

Decreto-lei federal n.º 406/68, afastando-se um pouco a lei paulista daquelas de hierarquia superior, ao substituir o termo **cobrado** pela palavra **pago**, o que todavia não altera a essência da norma.

15.1. A expressão «imposto pago», da lei bandeirante, há de ser entendida como «imposto **cobrado**», não apenas para que se a harmonize com a das leis maior e complementar, mas para que se torne possível a execução da própria lei paulista, que, além de não exigir, em passo algum, que a apropriação do crédito seja precedida da prova do efetivo pagamento do tributo na operação anterior, instituiu uma sistemática que tornaria absolutamente impossível essa comprovação.

15.1.1. Com efeito: ao dispor que o crédito deve ser lançado no próprio período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade (Lei n.º 440/74, art. 28), e ao admitir, por outro lado, no art. 52, que o recolhimento do imposto possa ser efetuado em prazos diferentes daquele (o Regulamento prevê prazos que variam desde o mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, até o terceiro mês subsequente, mas em nenhum caso determina o pagamento no próprio mês), a lei seria de cumprimento impossível se se entendesse que, para lançar o crédito, o contribuinte deveria estar de posse da prova do efetivo recolhimento por parte do remetente, e impossível pela simples razão de que este, a essa altura, ainda não estava obrigado ao pagamento.

15.2. Ademais, não se deve perder de vista que o direito ao crédito é um direito que se poderia chamar de **nacional**, pois a Lei Maior o assegura em relação ao ICM cobrado pelo mesmo ou outro Estado da Federação, não sendo portanto lícito a qualquer das unidades federadas opor impedimentos ao gozo desse direito, além dos previstos na lei complementar que o regulou, o Decreto-lei n.º 406/68.

16. No entanto, ainda que se conclua de modo diverso, ou seja, que a Lei estadual n.º 440/74 permite se exija, do destinatário, a prova do efetivo pagamento, pelo remetente, do imposto por este devido na operação anterior, mesmo assim a cobrança que ora se intenta continuaria carente de base legal, pois daí não se poderia concluir que, não efetuada a comprovação, o destinatário passaria a responder pelo recolhimento do tributo.

16.1. Para que isto acontecesse, seria indispensável que a lei tivesse instituído, para a hipótese, a figura do responsável nos termos em que o autoriza o CTN, em seu art. 121, parágrafo único, item II, segundo o qual o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade, dizendo-se

«II — responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei».

16.2. Ora, dispondo a lei paulista que contribuinte do ICM é aquele que promove a saída da mercadoria (regra geral), e não tendo ela criado, em relação à situação ora enfocada, a figura do responsável, segue-se que o Fisco somente poderá cobrar o tributo do contribuinte legal, e jamais da ora recorrida, a qual, «in casu», não é, nem contribuinte do imposto reclamado, nem responsável por seu pagamento.

17. Tem-se argüido, todavia, que, à semelhança do que disporia a lei penal, o terceiro, ainda que de boa fé, não poderia beneficiar-se do produto do crime, que a tanto corresponderia a manutenção do crédito do ICM, quando comprovadamente não recolhido o tributo na operação anterior.

17.1. A assertiva, «data venia», é duplamente injurídica, já porque implicaria na possibilidade de exigir-se, sem lei, o imposto do destinatário nos casos em que o remetente simplesmente deixou de recolhê-lo, já porque o Código Penal dispõe exatamente o contrário do que alguns vêm asseverando, quando, ao cuidar «Dos Efeitos da Condenação», estabelece, no art. 74, que um desses efeitos é a perda, em favor da União, dos instrumentos do crime, do produto deste e de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso,

«...ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa fé»,  
estatuindo, por seu lado, o Código de Processo Penal, em seu art. 119, que as coisas a que se refere o art. 74, do Código Penal, não poderão ser restituídas mesmo depois de transitar em julgado a sentença final,

«...salvo se pertencerem ao lesado ou a terceiro de boa fé».

17.2. Releiam-se, para ilustração, também os arts. 120 a 144, da lei penal adjetiva, que complementam a disciplinação da matéria.

18. Outro argumento que vem sendo usado e o de que seria irrelevante o cogitar-se da convivência do destinatário da mercadoria com o remetente, uma vez que o CTN teria adotado a teoria da objetividade da infração fiscal, ou melhor, da responsabilidade pela infração fiscal, enquanto que a convivência seria uma situação de conotação subjetiva.

19. «Data venia», nenhuma das duas afirmações corresponde à realidade.

19.1. Primeiro, por não ser verdadeiro que o CTN teria adotado, com exclusão de outra, a teoria da objetividade, eis que dispõe ele, no art. 136, que,

«Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade...» etc., com o que fica bem claro que o CTN deixou a opção à lei tributária ordinária, somente prevalecendo a norma de seu art. 136 se não houver disposição da lei comum em contrário.

19.2. Ora, a lei paulista e o ICM, tanto a primeira como a atual, exerceu aquela opção, ao estabelecer, em dispositivo hoje consoli-

dado no art. 534, do RICM, que as multas poderão ser reduzidas ou relevadas,

«...desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação...»,

o que, em bom Direito, representa o mais típico ato de rejeição da teoria da objetividade acenada no art. 136, do CTN, por não se compadecer com a regra da parte intermédia deste, segundo a qual a responsabilidade por infrações

«independe da intenção do agente ou do responsável...», etc.

19.3. Realmente: inexistindo dolo sem intenção, fraude sem intenção e simulação sem intenção, segue-se que a lei paulista, aproveitando-se da faculdade conferida pela parte inicial do art. 136, do CTN, rejeitou de modo expresso a teoria da objetividade, para adotar outra, mais equânime e mais consentânea com os princípios gerais de direito.

19.4. Em segundo lugar, não há como deixar-se de reconhecer que a chamada «convivência» nada mais é que a «co-autoria», figura do Direito Penal tratada exatamente como a da «autoria», apurando-se sua ocorrência tal qual se apura a desta, isto é, mediante a utilização de todos os meios de prova admitidos em Direito.

19.5. A convivência não é uma atitude contemplativa, ou uma espécie de posição subjetiva, mas a efetiva participação de uma pessoa na prática de ato infracionário, sendo seu principal efeito jurídico o de que, uma vez comprovada a participação, o convivente (ou, co-autor) passa a ser considerado como agente, sofrendo todas as consequências do ato em igualdade de condições com o outro agente, pois ambos tiveram participação direta e igualmente principal na execução do ato. O convivente (ou, co-autor) não é cúmplice, visto ser ele agente principal, enquanto que cúmplice é aquele que presta concurso secundário para a consumação do ato ou do delito.

19.6. Em suma: quer o convivente, quer o cúmplice, deve ter sua participação apurada do mesmo modo por que se apura a autoria, vale dizer, de modo objetivo, concreto, positivo, mediante a utilização dos meios permitidos em Direito, já que nem a convivência, nem a cumplicidade, se presumem, devendo, ao revés, ser cabalmente comprovadas.

19.7. Por tudo isso é que a Portaria CAT n.º 10/73, em perfeita consonância com os melhores cânones jurídicos, determina, em seu art. 5.º, que **positivada** a convivência do destinatário da mercadoria, sua autuação independa da publicação a que se refere o inc. I, de seu art. 2.º. Grave-se bem a expressão: **positivada** a convivência, a enfatizar, ao aplicador e ao intérprete, que a convivência não se presume, porém há que ser **positivada**.

20. Melhor sucesso não teria aquele que intentasse fundamentar a exigência fiscal, do modo como formulada, na norma da lei civil, de