

Klisman Sena Cavalcante

*Advogado e consultor tributário;
Conselheiro do Contencioso Administrativo Tributário da
Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (CONAT);
Profissional de contabilidade;
Pós-graduado em Direito Empresarial (FGV); graduado em Direito
(Universidade de Fortaleza)*

Excelentíssimos Senhores Senadores da República,

Eminentes Juristas,

Tendo em vista a Consulta Pública para Simplificação do Processo Administrativo e Tributário, promovida por esta Casa Legislativa, aproveito da oportunidade para tecer algumas sugestões que, no viver diário, tem irrigado minhas reflexões.

A oportunidade é impar para o intento de promover mais racionalidade a um ambiente que por muitas vezes ignora por completo as balizas da racionalidade e proporcionalidade. É uma oportunidade de acertar.

E merece mais louvor ainda a iniciativa desta Casa, ao convidar os técnicos, os juristas que tem no seu dever diário a missão de aprimorar a cultura jurídica e a ciência do direito, sob o aspecto administrativo e tributário.

Tenho a certeza de que o resultado desta Comissão será um trabalho juridicamente irretocável, que representará um valioso avanço para o processo administrativo e tributário nacional.

Submeto, assim os comentários à apreciação dos senhores.

I. ICMS: DESCONSIDERAÇÃO DA INIDONEIDADE DE DOCUMENTOS FISCAIS CONSIDERADOS IDÔNEOS NO ESTADO DE DESTINO OU ORIGEM DE OPERAÇÕES:

O art. 11 da Lei Complementar 87/96 define que:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

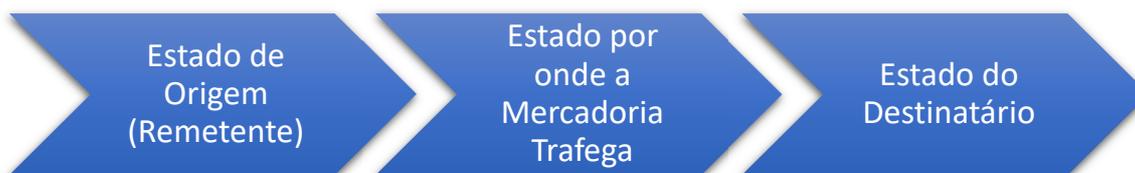
b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

O critério aplicável às operações com mercadorias desacobertas de documento fiscal ou acobertas com documento fiscal inidôneo, que, com muito acerto, foi definido, pelo legislador

como local onde a mercadoria se encontre, infelizmente passou a ser utilizado de forma predatória por alguns estados da Federação.

Os postos fiscais de rodovia de alguns Fiscos Estaduais, passaram a funcionar como verdadeiras “tocaias institucionalizadas”, onde qualquer irrelevante inobservância à formalidade nos documentos fiscais (algumas até questionáveis), passou a ser causa de declaração de inidoneidade, cumuladas com a lavratura de autos de infração e a consequente exigência do ICMS para estados autuantes.

Exemplificativamente, citamos algumas situações a seguir:



O Estado por onde a mercadoria trafega, identificou um erro na nota fiscal, referente ao preenchimento do endereço do transportador (sic!), a despeito de, no seu conhecimento de transporte eletrônico, a transportadora ter informado o endereço corretamente. Em razão de tal erro, considerou a nota fiscal inidônea, por força do art. 11, inc. I, “b” da Lei Kandir, e cobrou o ICMS incidente e uma multa punitiva.

Em outra situação, uma transportadora, remetendo mercadorias, partindo de São Paulo rumo ao estado do Ceará, sofreu sinistro de carga (tombamento de veículo) na altura do estado de Minas Gerais, havendo a necessidade de se fazer o transbordo da parcela da carga não avariada para outro veículo, o qual retornou para o pátio da transportadora em SP. Durante o percurso de ida (antes de ocorrido o sinistro) a mercadoria havia sido interceptada por fiscalização tributária estadual de rodovia, no Estado do Rio de Janeiro. Ao retornar em virtude do transbordo, quando da passagem no referido estado, o fisco do Rio de Janeiro entendeu que a mercadoria estava acompanhada de documento fiscal inidôneo (em virtude de durante a ida já ter tido sua passagem registrada e agora, no retorno ao pátio, mais uma vez haver seu registro de passagem). **Ignorando que a transportadora havia comunicado a ocorrência ao estado do remetente e do destinatário**, que de fato, eram os interessados na operação.

Um terceiro exemplo se faz necessário: o estado de São Paulo não utiliza a figura da nota fiscal avulsa para remessa de bens por empresas não cadastradas como contribuintes do ICMS. Durante a pandemia de COVID-19, muitas destas empresas precisaram remeter notebooks, equipamentos de informática e afins, para funcionários que estavam laborando na modalidade remota, sobretudo em outros estados.

Ao remeter tais bens, o estado de São Paulo **exigiu tão somente a utilização de uma declaração** (de modelo livre, não considerada como documento fiscal oficial). Ao passar em postos fiscais de rodovia de estados intermediários por onde estes bens trafegariam (não o estado remetente nem o estado destinatário), houve a aplicação do art. 11, inc. I, “b” da Lei Kandir, lavrando-se AI, cobrando-se multa e ICMS.

Todas as situações narradas são situações concretas, ocorridas.

Em suma, o problema reside:

- Na ausência de critérios legais mais específicos objetivos e nacionais para reconhecer a inidoneidade de documento fiscal, dando ampla e criativa margem de discricionariedade para que a administração fazendária considere qualquer vício, por irrisório que seja, como inidoneidade e aplique o dispositivo da Lei Kandir em comento (em absoluta inobservância da elementar regra do *pas de nullité sans grief*).
- No desprezo por parte de um estado, às dispensas de obrigações acessórias promovidas por outros estados.
- Na ausência de relacionamento/contato entre fiscos envolvidos na operação, para aferir a regularidade ou não das formalidades aplicáveis à operação.
- Na formação de processos contenciosos de difícil gestão, pois muitas vezes, o contribuinte autuado não possui estrutura jurídica (advogados, contadores e afins) no estado autuante, desconhece as praxes da legislação local, fato que encarece, dificulta e muitas vezes, inviabiliza os negócios dos contribuintes, que quase sempre, sequer possuem relacionamento com o estado autuante.

A solução para a problemática pode ser verificada a partir da implementação de:

- Normas, na Lei Kandir ou no CTN, **implementando rol não taxativo de hipóteses que não darão ensejo à declaração de inidoneidade de documentos fiscais**, como por exemplo, as falhas no documento fiscal passíveis de saneamento mediante carta de correção, e nas operações em que todos as partes são conhecidas, a mercadoria é perfeitamente identificável, a tributação a ela aplicável foi observada e afins.
- Normas definindo que os estados intermediários em operação interestadual não poderão aplicar a regra do art. 11, inc. I, “b” da Lei Kandir, antes de verificar junto ao estado de origem (e destino, eventualmente) se a documentação fiscal atende as exigências e formalidades do referido fisco, vedada, inclusive, a retenção de carga se a resposta do estado de origem não for imediata.
- Previsão legal de que, se um estado ou município onde começa a operação/prestação **dispensa alguma exigência/formalidade, ou determina o cumprimento da obrigação acessória de maneira diversa da maneira exigida por outro ente federado, ou concede autorização para que o contribuinte adote determinado procedimento distinto do aplicável à maioria** (caso de regimes especiais de tributação, para simplificação de obrigações acessórias), deverão os demais entes federados envolvidos no negócio jurídico (p.ex. estados destinatários) se abster de aplicar sanções ou exigir o adimplemento da obrigação acessória de modo diverso do verificado no ente federativo de origem.

II. CONSULTA FORMAL:

As consultas formais são ferramentas de extrema utilidade e importância para a segurança jurídica na relação entre fisco e contribuinte. Contudo, ainda amadurecimentos e

melhoramentos precisam ser promovidos no referido instituto jurídico, sobretudo, no que tange às dificuldades que se mostram no processo de consulta formal, as quais listamos a seguir:

- Demora no retorno/resposta por parte da administração fazendária;
- Cobrança de taxa para protocolo e apreciação da petição de consulta;
- Incerteza quanto à regularização de descumprimento de formalidades/obrigações acessórias objeto de questionamento por meio de consulta;

Alguns estados **levam anos para exarar um parecer de consulta formal**. Tal conduta é extremamente danosa ao ambiente de negócios e à segurança jurídica, abrindo margem expressiva para a formação de contencioso. Dentro deste problema, sugere-se alteração normativa (*in casu*, no CTN) para prever o seguinte:

1. Em se tratando de consulta tributária sobre obrigações acessórias, impedimento de que o Fisco aplique sanções quando a causa do inadimplemento da obrigação se dê em virtude de estar pendente de orientação por consulta tributária.
2. Em se tratando de consulta tributária sobre obrigações acessórias, enquanto perdurar sem resposta da consulta tributária, poderá o contribuinte adotar o procedimento que entende correto desde que o consigne isto na petição de consulta, vedando-se a aplicação de sanção/multa por parte do ente.
3. Vindo a ser divergente o parecer/resposta de consulta do procedimento adotado pelo contribuinte, deverá o contribuinte passar a observar a orientação do parecer, ficando a inobservância da obrigação durante o tempo anterior a resposta de consulta, **anistiada de qualquer multa por descumprimento de obrigação acessória**, ressalvados os casos em que o descumprimento da obrigação acessória culminar no não recolhimento de tributo.
4. Instituição de prazo máximo, de 180 dias para a expedição de parecer de consulta.

III. VEDAÇÃO À COBRANÇA DE TAXA PARA CONSULTA FORMAL:

Outro ponto que merece observância é a conduta, a nosso ver, ilegal, da **instituição/cobrança de taxas** para a obtenção, pelo contribuinte, de orientação jurídica por meio de consulta tributária.

As taxas, remuneram a administração pública pelo **exercício de poder de polícia** ou pela prestação de **serviço público específico e divisível**, prestado ou colocado à disposição do usuário.

Descartada a hipótese do exercício do poder de polícia (por absoluta ausência de harmonia com a consulta), resta apenas a prestação de serviço público. Entendemos que a orientação tributária do Estado ao contribuinte não se trata de um serviço público, na acepção legal que autoriza a cobrança de taxas por duas razões:

1. Instituir taxas como exigência para fornecer orientação fiscal vinculante, viola a Constitucional Garantia insculpida no art. 5º, inc. XXXIV (direito de petição, independente de pagamento de taxas). Trata-se de atividade estatal, imunizada mediante cláusula pétrea.

2. Em segundo, entendemos que as consultas formais estão compreendidas no ordinário exercício do plexo de atividades fazendárias (arrecadação), constituindo, pois, uma das **atividades financeiras do estado**. Não há que se conceber que a atividade fazendária (nisto compreendido o custo do ente federado para executar suas funções arrecadatórias e correlatas) **deva ser custeado pelo contribuinte**. Ainda mais tendo-se em mente que a administração fazendária goza de preferência na partilha dos recursos financeiros auferidos pelo Estado, conforme previsão do art. 37, inc. XXII da Constituição Federal, menos razão assiste à tal exação.

Tem-se ciência de que estados como Ceará, Pará, Acre, dentre outros, praticam esta cobrança. Exemplificativamente, no estado do Ceará cobra-se taxa no valor de **R\$ 2.107,50** para se obter orientação institucional e vinculante do fisco sobre algum ponto controvertido da legislação tributária (conforme Lei Estadual 15.838/14).

Trata-se, pois de assunto que merece atenção nesse momento de reforma, sendo sugestão que haja inserção no Código Tributário Nacional **acerca da vedação à exigência de taxa para a execução de atividades de caráter essencialmente fazendário**, como a **resposta de consulta tributária, emissão de documentos fiscais** (caso de notas fiscais avulsas, por exemplo) e **obtenção de cópias de declarações e arquivos dos contribuintes**, cuja emissão também é tributada mediante taxa em alguns estados.

IV. LIMITAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS A PATAMARES LEGAIS E CONSTITUCIONAIS:

É firme na Jurisprudência Pátria que as multas tributárias são limitadas pelo Princípio do Não Uso de Tributo com Efeito de Confisco. Em razão de tal princípio, os tribunais aceitam como razoável e proporcional a aplicação de sanção pecuniária até o limite do valor da obrigação principal. Neste sentido, veja-se o precedente do Supremo Tribunal Federal, no **Recurso Extraordinário 833.106-GO**:

TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.

Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.

A legislação federal e, ao que se tem notícia, também a legislação de alguns estados, contemplam inúmera sanções que superam (e muito) o *quantum* máximo do valor principal do tributo, a exemplo, a multa de qualificada de 150% e 220%, praticada pela Receita Federal do Brasil, ou a multa de 30% praticada pelo estado do Ceará nas omissões de receita, calculada sobre o valor das operações (a alíquota interna “normal” do ICMS do Ceará é 18%, percentual que deveria servir de teto para a multa pecuniária).

Fora isso, há as sanções para deveres meramente formais (descumprimentos de obrigações acessórias sem impacto direto na arrecadação tributadas).

Tramita hoje no STF o Recurso Extraordinário nº 640.452, que definirá, como tese de Repercussão Geral de nº 487, se a multa nesses casos em percentuais de 40% e/ou 5% da

operação não tributada pelo ICMS é inconstitucional, em razão de violentar o Princípio da Vedação ao Confisco/Proporcionalidade/Razoabilidade.

Trata-se de uma relevante oportunidade de o Poder Legislativo antecipar-se ao Poder Judiciário na vanguarda de defesa das garantias constitucionais dos contribuintes, **fixando parâmetro objetivo** para limitar o valor das multas por infrações de deveres meramente acessórios, sem repercussão direta na arrecadação.

A sugestão que propomos é que uma infração à obrigação acessória que não produz prejuízo ao erário, deva ser sancionada com valores fixos e módicos, **não indexados por valor de operação, ou base variável**. Apresentamos como parâmetro a excerto abaixo, contido na Lei Estadual do Ceará nº 12.670/97:

Art. 123 - As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

[...]

IV - relativamente a impressos e documentos fiscais:

[...]

p) fornecer, possuir ou confeccionar para si ou para outrem documento fiscal inidôneo: **multa equivalente a 05 (cinco) UFIR por documento;**

No exemplo do excerto acima transcrito, independentemente do valor das operações acobertadas, se o documento não tiver concorrido para o não pagamento do imposto (*e, ipso facto*, não ter trazido prejuízo ao Estado) aplica-se sanção módica.

Semelhante comando deve ser reproduzido para semelhantes casos, de modo a evitar a violência estatal no patrimônio dos particulares, por deveres burocráticos e muitas vezes, sem nenhuma relevância para a atividade arrecadatória.

E no que toca às sanções por infrações que produziram algum efeito danoso à finança do ente autuante, que se aplique o limite máximo de uma vez o valor do imposto inadimplido na operação.

V. APLICAÇÃO DA LINDB SOBRE PARECES DE CONSULTA FORMAL E PUBLICIDADE DOS MESMOS:

A inovação na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) promovida pela Lei nº 13.655, de 2018, consignou no texto normativo que:

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e **respostas a consultas**.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão **caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam**, até ulterior revisão.

A insegurança jurídica tem custado expressiva parcela da receita estatal, sobretudo em matéria tributária, com aumento no trabalho das procuradorias, nas cortes de julgamento administrativo e judicial e nas repartições fazendárias.

A LINDB passou a conter o referido comando legal *suso*, porém não se pode deixar de mencionar a tormentosa dificuldade de fazer o julgador administrativo, o Poder Judiciário e mesmo as autoridades fazendárias acatarem as consultas como parâmetro quando se trata de matéria tributária.

Assim, a sugestão que se faz é no sentido de redesenhar o art. 100 do Código Tributário Nacional, conforme a seguir:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

§ 1º. Para efeito do inciso III do caput deste artigo, as consultas e pareceres que não possuem caráter normativo ou vinculante, expedidos pela administração fazendária do sujeito ativo, quando invocados como matéria de defesa em sede de processo administrativo, interpretam-se como práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, produzindo os efeitos previstos no § 2º deste artigo.

§ 2º. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, o art. 100 do CTN terá um § 1º com a novel redação acima sugerida, e o que atualmente é seu Parágrafo Único passará a ser o § 2º.

VI. LIMITAÇÃO DO VALOR DAS TAXAS: NECESSIDADE DE QUE OS RELATÓRIOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA APRESENTEM O CUSTO DAS ATIVIDADES ESTATAIS REMUNERADAS POR TAXA:

As taxas, como citado anteriormente neste trabalho, possuem como teto limitador o custo da atividade estatal a ela vinculada e que justifica sua existência. Neste sentido é pacífica a Jurisprudência Pátria, conforme, se tem parâmetro nos recortes da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551, abaixo transcritos:

TAXA: CORRESPONDENCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL.

- A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, **não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte**, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes as alíquotas e a base de cálculo fixadas em lei.

- Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto a disposição do contribuinte, dando causes, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina.

Ocorre que, por vezes, o valor da taxa, individualmente considerado, **não justifica economicamente a contratação de advogado para buscar, perante o Poder Judiciário a adequação do seu valor a patamares razoáveis**, cristalizando-se ilegalidades e arbitrariedades na exação, fazendo passar ao largo do Poder Judiciário alguns abusos e absurdos.

Aliado a isso, tem-se a imensa dificuldade de obter o parâmetro necessário, a saber, o custo daquela atividade estatal, para fins de mensurar se a taxa excede ou não o tal parâmetro.

Assim, sugere-se que, junto dos relatórios contábeis já exigíveis e obrigatórios produzidos pelos entes públicos, seja instituído um novo relatório (ou rubrica/nota explicativa em relatório já existente), a ser divulgado mensalmente, **contendo especificamente o custo, contabilmente apurado, do exercício de poder de polícia e dos serviços públicos remunerados por taxa** de cada órgão, de modo que se possa adotar o mesmo como parâmetro limitador do valor da exação.

Em associação a isto, sugere-se fazer constar no CTN previsão expressa de que as taxas serão limitadas ao valor apontado neste relatório.

VII. CONCLUSÃO:

Estas são, pois, algumas sugestões que visa otimizar a problemática em torno do processo tributário.

Mantendo-me à disposição, agradeço a atenção dispensada a este trabalho.

Fortaleza, 06 de maio de 2022

KLISMAN SENA CAVALCANTE

PROTOCOLO DE ASSINATURA(S)

O documento acima foi proposto para assinatura digital na plataforma Portal OAB. Para verificar as assinaturas clique no link: <https://oab.portaldeassinaturas.com.br/Verificar/ABAE-8D39-1963-2CF5> ou vá até o site <https://oab.portaldeassinaturas.com.br:443> e utilize o código abaixo para verificar se este documento é válido.

Código para verificação: ABAE-8D39-1963-2CF5



Hash do Documento

0C37CF5EF2F682FF838EEA2D18B5C49A3195279E233D5C16CAB05838A9EDAD22

O(s) nome(s) indicado(s) para assinatura, bem como seu(s) status em 06/05/2022 é(são) :

- KLISMAN DE SENA CAVALCANTE - 040.241.423-30 em
06/05/2022 19:22 UTC-03:00

Tipo: Certificado Digital

