

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE ALAGOAS (SEFAZ/AL)

CARGO 2: AUDITOR FISCAL DA RECEITA ESTADUAL

Prova Discursiva – Estudo de Caso 1

Aplicação: 24/10/2021

PADRÃO DE RESPOSTA DEFINITIVO

Trata-se de estudo de caso envolvendo a aquisição de um bem para compor o ativo permanente de entidade industrial com sede no estado de Alagoas, cuja Lei n.º 5.900/1996 prevê o direito de aproveitamento do crédito de ICMS dessa operação, devendo ser observadas, inclusive, as operações subsequentes, tanto as normais quanto a realizada com o próprio bem.

O direito ao creditamento do ICMS está embasado no princípio constitucional da não cumulatividade, que garante o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que resulte a entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao respectivo ativo permanente, ou o recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

No caso específico, é admitido o creditamento do ICMS das operações de aquisição para compor o ativo permanente, o que é condicionado à idoneidade do documento fiscal e à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação. O lançamento do crédito do ICMS deve ser feito em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, ou seja, lançamento no livro de apuração do ICMS da parcela mensal, e o controle deve ser realizado ~~no~~ em livro próprio para o controle do crédito do ICMS do ativo permanente (CIAP).

O direito à apropriação do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição se verifica na entrada do equipamento no estabelecimento industrial, o qual deve ser aproveitado na razão de 1/48 por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorreu a entrada do bem no estabelecimento, sendo *pro rata die*. Lembrando que a entrada desse equipamento no estabelecimento se deu no dia 10, devendo observar a aplicação dessa proporcionalidade na apuração do ICMS do mês de setembro de 20X1.

Como a operação de entrada do bem é interestadual, a alíquota aplicada foi de 7%, conforme prevê a Resolução n.º 22/1989 do Senado Federal. No entanto, a entidade adquirente deve o diferencial de alíquota de 11% (alíquota interna menos a alíquota interestadual) para o estado de Alagoas, o que tem como fato gerador a entrada do equipamento no estabelecimento do contribuinte. No entanto, o valor pago pela indústria referente ao diferencial de alíquota (obrigação principal na operação de entrada) também é objeto de creditamento, assim como o ICMS normal da operação destacado na nota fiscal que a indústria recebeu acompanhando o equipamento, e devem ser objeto de lançamento e controle em livros próprios.

Há que se observar, ainda, que a referida lei prevê que não será admitido o creditamento do ICMS oriundo do ativo permanente em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Nesse caso específico, como parte dos produtos industrializados e vendidos pela entidade goza do benefício de redução de base de cálculo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

No que tange à venda do bem, decorridos dois anos da sua aquisição, observa-se que se trata de uma operação interestadual de venda do ativo imobilizado entre contribuinte do ICMS e destinatário não contribuinte desse imposto (empresa prestadora de serviços), cuja alíquota, nesse caso, é de 12%, conforme prevê a Resolução n.º 22/1989 do Senado Federal previsto no art. 17, § 1º, inciso II, da Lei nº 5.900/1996. Ainda é, sendo devido o recolhimento, via guia nacional de recolhimento (GNRE), do ICMS pela empresa vendedora, para o estado do Rio Grande do Norte, além de necessário o recolhimento do diferencial de alíquota de 6% pela empresa vendedora para o estado do Rio Grande do Norte, por meio da GNRE referente à diferença entre a alíquota interna da unidade da federação de localização do destinatário e a alíquota interestadual (18% - 12% = 6%). Como esse No que tange ao saldo remanescente do crédito de ICMS desse ativo permanente, que não é mais de propriedade da entidade, considerando o princípio da não cumulatividade e que a operação de venda desse bem foi tributada, a indústria aproveitará integralmente, no mês da venda do equipamento, o saldo remanescente observando, inclusive, a proporcionalidade entre o valor das operações de saídas tributadas em relação ao total das saídas da indústria ocorridas no mês a. A legislação não admite, a partir da data da alienação, o creditamento do saldo remanescente do ICMS, devendo este ser estornado do livro CIAP próprio de controle e da respectiva conta contábil quando a operação de saída do bem não é tributada, casos esses que devem ser especificados na legislação vigente.

QUESITOS AVALIADOS

Quesito 2.1

- 0 – Não abordou o aspecto ou o fez incorretamente.
- 1 – Mencionou o aspecto, mas não o desenvolveu.

- 2 – Abordou o aspecto, mas o desenvolveu de forma insuficiente (deixou de apresentar algum conceito inerente).
3 – Abordou adequadamente o aspecto, justificando que a empresa tem o direito de aproveitar o crédito tributário e descrevendo todos os conceitos inerentes à operação.

Quesito 2.2

- 0 – Não abordou o aspecto ou o fez incorretamente.
1 – Mencionou o aspecto, utilizando a expressão “alíquotas de operações interestaduais”, mas não especificou quais seriam as alíquotas nem mencionou o diferencial de alíquota.
2 – Abordou o aspecto, especificando as alíquotas, mas não mencionou o diferencial de alíquota (obrigação principal) ou o controle do crédito ~~no livro CIAP~~ **em livro específico** (obrigação acessória).
3 – Abordou corretamente o aspecto, apresentando as alíquotas interestaduais, o cálculo do diferencial de alíquota (obrigação principal) e o controle do crédito ~~no livro CIAP~~ **em livro específico** (obrigação acessória).

Quesito 2.3

- 0 – Não abordou o aspecto ou o fez incorretamente.
1 – Mencionou o aspecto, utilizando a expressão “alíquotas de operações interestaduais”, mas não especificou quais seriam as alíquotas, não mencionou o diferencial de alíquota na entrada do bem nem especificou a alíquota na operação de saída.
2 – Abordou o aspecto, especificando as alíquotas, mas não mencionou o diferencial de alíquota (obrigação principal) nas operações de entrada e(ou) de saída.
3 – Abordou corretamente o aspecto, apresentando as alíquotas interestaduais e o cálculo do diferencial de alíquota, tanto na operação de entrada quanto na de saída.

Quesito 2.4

- 0 – Não abordou o aspecto ou o fez incorretamente.
1 – Mencionou o aspecto, mas não o desenvolveu.
2 – Abordou o aspecto, apresentando a operação interestadual de venda do ativo imobilizado, mas não mencionou ~~a~~ **o procedimento de** cessação da utilização do crédito de 1/48.
3 – Abordou corretamente o aspecto, apresentando a operação interestadual de venda do ativo imobilizado e mencionando ~~a~~ **o procedimento de** cessação do direito de creditamento proporcional a 1/48 do período remanescente.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE ALAGOAS (SEFAZ/AL)

CARGO 2: AUDITOR FISCAL DA RECEITA ESTADUAL

Prova Discursiva – Estudo de Caso 2

Aplicação: 24/10/2021

PADRÃO DE RESPOSTA DEFINITIVO

Primeiramente, cabe ressaltar que o fato de as armas de fogo terem possível origem criminosa é irrelevante para os efeitos da apuração tributária e das respectivas infrações, conforme o princípio do *non olet*. Segundo esse princípio, apesar de, em regra, o tributo decorrer da prática de uma atividade lícita, pode haver tributação no caso de um fato gerador ser praticado no curso de uma atividade ilícita. Dessa forma, ainda que as armas de fogo referidas na situação hipotética tenham origem criminosa, é plenamente possível a cobrança do ICMS nesse caso, principalmente porque a documentação apresentada indica que as armas se destinavam à venda no estado.

1 Apuração do tributo por arbitramento

Com relação ao primeiro aspecto, convém distinguir lançamento por arbitramento de lançamento de ofício. Cumpre ressaltar que arbitramento e aferição indireta são sinônimos, não havendo diferença entre as duas modalidades de lançamento. O arbitramento é devido quando da impossibilidade de apuração da base de cálculo do tributo. Ele tem previsão no art. 148 do CTN, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O arbitramento também está previsto na legislação estadual relativa ao ICMS, na forma do art. 15 da Lei Estadual n.º 5.900/1996, do estado de Alagoas:

Art. 15. O valor das operações ou das prestações será arbitrado pelo Fisco, quando:

- I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais, mesmo decorrente de furto ou roubo;
- II - houver fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;
- III - as operações ou prestações tiverem sido realizadas desacompanhadas de documentação fiscal idônea;
- IV - o registro efetuado pelo sujeito passivo não se basear em documento idôneo;
- V - os livros, informações e documentos, fiscais ou contábeis, contiverem vícios ou irregularidades que os tornem imprestáveis para comprovação das operações e prestações realizadas;
- VI - ocorrer a falta de seqüência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas em Cupom Fiscal; ou
- VII - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

O lançamento de ofício, por sua vez, tem previsão na hipótese de inidoneidade das informações prestadas pelo sujeito passivo, como quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; quando se comprove omissão ou inexactidão por parte do sujeito passivo; quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (cf. art. 149 do CTN).

Contudo, o arbitramento é uma técnica de tributação indiciária, que não afasta o lançamento de ofício. O arbitramento é uma técnica de uso excepcional e subsidiário, utilizada para se estimar o valor da base de cálculo quando houver impossibilidade de apuração da base de cálculo real.

Deve-se concluir que a situação hipotética apresenta elementos que indicam ser o caso de se apurar o valor da base de cálculo por arbitramento, na forma dos incisos II, III, IV, V e VII do art. 15 da Lei n.º 5.900/1996, uma vez que não foi possível descobrir o valor real da operação. A avaliação desses parâmetros específicos, contudo, será feita no item 2.

2 Parâmetros considerados para a apuração da base de cálculo do tributo

Com relação ao segundo aspecto, cabe ressaltar que o fisco deve, primeiramente, fazer uso de todos os meios à sua disposição para descobrir o valor real da operação, observado o art. 6º da Lei n.º 5.900/1996. Na hipótese excepcional de não ser possível descobrir o valor real da operação, como na situação apresentada, pode o fisco determinar o valor da base de cálculo por meio do arbitramento (afereição indireta), observando-se os parâmetros indicados nos § 2.º e § 3.º do art. 15 da Lei n.º 5.900/1996:

Art. 15 [...]

§ 2º Para efeito de arbitramento de que trata o *caput*, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

I - o valor de pauta;

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

III - o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

IV - o preço de custo da mercadoria acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada;

V - o valor fixado por órgão competente ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

VI - o valor da mercadoria adquirida acrescido do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, na hipótese de não-escrituração da nota fiscal relativa à aquisição;

VII - o valor estabelecido por avaliador designado pelo Fisco;

VIII - o valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, acionista controlador da companhia ou por terceiros, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem demonstradas;

IX - o valor constante do totalizador geral, no caso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV) utilizados em desacordo com a legislação;

X - o valor que mais se aproximar dos parâmetros estabelecidos nos incisos anteriores, na impossibilidade de aplicação de qualquer deles.

§ 3º A Secretaria de Estado da Fazenda, nas hipóteses do § 2º, poderá estabelecer parâmetros específicos, com valores máximo e mínimo, para o arbitramento do valor de prestação ou de operação com determinadas mercadorias, podendo tais parâmetros variar de acordo com a região em que devam ser aplicados e ter seu valor atualizado, sempre que necessário.

§ 4º Para o efeito do disposto no inciso IV do *caput* deste artigo, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento:

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições;

IV - outras despesas gerais.

Obs.: não é necessário que a resposta faça referência numérica ao artigo 15. Porém, é exigido do candidato que ele fundamente a sua resposta indicando que os parâmetros para arbitramento que podem ser adotados pelo Fisco estão expressamente previstos na Lei n.º 5.900/1996, a qual possui dispositivo específico para disciplinar a situação em exame. A fundamentação com base em critérios de equidade ou que implique existência de discricionariedade por parte do auditor será tida por equivocada.

3 Infrações administrativas à Lei do ICMS pelas quais a transportadora poderá ser responsabilizada

Quanto ao terceiro aspecto, cumpre observar que o caso em apreço retrata uma operação interestadual de venda de mercadorias sem indicação de destinatário idôneo. No caso de mercadorias trazidas por contribuinte de outra unidade da Federação sem destinatário certo no estado de Alagoas, o ICMS deve ser recolhido antecipadamente, na forma do art. 16 da Lei n.º 5.900/1996, o que não ocorreu no caso em apreço:

Art. 16. Em operação realizada com mercadoria trazida por contribuinte de outra unidade da Federação sem destinatário certo neste Estado, o imposto deve ser recolhido antecipadamente, tomando-se como base de cálculo:

I - em se tratando de produto tabelado ou com preço máximo de venda, fixado pela autoridade competente, ou pelo fabricante, o respectivo preço;

II - em se tratando de produto sujeito ao regime de substituição tributária, a prevista para esse regime;

Na forma do art. 21 da legislação estadual (Lei n.º 5.900/1996), no caso de imposto proveniente de outro estado cujo destinatário tenha nome ou endereço fictício, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é da transportadora:

Art. 21. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

IV - o transportador, em relação à mercadoria:

a) proveniente de outro Estado para entrega em território deste Estado a destinatário não designado, ou não regularmente inscrito, ou ainda, com endereço ou nome fictícios;

Nesse caso, a transportadora pode vir a responder pela ausência de recolhimento do tributo, na forma dos artigos 89 e 90 da Lei n.º 5.900/1996:

Art. 89. Falta de retenção do imposto, nas hipóteses de responsabilidade por substituição tributária prevista na legislação vigente:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto não retido, sem prejuízo do recolhimento do tributo não retido.

Art. 90. Falta de recolhimento do imposto de responsabilidade do substituto tributário que o houver retido antecipadamente:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto retido.

A capitulação em um ou outro dispositivo (art. 89 ou 90) dependerá de se verificar se a transportadora fez a retenção do ICMS e não recolheu (art. 90) ou se não fez nenhuma retenção (art. 89).

Além disso, a transportadora também poderá ser responsabilizada pelo transporte de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal idôneo, na forma dos art. 97 e 98-B da Lei n.º 5.900/1996:

Art. 97. Entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, ou sendo estes inidôneos:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Art. 98-B. Transitar com o documento de controle de operações internas ou interestaduais (passe fiscal) inidôneo:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Portanto, a transportadora poderá ser responsabilizada pela ausência de recolhimento antecipado do tributo, ou da sua retenção, e pelo transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo.

4 Infrações administrativas à Lei do ICMS pelas quais a empresa emissora das notas fiscais poderá ser responsabilizada

Em referência ao quarto aspecto, conclui-se que a empresa que emitiu as notas fiscais, nessa situação hipotética, poderá responder por fraude e inidoneidade dos documentos fiscais, na forma dos art. 101, 104 e 105 da Lei n.º 5.900/1996, se houver comprovação de sua participação ou responsabilidade na fraude:

Art. 101. Emitir Nota Fiscal ou qualquer documento fiscal exigido pela legislação tributária, em nome de pessoa não inscrita, quando obrigada, de comprador fictício ou de quem não seja adquirente da mercadoria:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Art. 104. Consignar no documento fiscal importância diversa do valor da operação ou prestação:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Art. 105. Forjar, adulterar ou falsificar livro, documentos fiscais ou contábeis e documentos auxiliares de documentos fiscais eletrônicos, com a finalidade de se eximir do pagamento do imposto ou proporcionar a outrem a mesma vantagem:

MULTA - equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

QUESITOS AVALIADOS

2.1

0 – Não abordou o quesito ou forneceu resposta incorreta (por exemplo, alegou a ilicitude da conduta para afastar a cobrança do ICMS).

1 – Limitou-se a indicar que o tributo deve ser apurado por arbitramento, sem desenvolver sua resposta ou com uma explicação superficial.

2 – Indicou que o tributo deve ser apurado por arbitramento, mas desenvolveu a justificativa de forma inconsistente ou incompleta.

3 – Explicou que o tributo deve ser apurado por arbitramento, desenvolvendo a justificativa de forma adequada.

2.2

0 – Não apresentou nenhum parâmetro previsto na Lei n.º 5.900/1996.

1 – Apresentou corretamente apenas um dos parâmetros.

- 2 – Apresentou corretamente apenas dois parâmetros.
- 3 – Apresentou corretamente apenas três parâmetros.
- 4 – Apresentou corretamente quatro ou mais parâmetros.

2.3

- 0 – Não abordou o quesito ou forneceu resposta incorreta.
- 1 – Limitou-se a indicar apenas uma das condutas ilícitas (quanto ao recolhimento antecipado do tributo ou quanto ao transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo), sem fundamentar/desenvolver sua resposta.
- 2 – Indicou corretamente as duas condutas ilícitas, mas não fundamentou/desenvolveu sua resposta OU indicou apenas uma conduta ilícita, fundamentando/desenvolvendo sua resposta.
- 3 – Indicou corretamente as duas condutas ilícitas, mas fundamentou/desenvolveu a resposta de forma inconsistente ou incompleta.
- 4 – Indicou corretamente as duas condutas ilícitas, fundamentando/desenvolvendo a resposta de forma adequada.

2.4

- 0 – Não abordou o quesito ou forneceu resposta incorreta.
- 1 – Limitou-se a indicar a possível conduta ilícita (fraude e inidoneidade dos documentos fiscais), sem fundamentar/desenvolver sua resposta e sem explicar que a empresa só será responsabilizada na hipótese de comprovação de sua participação ou responsabilidade na fraude.
- 2 – Indicou corretamente as condutas ilícitas e os tipos infracionais aplicáveis, mas fundamentou/desenvolveu a resposta de forma inconsistente ou incompleta.
- 3 – Indicou corretamente as condutas ilícitas e os tipos infracionais aplicáveis, fundamentando/desenvolvendo a resposta de forma adequada.

Observações (quesitos 2.3 e 2.4): (i) poderão ser consideradas outras capitulações, desde que devidamente fundamentadas, como os art. 109, 109-A, 110 e 111 da Lei n.º 5.900/1996; (ii) não é necessária capitulação numérica das condutas ou transcrição dos dispositivos normativos, mas o candidato deve fazer remissão à lei aplicável (Lei n.º 5.900/1996) e identificar, descrever e analisar as condutas ilícitas e a existência de tipos infracionais no texto legal dessa lei aplicáveis ao caso.