora da linguagem jurídica estabelecida. Tal verdade não seria fruto da aplicação de senso jurídico, mas sim da aplicação do do bom ou mau senso individual.

Nessa linha de pensamento, Fabiana del Padre Tomé ensina que:

A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas susceptível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real¹².

A verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica. Daí

11. SANTI, 2000, p. 44.

12. TOMÉ, 2005, p. 23.

pro que leciona Paulo de Barros Carvalho que, ‘para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição do fato jurídico’, pouco importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não. Havendo construção de linguagem própria, na forma como o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro¹³.

Com isso temos que a *verdade jurídica*, só pode ser construída até onde os limites linguísticos do sistema jurídico o permitem. Construir e afirmar uma *verdade* fora destes limites, seria trapacear na articulação do sistema; não se obtém, assim, uma *verdade jurídica*, mas talvez uma *verdade moral ou econômica ou religiosa ou social*.

Destacamos que o Direito trabalha somente no plano das versões; dos fatos; do não real. Assim, a única porta de entrada no mundo jurídico é a hermética linguagem normativa. Por isso sua desvinculação com o mundo real e sua singular vinculação com o mundo virtual de sua própria linguagem.

1.3.4. Sobre a incidência e a aplicação

A incidência é uma coincidência de linguagens. Nesta sentido, Clarice Von Oertzen de Araujo ensina que

Em sua representação geométrica mecânica, a incidência foi uma forma que o jurista concebeu para observar a realidade social e jurídica em sua dinâmica; desde a criação dos fatos jurídicos, o desenvolvimento dos seus efeitos até a extinção das relações jurídicas por eles ocasionados.”¹⁴.

Assim, a incidência é alcançada com o resultado positivo da comparação entre a linguagem que constrói descritivamente

13. TOMÉ, 2005, p. 25.

14. ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 109.

uma ocorrência pretérita no *mundo do ser* e a linguagem descritora inserida na hipótese normativa e constitutiva de uma situação de possível ocorrência. O sucesso da incidência tem como efeito qualificar fatos como *fatos jurídicos*. Lembrando que consideramos como *fato* a descrição de um evento em linguagem competente, dissociado da circunstância de sua ocorrência ou não no *mundo do ser*.

Da “co-incidência” entre a linguagem normativa descritora-hipotética (abstrata) e a descritora-factual (concreta), dá-se a chamada subsunção do fato à norma; mais precisamente, do fato à hipótese normativa. Temos que o sentido denotativo do fato (descrição de evento individualizado, determinado e possível) encaixa-se no molde conotativo da hipótese factual prevista em norma abstrata.

Por sua vez, aplicação do Direito é ato de agente competente construir norma concreta (geral ou individual) no sentido da positivação do Direito.

Sobre a incidência normativa, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente¹⁵.

Fazer incidir a linguagem normativa sobre a linguagem da descrição parcial da realidade social, na produção da linguagem da facticidade jurídica (fato jurídico) é o ponto culminante do processo de aplicação da norma. Portanto, aplicação e incidência ocorrem simultaneamente.

Em conclusão, temos que as normas não incidem automaticamente com a simples ocorrência de um evento no mundo

15. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 151-152.

natural. Há de se aguardar a figura do agente competente a fazê-las incidir sobre descrições redutoras de possíveis acontecimentos do mundo real, constituindo-as em fatos jurídicos. Nestes termos, *incidência só ocorre com a respectiva aplicação*. Com a norma vigente e restando ausentes quaisquer obstáculos ao exercício dessa vigência, teremos o fato jurídico como efeito do processo de *subsunção* do fato (como articulação linguística descritora-constitutiva concreta) à norma (como articulação linguística descritora-constitutiva abstrata).

Capítulo 2 – Dos efeitos do fato *boa-fé* nas autuações de crédito indevido por documentação inidônea

2.1. Descrevendo a situação

A questão refere-se às situações consideradas relevantes para a manutenção ou não dos autos-de-infração relacionados a creditamento indevido lastreado em documentação inidônea, quando comprovada a entrada de mercadorias.

É situação tormentosa em que se encontram aqueles contribuintes do ICMS que, mesmo cumprindo nas suas relações comerciais e fiscais todas as exigências prescritas pelo ordenamento aplicável, ou seja, mesmo agindo de *boa-fé*, são autuados pela fiscalização ao terem descobertos, em sua escrita fiscal, créditos lançados em face de documentação inidônea.

Neste trabalho não abordaremos a questão do procedimento de inidoneidade, nem questionaremos as razões da inidoneidade documental.

Partimos da existência dos documentos e da constatação da sua qualidade de documento inábil ao creditamento pretendido pelos contribuintes.

Também foge ao escopo do presente ensaio o questionamento sobre possível conluio entre o remetente das mercadorias e o contribuinte recebedor que se creditou de forma indevida.

Com duas premissas factuais lançadas: (i) o da irregularidade documental e o da ausência de comprovação de conluio, passamos à análise dos fatores relacionados à boa-fé.

Usamos como paradigma construtor interpretativo decisões do STJ que, analisando a temática, têm reiteradamente cancelado os autos-de-infração lavrados pelas fiscalizações estaduais, quando consolidado o fato **boa-fé**, restando satisfeitos os requisitos da Superior Corte à tal consolidação.

Esta a situação. Passemos à sua análise.

Destacamos alguns questionamentos relevantes ao deslinde das controvérsias envolvendo o tema apresentados tanto na seara administrativa como na judicial: Qual a importância das provas de pagamento efetivamente realizado pelos adquirentes de mercadorias? Qual o efeito jurídico para o adquirente-contribuinte da busca no **SINTEGRA** (banco de dados versando sobre a situação fiscal de contribuintes disponibilizado pelas Fazendas Estaduais) de informações sobre os emitentes dos documentos acobertadores do crédito tido como indevido? Qual a relevância da confecção de relatórios de inidoneidade e de suas declarações após os negócios jurídicos acobertados por documentos tidos como inidôneos? Enfim, qual a relevância da boa ou má-fé dos contribuintes na questão da cobrança do montante a título de crédito e da multa em face da inidoneidade documental?

2.2. Sobre a não cumulatividade

A questão começa a ser resolvida ao lançarmos nosso olhar interpretativo sobre a Constituição Federal na sua previsão de não cumulatividade do ICMS. Como entender este princípio?

A CF/88, em seu **art. 155, §2º, I e II**, torna obrigatória a observância ao denominado “**princípio da não cumulatividade**”, quando da atividade de sua enunciação legislativa. Assim veicula a Constituição:

Art. 155 – [...]

§ 2º –

I – O ICMS 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 DF.

II – A **isenção ou a 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 ou prestações anteriores.(grifos nossos).

Interpretando a norma constitucional, verificamos que a raiz da não cumulatividade é a **compensação entre débitos e créditos**. Portanto, o Estado somente violaria a não cumulatividade se criasse, de forma ilegal ou inconstitucional, obstáculos a uma compensação devida. Criar obstáculos ao creditamento não representa, necessariamente, violação ao princípio da não cumulatividade. Neste sentido, a lei complementar o criou quanto a créditos de uso e consumo e na aquisição de ativos, pois ali, compensação alguma há de ser feita, pois não há o quê compensar; não há débitos a serem compensados. Esta a premissa.

O disposto constitucionalmente acena que a não cumulatividade se resolve quando do **imposto devido** couber o abatimento do **montante cobrado** em anterior operação. E mais; prescreve que **só isenção ou não incidência** seria capaz de impedir um lançamento a crédito, salvo disposição normativa em contrário no sentido de permitir, mesmo nestas condições excepcionais, o creditamento.

Como imposto devido, deve-se entender o resultante da realização de hipótese normativa tributária (nosso ordenamento paulista convalida esta situação no artigo 36 da Lei 6374/89); como montante cobrado o resultado dessa hipótese realizada em anterior operação.

O montante cobrado para aquele que adquire física ou simbolicamente uma mercadoria é um **valor escritural** de igual

monta ao imposto devido por aquele que remete a ele tal mercadoria. Crédito é moeda escritural.

A norma individual e concreta de crédito, por sua vez, surgiria da descrição em linguagem competente da entrada de mercadorias no estabelecimento-adquirente (registro em livros fiscais), cuja formalização regular tornar-se-ia imprescindível ao seu reconhecimento. Afinal de contas, o Direito não toma contato com as situações factuais do mundo real se estas não forem traduzidas em linguagem que o próprio Direito previu para seu reconhecimento. Sem a linguagem jurídica, não há fato possível de reconhecimento pelo Direito. Sem linguagem jurídica, para o Direito, nada aconteceu.

O princípio constitucional da não cumulatividade permite, na qualidade de subjetivo direito, a compensação dos débitos (imposto devido) com os créditos de cada operação ou prestação anteriormente realizada (montante cobrado em anterior operação), como construímos da leitura do inciso I do §2º do artigo 155 transcrito acima.

Portanto, nessa linha, o direito de crédito do adquirente de mercadorias também estaria subordinado à incidência de ICMS na operação de saída realizada pelo transmitente das referidas mercadorias. Também estaria subordinado à linguagem formalizadora do autolancamento de competência do transmitente ou do lançamento por parte do fisco, já que, sem linguagem não há incidência, conforme nossa premissa.

Assim, se a linguagem do Direito é normativa, temos que a compensação é norma prevista no dispositivo constitucional que faculta àquele que se torna devedor de ICMS, a possibilidade de contrapor e, assim, abater de seus débitos constituídos, montante escriturado em seus registros e que deve corresponder ao quantum de ICMS incidente (portanto, formalizado) em operações ou prestações anteriores.

Em norma de débito, o contribuinte está como sujeito passivo que deve um montante a título de tributo ao Estado. Este, por sua vez, ocupa o pólo ativo da obrigação tributária

constituída, tendo em vista operações mercantis tributadas pelo ICMS e pelo contribuinte realizadas. Em norma de crédito, no entanto, o contribuinte encontra-se no pólo ativo de relação jurídica, portando direito subjetivo à escrituração de montante que fora formalmente cobrado em anterior operação.

Portanto, com relação ao ICMS relacionado a mercadorias, concluímos que o direito de escriturar a crédito depende de algumas condições: **(i)** que haja entrada física ou simbólica de mercadorias no estabelecimento adquirente; **(ii)** que tenha sido cobrado um montante de imposto quando da transferência de disponibilidade das mercadorias, assim entendido o montante formalizado como imposto devido, seja por parte do transmissente (autolançamento), seja por parte do fisco (lançamento de ofício) e **(iii)** que a natureza jurídica de mercadoria dos bens transacionados não se altere após sua aquisição, indicando a necessidade de uma compensação a ser realizada, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Reforçamos que o montante a título de crédito a que tem direito o adquirente de mercadorias deve corresponder ao imposto devido pelo transmissente das referidas mercadorias adquiridas. É o constitucionalmente denominado **“montante cobrado nas anteriores”**.

Assim, para que se reconheça que um montante tenha sido “cobrado”, é **necessária a formalização do imposto devido** em operação anterior. Esta é a nossa conclusão sobre o termo “cobrado” inserto no princípio constitucional da não cumulatividade do inciso I, §2º do seu artigo 155: **“Cobrado” tem a significação de “incidido”**. Regularmente incidido. Se a formalização do imposto devido em operação anterior for realizada pelo próprio contribuinte-transmissente, será fruto de autolançamento; se realizada de ofício pelo fisco, será fruto de lançamento pela autoridade administrativa.

A derradeira questão sobre não cumulatividade refere-se a suas restrições. E, no caso destes trabalho, à restrição imposta pela documentação inidônea.

O inciso II, §2º do artigo 155 da CF/88 prescreve que, em não havendo dispositivo legal em sentido contrário, **se houver isenção ou não-incidência** na cadeia circulatória do ICMS, não será admitido o creditamento, seja por parte de quem recebe mercadorias submetidas normativamente a estas excepcionais situações de não-tributação, seja por quem as transmite nessas condições.

Aceitamos a exaustividade da previsão constitucional. Somente nos casos de isenção ou de não incidência poderemos criar obstáculos legais ao crédito.

Sobre a significação da equívoca expressão “**não incidência**”, partilhamos do mesmo entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁶ que acusa a ocorrência negativa nas seguintes situações: **(i)** ausência de norma de competência para instituir tributo para determinada situação e **(ii)** expressa norma de incompetência para tributar pessoas ou situações específicas; em termos de norma geral e abstrata: **(iii)** ausência de regra-matriz de incidência tributária por opção do legislador ordinário em não exercer sua competência impositiva; em termos de norma individual e concreta: **(iv) ausência de fato tributário a ser juridicizado.**

2.3. Do documento inidôneo e da ausência de incidência

Fixemo-nos na ausência de fato. Fato como descrição em linguagem reconhecível pelo próprio Direito daquilo que, como evento, talvez tenha acontecido no mundo real. O Direito reconhece fatos e não eventos do mundo real. Lembremos que o Direito só trabalha com a linguagem normativa.

O documento comprovadamente inidôneo, por contar algo falso, algo diverso da realidade, pois as investigações transformadas em fatos através dos relatórios de inidoneidade indicam irregularidades na emissão das NNFFs tidas como inidôneas, é desclassificado juridicamente.

16. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 742.

A necessidade de documentação hábil ao sucesso de legítimo direito de crédito não passou despercebido a Paulo de Barros Carvalho quando afirma que é requisito para o aproveitamento do redito que esteja ela vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato que dá ensejo à apuração do crédito.”¹⁷

A desclassificação jurídica significa que não há mais fato (como descrição) a sofrer a incidência normativa (incidência como coincidência entre a hipótese legal e o linguisticamente descrito como fato).

Sem fato da saída, não há fato jurídico, como hipótese realizada. Sem fato jurídico, não há incidência normativa. Sem incidência de imposto sobre aquele que deveria remeter uma mercadoria, dá-se o efeito constitucional: não há direito de crédito a ser tomado pelo adquirente; salvo disposição legal em sentido contrário.

Por outro giro: sem fato jurídico, sem incidência, não há imposto devido. Sem imposto devido no remetente, não há montante cobrado em anterior operação, sob a ótica do adquirente. Sem montante cobrado, não há possibilidade de crédito no adquirente; salvo disposição legal em sentido contrário.

Com isso, firmamos a premissa de que a materialidade creditícia depende unicamente de três requisitos: **(i)** entrada física ou simbólica de mercadoria; **(ii)** montante cobrado em anterior operação e **(iii)** que não haja alteração da natureza jurídica da mercadoria adquirida.

Firmamos, também, a premissa de que documento inidôneo não retrata regularmente uma incidência normativa suficiente a entender que tenha havido imposto cobrado (incidente) em anterior operação. Com isso, a própria Constituição Federal convalidaria a ação fiscal de impedir o creditamento de adquirente de mercadorias acompanhadas de documentação inidônea.

17. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 742.

2.4. Da relevância parcial da **Boa-Fé**

Boa-Fé, antes de ser fato considerado jurídico, é efeito de uma série singular de circunstâncias factuais. Na verdade, por sua posição intermédia, é efeito destas circunstâncias e, uma vez presente, torna-se fato produtor de outros efeitos. Muitos entendem que o fato-efeito **Boa-Fé** como sintetizador de uma série de circunstâncias relacionadas à prática creditícia do contribuinte seja determinante para o cancelamento do débito fiscal relativo a operações mercantis, bastando, para tanto, comprovação de pagamento.

Antes de decidir pela concordância ou não do acima destacado, firmemos nossas premissas sobre o fato-efeito da **Boa-Fé** e suas consequências sobre as normas de recuperação de crédito e sancionatória insertas na exordial.

Seguindo o direcionamento descrito pelo STJ em inúmeros julgados, adotamos as circunstâncias que **ocorridas simultaneamente** constroem o fato-efeito **Boa-Fé**, esclarecendo como as entendemos e as aceitamos:

(i) Demonstração da regularidade nas operações comerciais: simples alusão em autos-de-infração fazendo referência a entrada de mercadorias seria somente um indício para a comprovação desta exigência, havendo necessidade de exame de outros elementos fácticos suficientes a tal conclusão, como conhecimentos de transporte não desclassificados pelo fisco, que também serviriam como prova aliados a documentos comerciais indicando aparente regularidade comercial. Indicando a existência de relação jurídica comercial.

(ii) Declaração de inidoneidade posterior à celebração do negócio jurídico efetivo e consequente emissão das referidas NNFF e creditamento efetuados: data da confecção do relatório posterior aos negócios jurídicos informados nas NNFF consideradas inidôneas. Tais NNFF teriam sido emitidas antes da confecção dos relatórios de inidoneidade;

(iii) Comprovação de que o adquirente de boa-fé tivesse verificado a regularidade fiscal do alienante: bastaria a apresentação dos extratos do SINTEGRA da época da realização das operações indicando a situação de ATIVO dos emitentes. Entendemos que outras exigências não seriam compatíveis com a atividade do contribuinte, assim como não restariam previstas em lei. Paulo Barros Carvalho, neste sentido, concorda que “Consultar a regularidade da inscrição é, destarte, o meio de aferir a regularidade do contribuinte como o qual se pretende contratar.”¹⁸

(iv) Da existência de prova de pagamento às empresas cujas notas foram declaradas inidôneas. Provas de pagamento validadas por instituição financeira, em nome da emitente dos documentos e em valores reconhecíveis quando do cotejamento com os valores insertos nas NNFF.

Pela leitura do decidido pela Superior Corte, tais requisitos deveriam ser demonstrados em conjunto, resultando na consolidação do fato-efeito **Boa-Fé**. Somente a totalidade da satisfação a estes requisitos daria margem ao seu surgimento.

A construção intelectual da **Boa-Fé** é efeito das circunstâncias factuais supra (ocorridas simultaneamente) e é, ao mesmo tempo, fato considerado jurídico para outros efeitos. Na verdade, os fatos-base são os elencados acima, sendo que entendemos a **Boa-Fé** como termo sintetizador daquelas circunstâncias; **por isso a qualificamos como fato-efeito**; e somente delas ou de outras que tenham os mesmos efeitos comprobatórios.

Assim, não basta a assertiva de **Boa-Fé** como citação sem o lastro dos requisitos acima. Em caso de uso indiscriminado e sem critério do termo não enxergamos os seus efeitos. Mas qual seriam estes efeitos?

Aqui nossa discordância dos julgados do STJ e de diversos julgados de cortes administrativas. O saber ou não saber da

18. CARVALHO, P. B., 2009a, p. 741.

inidoneidade documental, a boa ou má-fé apresentam consequências diversas em normas de recuperação de valores a título de crédito e em normas sancionatórias. Senão vejamos.

2.5. Da influência sobre a norma de crédito enunciada em auto-de-infração

A exigência do montante indevidamente creditado na autuação de creditamento indevido não é valor de imposto. É opção normativa feita pelo Estado ao exigir um tipo de estorno de crédito lançado indevidamente ou recuperação de crédito desse montante indevido que permanecerá na escrita fiscal do contribuinte.

O único motivo desta cobrança reside na própria materialidade das normas de crédito, cujos componentes são: **(i)** entrada física ou simbólica de mercadoria; **(ii)** montante **cobrado** em anterior operação e **(iii)** que não haja alteração na natureza jurídica da mercadoria adquirida.

Ora, se o documento é inidôneo, então não houve imposto regularmente devido, não houve incidência; com isso, não houve montante cobrado em anterior operação. Por isso a exigência de recuperação do montante indevidamente creditado.

É uma questão constitucional. Haverá a possibilidade de lançamento a crédito dentro das condições impostas pelo princípio da não cumulatividade. A sequência de raciocínio é: na presença de documento inidôneo, não há incidência; não há imposto devido pelo remetente descrito na nota inidônea, assim, não há montante cobrado imprescindível ao direito a crédito.

Tendo em vista tal materialidade, a **boa ou má-fé** do contribuinte em se creditar com lastro em documentos inidôneos é irrelevante. A construção intelectual do fato-efeito da **Boa-Fé**, como fato jurídico, não faz parte da materialidade da norma de crédito.

Analisando as condições-causas do **fato-efeito Boa-Fé**:

a) Simples ocorrência de compras e vendas ou de transferências não significa que a documentação inidônea seja considerada idônea. A irregularidade em face de inatividade factual do emitente no local indicado nas NNFF inidôneas ou de irregularidade fiscal de outra monta importa em não incidência; em não construção regular de uma obrigação tributária; importa na ausência de imposto devido, portanto, na ausência de montante cobrado aos olhos do adquirente.

b). O relatório de apuração de inidoneidade confeccionado em momento posterior às operações comerciais descritas nas NNFF tidas como inidôneas e sua ausência de publicidade até o a notificação regular de auto-de-infração lavrado no adquirente de mercadorias não seriam motivos para desqualificar os fatos ali descritos e fundamentados em diligências e depoimentos reduzidos a termo. Os relatórios de inidoneidade são meios de prova que contam histórias diferentes das acostadas nas NNFF consideradas inidôneas, por isso sua abrangência pretérita. **Abrangência pretérita com relação somente á recuperação de crédito em nome do próprio princípio da não cumulatividade; não estamos falando de sanção.** Recuperação de crédito não é sanção. Do adquirente que se creditou indevidamente não se está retirando patrimônio algum; pois ele não pode ficar com aquilo a que não fez jus: o montante indevido de crédito. Considero que o relatório de apuração seria o “RG” da inidoneidade das NNFF inidôneas. A data de sua confecção tem o mesmo efeito da data da expedição de nosso “RG”, não se constituindo na data do efetivo nascimento da inidoneidade, mas a data em que o Direito tomou conhecimento do “*nascimento dessa inidoneidade*”.

c) Que importância para a recuperação do montante indevidamente creditado teria a informação pretérita do **SINTEGRA** indicando a regularidade do contribuinte suposto remetente de mercadorias? Normativamente este

cadastro eletrônico é só uma exposição de dados dos contribuintes, únicos responsáveis pelos dados falsos ou verdadeiros ali apostos.

Mas, mesmo reconhecendo que o **SINTEGRA** é a única forma que o Estado forneceu ao contribuinte para atestar a regularidade de seus parceiros empresariais, não vemos relevância normativa quanto às normas de crédito.

O documento comprovadamente “mentiroso”, falso, inidôneo não pode ser validador de crédito pelo fato de que o adquirente de **Boa-Fé** não tinha condições de saber da real situação da sua parceira empresarial. A informação do **SINTEGRA** será relevante, sim, mas não para ferir a recomposição da não cumulatividade que, de forma objetiva não colocou o requisito da consciência ou não da regularidade fiscal para o creditamento.

d) O mesmo raciocínio para a prova de pagamento. Comprovar que pagou ou não é irrelevante, objetivamente, para a questão da norma de crédito ou de recuperação de crédito. O pagamento resolve relação jurídica envolvendo vendedor e comprador. O Estado não é partícipe desta relação. O pagamento do comprador ao vendedor não resolve questão tributária e nem indica que tenha havido montante cobrado em anterior operação. O valor pago pelo adquirente, em face de NNFF inidôneas, **não comporta assunção alguma de ônus tributário**, pois não houve regular imposto destacado anteriormente. O adquirente fora enganado pelo emitente do documento inidôneo, pois, na ótica daquele, havia o entendimento de que arcara economicamente com o ICMS falsamente destacado. Engano do adquirente, pois não há construção de ICMS devido em documento irregular.

Assim, discordando dos efeitos dados pelo STJ de nulidade sobre a cobrança do montante a título de crédito, em face da presença das circunstâncias da denominada **Boa-Fé**, somos pela sua irrelevância, devendo ser mantida eventual cobrança da

norma de recuperação de crédito nos autos-de-infração lavrados nestas situações. Assim, a não cumulatividade restará preservada em sua materialidade.

- **Da influência sobre a norma sancionatória enunciada em auto-de-infração**

Situação diversa ocorre com relação à norma sancionatória enunciada em auto-de-infração.

A presença dos quatro requisitos suficientes à **Boa-Fé**, como descritos acima, serve para criar um obstáculo normativo à responsabilização pela infração de creditamento indevido cometida pelo adquirente das mercadorias.

De forma diversa ao decidido pelo STJ, entendemos aplicável o prescrito no **artigo 136 do CTN** ao adquirente de **Boa-Fé**. A seguir o dispositivo complementar:

Art. 136. 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.

Na nossa ótica, a responsabilidade por infrações destacada no artigo supra, chamada de “responsabilidade objetiva”, prescreve que tal responsabilidade por descumprimento à legislação tributária **não depende da intenção do agente**; mas só da sua intenção, do seu dolo; dependendo, outrossim, da existência comprovada de culpa nas suas três modalidades normativas: negligência, imprudência ou imperícia.

Não se trata de redução ou de relevação de multa, mas sim, de um obstáculo normativo prescrito pelo artigo 136 do CTN à colocação no pólo passivo da relação jurídica sancionatória de alguém que tenha praticado o ato infracional sem ter sido negligente, imprudente ou inabilitado.

Neste caso, o fato-efeito da **Boa-Fé**, caracterizado pela concomitância de seus 4 requisitos já aceitos pelo STJ seria

suficiente ao cancelamento somente das relações jurídicas sancionatórias nas autuações de creditamento indevido. Senão vejamos.

a) A comprovada ocorrência de relações comerciais (compra-venda, transferências) indica circunstância favorável ao entendimento de que o adquirente, na sua ótica, estaria agindo dentro da normalidade comercial. Primeiro indicativo parcial para a conclusão de **Boa-Fé**;

b) O relatório de apuração confeccionado em momento posterior aos negócios jurídicos indicados nas NNFF inidôneas e sua ausência de publicidade até a notificação regular em auto-de-infração feita ao adquirente seriam motivos indicadores, mas parciais ainda, de sua ausência de culpa na negociação.

c) A verificação constante das informações do **SINTEGRA** indicando a regularidade do contribuinte suposto emitente na época das operações atestaria a não negligência na atividade fiscal limitada atribuível ao contribuinte adquirente. Não é razoável a exigência de outras atitudes fiscalizadoras por parte daqueles que transacionam comercialmente que não seja a busca nos bancos de dados disponibilizados pelas Fazendas Estaduais. Não há norma dispondo sobre excepcionais deveres a serem cumpridos pelos contribuintes.

d) O pagamento comprovado ao emitente das NNFFs dos valores nelas identificados, através de instituição financeira, completaria o quadro indicativo de **Boa-Fé**.

Assim, se satisfeitos os 04 requisitos apontados acima, haveria a comprovação da chamada **Boa-Fé, suficiente somente à não responsabilização do contribuinte-adquirente por infração sem cometimento culposo.**

Nessa situação, o cancelamento do débito fiscal sancionatório deve ser realizado. Irrelevante, no entanto, para o cancelamento do auto-de-infração com relação ao indevidamente escriturado a crédito pelo adquirente de **Boa-Fé**. Deve ser preservado o princípio da não cumulatividade cuja materialidade

exige que haja montante anteriormente cobrado, ou seja, efetivamente incidido.

3 – Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo apresentar construções jurídicas teórico-práticas do imposto de competência estadual, ICMS, nas suas operações relacionadas à aquisição de mercadorias acobertadas por documentos inidôneos.

Mais precisamente sobre a influência do fato-efeito **Boa-Fé** nas autuações envolvendo o creditamento de ICMS lastreado por NNFF inidôneas, tanto com relação à manutenção ou não da cobrança de multa, como na forma de estorno denominada “recuperação de crédito”.

Ao entender o Direito como um sistema linguístico-normativo, optamos, inicialmente, por definir conceitos básicos necessários à sua compreensão para nossa restrita aplicação ao caso em discussão.

Nesse preliminar trajeto concluímos que a verdade e a realidade sobre o mundo não são descritas pela linguagem, mas construídas por ela. A linguagem reconstrói o mundo.

Nosso foco cognitivo voltou-se ao Direito positivo e a seu elemento constituinte: a norma jurídica. Nós a estudamos dinamicamente concluindo que a incidência é só uma coincidência de linguagens (coincidência da linguagem hipotética construída dos textos legais com a linguagem concreta produto da subsunção de fatos a normas).

A incidência e a aplicação do Direito estão sempre de “mãos dadas”; uma não “existe sem a outra”. A incidência, como coincidência linguística entre o que se descreve do mundo do ser e o que se considerou como hipótese relevante no mundo do dever ser, não acontece automaticamente. Precisa de alguém descrevendo a situação a ser comparada e prescrevendo o seu efeito previsto na norma. Descobrimos, assim que as normas não incidem, mas são incididas.

Com esses fundamentos, o passo seguinte foi a descrição da situação de auto-de-infração em casos de creditamento lastreado em documentação inidônea e da ausência da incidência.

Partimos para o reconhecimento dos requisitos factuais que desembocariam no fato-efeito denominado **Boa-Fé**.

Em seguida, concluímos que somente quando da satisfação de quatro requisitos, como prescritos em reiteradas decisões do STJ, teríamos a presença do fato-efeito **Boa-Fé**. Seriam eles, a saber: (i) regularidade comercial de operações,, (ii) comprovação de pagamento, (iii) prova de busca sobre informações fiscais da pessoa com quem se trava a relação comercial e (iv) relatórios de apuração de inidoneidade posteriores às operações descritas nas NNFF inidôneas.

Com esses conceitos concluímos pela irrelevância da consolidação do fato-efeito **Boa-Fé** sobre a norma que exige a recuperação do crédito indevidamente lançado e pela sua relevância na aplicação do artigo 136 do CTN, considerando que sem culpa comprovada não há de se manter a responsabilização pela infração do indevido lançamento a crédito.

Assim, em eventual auto-de-infração sobre crédito lastreado em NNFF inidôneas, na presença da **Boa-Fé** como aqui discutida, deveria ser cancelada a cobrança de multa e mantida a glosa do crédito no auto-de-infração lavrado.

Com essas conclusões entendemos ter cumprido nossos objetivos de construção e aplicação das regras de crédito na presença incontestada da denominação **Boa-Fé**, segundo método rígido de *navegar* no Direito Positivo segundo suas regras de linguagem: a normativa.

REFERÊNCIAS

A) Doutrina

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Incidência jurídica: teoria e prática. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

———. Direito tributário, linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009a.

———. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. 2. ed. São Paulo: Anna-blume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005.

———. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence;

WITTGENSTEIN, Ludwig. Tratado lógico-filosófico investigações filosóficas. 2. ed. Lisboa: Serviço de Educação Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.