

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC SP

Gabriela Fischer Junqueira Franco

O ICMS e a boa-fé nas operações com empresas inidôneas

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2020

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC SP

Gabriela Fischer Junqueira Franco

O ICMS e a boa-fé nas operações com empresas inidôneas

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

SÃO PAULO
2020

Banca Examinadora

É com muito carinho que dedico este trabalho à Professora Maria Leonor Leite Vieira. Sua inspiração e motivação, como Professora, Mentora, e grande amiga, me fizeram despertar para a retomada dos estudos e para o desenvolvimento do projeto que originou a presente Dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente aos meus pais, que sempre me incentivaram aos estudos e não medem esforços em patrocinar as minhas qualificações. Meu pai, que me motiva e me inspira, e minha mãe, que vibra com as minhas conquistas e se orgulha a cada etapa vencida.

Agradeço especialmente ao Jorge, meu marido, por sua paciência e dedicação durante os momentos em que estive mergulhada neste trabalho. Por ter me encorajado e me motivado a dar o melhor de mim, diante das dificuldades que circundaram a conclusão da dissertação.

Meus agradecimentos à minha irmã, que, mesmo fisicamente longe, se faz presente em todos os momentos mais importantes. Nossa amizade e cumplicidade sempre nos fortalecendo para encarar os tropeços da vida. Ela é minha fonte de admiração e orgulho, o maior exemplo de mulher profissional, vivendo uma experiência internacional, para quem a carreira de economista não encontra fronteiras.

As palavras não são suficientes para expressar o meu agradecimento ao Professor Roque Antonio Carrazza, que não apenas foi o meu orientador, mas efetivamente orientou e iluminou o desenvolvimento dessa dissertação, com a precisão própria de seu brilhantismo e, acima de tudo, formidável didática. Professor Roque, meus sinceros agradecimentos por ter contribuído não só com a orientação para esse trabalho, mas sobretudo orientando-me e inspirando-me para uma carreira docente na área tributária. Foi uma honra e um privilégio ser sua orientanda.

Não posso deixar de agradecer à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que me acolheu durante a graduação do aclamado curso de Direito e agora no mestrado. Poucos lugares são tão inspiradores quanto os corredores da nossa querida PUC.

Por fim, meus agradecimentos aos amigos e amigas, que entenderam a minha ausência, torceram por mim e incentivaram o presente trabalho.

FRANCO, Gabriela Fischer Junqueira. **O ICMS e a boa-fé nas operações com empresas inidôneas**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

RESUMO

Nas operações mercantis, frequentemente são comercializadas mercadorias com fornecedores e clientes posteriormente declarados inidôneos pelo Fisco, sem que na época se tivesse conhecimento da situação de inidoneidade fiscal. Contribuintes de boa-fé, portanto, ficam sujeitos a consequências tributárias decorrentes da inidoneidade fiscal de terceiros, com os quais apenas transacionaram, sem que pudessem desconfiar dessa inidoneidade à época das operações. Nosso intuito com o presente trabalho é traçar o panorama geral do ICMS nas operações comerciais, analisar a boa-fé nas relações mercantis, sua aplicabilidade no Direito Tributário, bem como os critérios objetivos da conduta a ser adotada, como forma de afastar questionamentos fiscais decorrentes de transações estabelecidas com empresas posteriormente declaradas inidôneas. Analisaremos as operações de aquisição de mercadorias de fornecedores inidôneos e o consequente direito ao crédito de ICMS, pela não cumulatividade do imposto, bem como as vendas interestaduais a clientes inidôneos e a eventual responsabilidade do vendedor pelo diferencial de alíquota do ICMS que deixar de ser recolhido pelo destinatário. A boa-fé, portanto, se apresenta como elemento imprescindível às operações comerciais, de modo a evitar consequências tributárias decorrentes da inidoneidade fiscal de fornecedores e clientes. Sua comprovação objetiva, pela demonstração da diligência e da veracidade das operações, faz-se imprescindível para afastar esses questionamentos.

Palavras-chave: Operações com empresas inidôneas. Inidoneidade fiscal. Boa-fé. Contribuinte de boa-fé. Boa-fé no Direito Tributário. Cláusula FOB. Prova da boa-fé. ICMS.

FRANCO, Gabriela Fischer Junqueira. **ICMS and the good faith in comercial transactions with disreputable companies.** 2020. Dissertation (Master's in Law) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

ABSTRACT

In commercial transactions, goods are often traded with suppliers and customers companies that are further declared unfaithful by State Tax Authorities, in situations that the seller is not aware of the disreputable status by the time of transactions. Our goal is to present a general overview of ICMS in commercial transactions, in order to analyze the applicability of good faith in commercial relations, especially with regards to Tax Law. Also, we intend to demonstrate the standard for good faith to be proven, as a way to exclude tax responsibility arised from transactions established with companies that were further declared disreputable. We must analyze the purchase of goods from disreputable suppliers and the right of ICMS credits, due to the non cumulative system, as well as interstate sales intended to disreputable customers and the seller's bond to collect remittee's ICMS rate difal, which has not been collected. Therefore, good faith represents a needful element in commercial operations, in order to avoid tax consequences resulted from transactions with customers and suppliers later declared disreputable by Tax Authorities. Good faith must be effectively proved to exclude tax responsibility of these transactions, which might refer to the investigation of the client's tax situation in the period of the transaction, and to the precautions taken to ensure transactions' regularity.

Keywords: transactions with disreputable companies. Disreputable status. Good faith. Taxpayer's good faith. Good faith in Tax Law. FOB clause. Good faith's evidence. ICMS. VAT Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CPC	Código de Processo Civil
LC 87/1996	Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996
STJ	Superior Tribunal de Justiça
FOB	<i>Free on board</i> ¹
Difal	Diferencial de alíquota do ICMS
TIT SP	Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

¹ Expressão em inglês que indica operações nas quais o adquirente da mercadoria é responsável pelo transporte até o seu destino final.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	19
1.1 Considerações iniciais sobre a incidência tributária.....	19
1.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	25
1.3 Obrigação tributária e deveres instrumentais.....	30
1.4 Sistema Constitucional Tributário	38
2 O ICMS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS	43
2.1 Características gerais e materialidade.....	43
2.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	51
2.3 A não cumulatividade do imposto	57
2.4 Idoneidade fiscal	67
3 OPERAÇÕES COMERCIAIS COM EMPRESAS INIDÔNEAS	73
3.1 Declaração de inidoneidade fiscal	73
3.1.1 Efeitos retroativos (<i>ex tunc</i>) versus prospectivos (<i>ex nunc</i>).....	78
3.2 Deveres instrumentais dos contribuintes	83
3.2.1 A consulta ao SINTEGRA.....	86
3.3 Aquisições de fornecedor inidôneo	88
3.4 Vendas interestaduais com cláusula FOB	92
3.4.1 O artigo 123 do Código Tributário Nacional.....	97
4 A RELEVÂNCIA DA BOA-FÉ NO DIREITO BRASILEIRO	101
4.1 Evolução histórica da boa-fé nas relações particulares	101
4.1.1 Funções da boa-fé nas relações comerciais	110
4.2 Um conceito de boa-fé.....	112
4.2.1 Boa-fé como princípio ou regra?	122
4.3 Boa-fé no direito tributário.....	129
4.3.1 O artigo 136 do CTN.....	134
4.3.2 O artigo 112 do CTN.....	136
5 A BOA-FÉ NAS OPERAÇÕES COM EMPRESAS INIDÔNEAS	140
5.1 Critérios objetivos para a constatação da boa-fé.....	140

5.1.1	O dever de diligência	144
5.1.2	A veracidade da operação	147
5.2	A prova da boa-fé.....	152
5.3	Orientação jurisprudencial.....	156
5.3.1	A jurisprudência do STJ	158
5.3.2	A jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.....	164
	CONCLUSÃO.....	169
	REFERÊNCIAS	177
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	183

INTRODUÇÃO

O ICMS é um tributo de competência estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Esta dissertação ocupar-se-á com o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias.

Embora seja um tributo estadual, diversas regras uniformizam a sua incidência em todo o território nacional. As variadas operações abarcadas pela hipótese tributária do ICMS, bem como a relevância econômica da atividade de comercialização de bens e produtos, conferem a esse imposto uma extrema importância arrecadatória e um alto grau de complexidade.

Diante disso, no âmbito da circulação de mercadorias, diversos questionamentos fiscais surgem em face dos contribuintes, especialmente em decorrência das circunstâncias em que são celebradas as operações mercantis sujeitas a esse imposto.

Na presente dissertação, apresenta-se problemática decorrente das operações com empresas posteriormente declaradas inidôneas pelo Fisco estadual. Pretende-se avaliar os impactos da inidoneidade fiscal em relação a terceiros de boa-fé, que celebraram operação mercantil com essas empresas, sem que na época houvesse indícios de irregularidade fiscal.

Como exemplo, serão apresentadas duas situações provenientes de operações com empresas inidôneas. A primeira decorre da aquisição de mercadorias, e dos impactos da inidoneidade em relação aos créditos de ICMS apropriados na aquisição, por força da não cumulatividade do imposto. A segunda situação refere-se às operações interestaduais de venda de mercadorias, realizadas com cláusula FOB, em que a inidoneidade fiscal do adquirente leva à cobrança do ICMS em face do vendedor de boa-fé, como se interna fosse a operação, considerando-se a permanência das mercadorias no Estado de origem.

Diante disso, o cerne do presente trabalho cinge-se ao estudo da boa-fé nas operações mercantis e à sua importância frente aos impactos da inidoneidade fiscal em relação aos contribuintes regulares, cuja idoneidade sequer é questionada.

Pretende-se analisar a boa-fé do contribuinte que cumpre com suas obrigações fiscais e apenas realiza operação mercantil com empresa inidônea, sem que na época tivesse conhecimento dessa inidoneidade fiscal.

Diante das características da operação de circulação de mercadorias sujeita ao ICMS, que serão apresentadas na presente dissertação, pode-se dizer que se trata de um negócio jurídico de natureza mercantil. Sendo assim, a análise da boa-fé como elemento para afastar as exigências fiscais decorrentes da irregularidade de fornecedores e/ou clientes, a nosso ver, deve levar em consideração a própria relação mercantil firmada entre as partes.

A boa-fé, na presente dissertação, é apresentada como um elemento voltado a desconstituir exigências tributárias decorrentes da irregularidade fiscal de terceiros, com os quais foi celebrada a operação mercantil. Sua demonstração, portanto, deve ser inicialmente estudada no âmbito da relação particular estabelecida entre as partes, de natureza mercantil, para que depois se verifique sua aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário.

Deve ser explorada a boa-fé do contribuinte na celebração da operação, o cumprimento dos seus deveres instrumentais, bem como o zelo e a diligência da conduta adotada, para verificar a regularidade daquele com o qual se efetua a transação mercantil.

Examinar a boa-fé do contribuinte, significa analisar as características da relação comercial estabelecida com o infrator, ou seja, se o negócio jurídico comercial foi celebrado dentro dos pilares da boa-fé e, se no momento da operação, houve a verificação da situação fiscal daquele com o qual se celebrou a operação.

A nosso ver, a boa-fé referente às situações ora propostas como pano de fundo não seria propriamente a boa-fé verificada entre Fisco e contribuinte, referente à confiança ou proibição de comportamento contraditório, mas sim a boa-fé entre os particulares, no âmbito das relações comerciais.

Essa boa-fé nas relações particulares, por sua vez, é que deverá ser levada em consideração pelas autoridades administrativas diante dos questionamentos fiscais decorrentes da repercussão da inidoneidade fiscal a terceiros.

Pretende-se analisar a boa-fé no âmbito da dogmática jurídica, levando-se em consideração sua evolução conceitual no campo científico, dissociando-a de aspectos filosóficos e sociológicos.

Para tanto, faz-se imprescindível traçar, inicialmente, um panorama geral do ICMS na circulação de mercadorias. Assim, após a apresentação de noções

introdutórias de Direito Tributário no primeiro capítulo, será apresentado, no segundo capítulo, o ICMS nas operações mercantis.

Pretende-se demonstrar as principais características do imposto e sua hipótese de incidência tributária relativa à circulação de mercadorias. Serão detalhados os elementos da regra-matriz do ICMS nessas operações, bem como a característica constitucional da não cumulatividade. Por fim, serão pontuados os requisitos para a idoneidade fiscal, como atributo de regularidade do contribuinte e dos documentos fiscais por ele emitidos.

No capítulo 3, serão analisadas as circunstâncias relativas às operações comerciais com empresas posteriormente declaradas inidôneas e os consequentes impactos aos terceiros de boa-fé. Pretende-se expor a natureza jurídica da declaração de inidoneidade fiscal, e os seus efeitos no tempo, se pode repercutir em fatos pretéritos ou se apenas deve ser aplicada em relação a eventos futuros.

Ainda em relação aos terceiros de boa-fé, serão expostos os deveres instrumentais a serem exigidos dos contribuintes quando da celebração de operações mercantis, sobretudo para se certificarem quanto à regularidade fiscal de seus fornecedores e clientes. A importância do SINTEGRA será demonstrada como forma de os contribuintes se precaverem de irregularidades de terceiros e como elemento de demonstração de diligência e zelo na celebração do negócio jurídico mercantil.

Será explicada a repercussão da inidoneidade fiscal na esfera jurídica de terceiros, especialmente nas aquisições de fornecedor inidôneo, em relação ao direito ao crédito decorrente da não cumulatividade, e nas vendas interestaduais sob cláusula FOB, em relação à alegação de permanência da mercadoria no Estado de origem, em decorrência da inidoneidade do adquirente.

Após, no capítulo 4, será iniciado o estudo da boa-fé e sua relevância no Direito Brasileiro. Nesse capítulo, a boa-fé será tratada no âmbito das relações particulares e, mais especificamente, nas relações comerciais. Pretende-se traçar um panorama histórico e fixar conceitos e sentidos para a boa-fé nas relações particulares, verificando, por fim, sua aplicação no Direito Tributário.

No capítulo 5, de acordo com as premissas fixadas nos capítulos anteriores, será demonstrada a relevância da boa-fé nas operações com empresas inidôneas, como elemento para afastar as consequências tributárias decorrentes da inidoneidade fiscal daqueles com os quais foi celebrada a operação mercantil.

Serão indicados os critérios objetivos para a demonstração da boa-fé nessas circunstâncias e a forma de sua comprovação, bem como será apresentado o entendimento jurisprudencial no âmbito administrativo e judicial.

Diante disso, o intuito da pesquisa é traçar o panorama geral do ICMS nas operações comerciais, analisar a boa-fé nas relações mercantis, sua aplicabilidade no Direito Tributário, bem como os critérios objetivos da conduta a ser adotada nas operações comerciais, como forma de afastar questionamentos fiscais decorrentes de transações estabelecidas com empresas posteriormente declaradas inidôneas.

Espera-se que ao final seja possível estabelecer os elementos da boa-fé objetiva nas relações comerciais e a sua aplicação no Direito Tributário, mais especificamente em face dos questionamentos fiscais decorrentes de operações com empresas inidôneas.

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o desenvolvimento da presente dissertação, cumpre apresentar algumas noções imprescindíveis à compreensão do Direito Tributário, de maneira introdutória, e como forma de fixar premissas fundamentais à compreensão do tema central do ICMS e a boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas.

Não pretendemos esgotar os conceitos apresentados, mas apenas fornecer elementos para a compreensão de noções fundamentais em matéria tributária, as quais são imprescindíveis para a compreensão do tema central deste trabalho.

1.1 Considerações iniciais sobre a incidência tributária

De início, apresentaremos algumas considerações sobre a incidência tributária por ser tema imprescindível ao estudo do Direito Tributário e, portanto, ao desenvolvimento da presente pesquisa.

A incidência tributária pressupõe de antemão uma norma jurídica tributária, razão pela qual é necessário estabelecer, primeiramente, um conceito de *norma jurídica*.

Pelo método do constructivismo lógico-semântico, liderado por Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas resultam de uma construção feita pelo intérprete por meio de significação atribuída à linguagem, segundo esquemas lógicos e semânticos. O suporte físico para essa significação é formado pelos enunciados prescritivos que compõem o direito positivo. Confira as palavras de Paulo de Barros:

O modelo constructivista se propõe a amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação.²

Pelo constructivismo lógico-semântico, o Direito é considerado um conjunto de normas jurídicas válidas e vigentes em um determinado território, as

² CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: Paulo de Barros Carvalho (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 4.

quais são consideradas manifestações de linguagem e que têm como objeto regular as relações intersubjetivas.³

Parte-se do pressuposto de que a linguagem jurídica é composta pelos enunciados prescritivos que integram o ordenamento jurídico. A realidade jurídica à qual o enunciado prescritivo faz referência, por sua vez, seria construída pelo intérprete. Nas palavras de Aurora Tomazini:

E o que encontramos nos Códigos, e nas Leis senão um aglomerado de palavras gravadas num papel? Tudo a que temos acesso, na nossa experiência sensorial com o direito positivo, são palavras estruturadas em frases e sistematizadas na forma de textos.⁴

E continua:

Impor formas normativas ao comportamento social só é possível, nesse sentido, mediante um processo comunicacional, com a produção de uma linguagem própria, que é a linguagem da normas.⁵

Esse método, portanto, atribui um caráter comunicacional ao Direito. A construção da norma jurídica assemelha-se a um processo de decodificação, pelo qual o intérprete inclui a mensagem em um contexto e retira um significado, construindo um sentido a essas palavras.

Para Paulo de Barros Carvalho, no Direito Tributário, o conceito de *norma jurídica* se apresenta em duas acepções: norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito. Define norma jurídica em sentido amplo como sendo os próprios enunciados prescritivos, traduzidos em manifestações de linguagem. A norma jurídica em sentido amplo, assim, seria o conteúdo das frases do direito posto.

Norma jurídica em sentido estrito, por sua vez, seria o resultado das construções de significações feitas pelo intérprete, ou seja, mensagens com sentido deontico-jurídico completo.⁶

Em relação ao sentido deontico-jurídico completo, cumpre definir o termo *deontico*. A estrutura formal da norma jurídica pressupõe uma dualidade composta pelo antecedente e conseqüente normativos. Esses dois polos, por sua vez, são

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 87.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 175.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 171.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 136.

conectados por uma ligação conectiva, que relaciona o antecedente com o conseqüente da norma jurídica, ou seja, a hipótese com a tese. Essa ligação conectiva é o chamado modal deôntico, que se revela em três modalidades: obrigatório, proibido ou permitido.

Assim, ao afirmar que a norma jurídica em sentido estrito é uma mensagem com sentido deôntico-jurídico completo, Paulo de Barros Carvalho apresenta conceito referente à própria estrutura formal normativa. Tal conceito pressupõe, assim, uma análise lógica interna da norma jurídica.⁷

A norma jurídica em sentido estrito pode ser classificada em diferentes espécies normativas de acordo com o modo como se toma o fato descrito na hipótese antecedente (abstrato ou concreto) e com a relação jurídica prevista na hipótese conseqüente (geral ou individual). Assim, pode-se dizer serem quatro as espécies de normas jurídicas: (i) geral e abstrata – termo abstrato no antecedente e sujeito indeterminado no conseqüente; (ii) individual e abstrata – termo abstrato no antecedente e sujeito determinado; (iii) geral e concreta – fato previsto no antecedente já ocorrido e sujeito indeterminado; (iv) individual e concreta – fato previsto no antecedente já ocorrido e sujeito determinado.⁸

Acerca do conceito de *norma jurídica* no âmbito do Direito Tributário, cumpre trazer ainda as lições de Alfredo Augusto Becker. Esse autor faz uma diferenciação entre norma e regra jurídica, de modo que, para se chegar à segunda, seria preciso uma interpretação do sistema jurídico como um todo. É o que denomina “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”. Considera assim que a lei em si mesma, isolada do restante do sistema jurídico, não seria uma regra jurídica. A lei isolada, no entender de Becker, seria apenas uma “fórmula literal legislativa” ou um simples “fenômeno histórico”.⁹

Becker afirma que a regra jurídica deve ser extraída da lei. Essa extração deve se dar, no plano horizontal, pela análise da lei com as demais regras do sistema jurídico vigente, e no plano vertical, com a análise das regras de hierarquia superior.¹⁰

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 133.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 147.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 121.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 121

Sendo parte integrante do sistema jurídico, esse autor propõe que a interpretação da norma seja feita de modo conjunto e relacionada ao sistema jurídico como um todo, e não de forma isolada. É essa interpretação que deverá possibilitar a aferição de validade ou invalidade da regra jurídica perante o sistema. Nesse sentido, confira-se as lições de Becker sobre o cânone hermenêutico do sistema jurídico:

O cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico tanto serve para revelar a existência da regra jurídica (lei válida), como também pode acusar a inexistência da regra jurídica (lei não válida). O intérprete considera a inexistência de regra jurídica, quando o referido cânone hermenêutico conduz o intérprete à antinomia (contradição entre duas ou mais leis) ou à inconstitucionalidade (lei violadora de regra jurídica criada por outro órgão legislativo de grau superior).¹¹

Diante disso, enquanto Alfredo Becker considera as regras jurídicas como o produto da interpretação (cânone hermenêutico), resultante da extração da lei, sob os planos horizontal e vertical, Paulo de Barros Carvalho considera a norma como um produto da construção feita pelo intérprete, por uma espiral hermenêutica, que não a retira do enunciado prescritivo, mas adota o enunciado apenas como um ponto de partida. Aí reside uma diferenciação doutrinária.

Feitas tais considerações sobre a norma jurídica, surge a importância da incidência tributária ou, em outras palavras, do fenômeno da incidência tributária.

Inicialmente, acerca da incidência das normas jurídicas, cumpre apresentar a teoria de Pontes de Miranda sobre o fato jurídico.

Pontes de Miranda afirma que “a regra jurídica é norma com que o homem, ao querer subordinar os fatos a certa ordem e a certa previsibilidade, procurou distribuir os bens da vida”¹². Em seu entender, os bens da vida seriam o próprio suporte fático previsto pela regra jurídica e sobre o que ela incide. Enquanto o suporte fático está no mundo real, havendo a incidência da regra jurídica, ele passa a adentrar ao mundo jurídico.

Pela noção ponteana de incidência jurídica, pode-se dizer que os fatos do mundo real adentram ao mundo jurídico quando são normatizados. Afirma o mestre: “o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 123.

¹² MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: parte geral. t. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 59.

jurídico”¹³. Segundo esse entendimento, nem todos os fatos que acontecem no mundo real são interessantes para o Direito, mas apenas aqueles que consistem em suporte fático das regras jurídicas. Às regras jurídicas, portanto, cabe “colorir” os fatos do mundo real, de modo a torná-los fatos jurídicos pelo fenômeno da incidência.¹⁴

Diante disso, pode-se concluir que a diferença entre suporte fático e fato jurídico decorre da incidência da regra jurídica sobre um fato ocorrido no mundo real. O fato apenas se tornará fato jurídico, portanto, mediante o fenômeno da incidência.

A incidência, por sua vez, segundo a doutrina ponteana, ocorre de maneira infalível. Ocorrido o fato previsto como suporte fático, a regra jurídica incide, “como a plancha da máquina de impressão, deixando a sua imagem colorida em cada folha”¹⁵.

Assim, Pontes de Miranda defende a infalibilidade da incidência jurídica, por não ser necessária qualquer atividade humana para que ocorra o fenômeno da incidência. Bastaria a subsunção do fato à previsão normativa, portanto, para ocorrer a incidência jurídica.

Contrariamente a esse entendimento, ao tratar do fenômeno da incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho afirma ser necessária uma atividade humana para que se realize a subsunção, de modo a promover a implicação da prescrição contida na norma jurídica sobre um evento concreto, convertendo, assim, o fato social a um fato jurídico. Tal atividade humana corresponde, em seu entender, à linguagem competente. Em suas palavras:

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial,

¹³ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: parte geral. t. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 65.

¹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: parte geral. t. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 66.

¹⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: parte geral. t. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 70.

qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo.¹⁶

Pela doutrina proposta por esse autor, portanto, podemos sintetizar a fenomenologia da incidência tributária da seguinte forma: uma norma geral e abstrata prevê um fato, que implica uma consequência. Uma vez ocorrido esse fato, com a subsunção à hipótese descrita no antecedente da norma geral e abstrata, surge uma norma individual e concreta. Essa norma individual e concreta tem como antecedente o fato jurídico (fato social convertido em linguagem competente) e como conseqüente a relação jurídica.¹⁷

A norma individual e concreta, portanto, deve ser construída pelo ser humano, com base na norma geral e abstrata, por meio do emprego da linguagem competente, transformando o fato social em fato jurídico. A norma geral e abstrata, assim, deve servir como fundamento de validade da norma individual e concreta.

Verifica-se, portanto, a imprescindibilidade da linguagem para o fenômeno de incidência tributária na doutrina de Paulo de Barros.

Nesse sentido, em estudo sobre a incidência jurídica no âmbito da semiótica, Clarice von Oertzen de Araujo ressalta a importância da linguagem como instrumento do direito positivo para comunicar padrões de comportamento.¹⁸ Desse modo, no fenômeno de incidência, a linguagem normativa seria o ponto de partida para a transformação de um fato ou evento social em fato jurídico.

Enquanto para Pontes de Miranda a incidência jurídica ocorre de maneira infalível sobre o fato social, para Paulo de Barros Carvalho se faz necessária a atividade humana, consubstanciada na linguagem, para transformar o fato social em fato jurídico.

Conclui-se, portanto que, pelo fenômeno de incidência tributária, a incidência de normas jurídicas sobre fatos sociais dependerá do emprego da

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 35-36.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 517.

¹⁸ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 103-104.

linguagem competente, como forma de viabilizar a entrada dos fatos no “mundo jurídico”, tornando-os fatos jurídicos.

1.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária

Conforme visto, a norma jurídica, em sentido estrito, compreende estrutura formal composta por uma hipótese antecedente e um conseqüente. A hipótese normativa revela um acontecimento fático em determinado local e momento, e o conseqüente normativo representa uma relação jurídica composta por sujeitos e objeto.

Ao estudar os elementos da norma jurídica tributária, Paulo de Barros Carvalho notou a repetição de alguns componentes das hipóteses e conseqüentes das normas instituidoras de tributos. Estabeleceu, assim, um esquema lógico do conteúdo normativo, que denominou “regra-matriz de incidência tributária”.

Trata-se de esquema a ser utilizado para a construção da norma jurídica tributária em sentido estrito. Pode ser aplicado a qualquer espécie normativa, e não necessariamente apenas às normas tributárias.¹⁹

A regra-matriz de incidência tributária é, ao mesmo tempo, um esquema padrão, composto por dados indicativos para a construção da norma, e a própria norma tributária em sentido estrito. Pode ser considerada como uma expressão ambígua, haja vista indicar tanto os campos sintáticos da norma jurídica, desprovidos de conteúdo, quanto o resultado do preenchimento semântico desses campos. Como forma de explicar essa dualidade de significados da regra-matriz, transcrevemos as lições de Aurora Tomazini:

No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos dessa estrutura forem semanticamente completados.²⁰

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 375-376.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 382.

Tem-se, portanto, a regra-matriz, como um esquema padrão de elementos lógicos para a construção da norma tributária em sentido estrito. Apenas poderá ser construída a regra de incidência tributária com seu sentido completo, por meio da atribuição de conteúdo a esses elementos.

Desse modo, pode-se dizer que a regra-matriz, em seu esquema padrão, revela apenas uma estrutura abstrata. Uma vez preenchida essa estrutura com o conteúdo de seus elementos, a regra-matriz deverá gerar a própria norma de incidência tributária.

A regra-matriz é, portanto, especialmente importante para a ciência do Direito, e não só como elemento normativo do Direito positivo.

No âmbito científico, como instrumento para o estudo do Direito, a regra-matriz de incidência tributária possibilita uma análise intranormativa das normas jurídicas, por meio da classificação dos elementos que compõem a norma tributária. No âmbito do direito positivo, por sua vez, a regra-matriz revela o próprio conteúdo normativo dos enunciados prescritivos, servindo como auxílio ao intérprete na construção da norma jurídica.

À regra-matriz cabe, assim, desvendar o conteúdo de cada norma de incidência tributária, atribuindo-se conteúdo semântico a cada um dos seus critérios. Trata-se de elemento importante para a ciência do Direito, como método de estudo das normas jurídicas tributárias.

Acerca da ciência do Direito, Charles McNaughton a considera como uma metalinguagem, sendo uma linguagem que trata de outra linguagem. Isso porque, ao descrever o Direito positivo, a ciência do Direito adota como objeto os enunciados prescritivos que compõem o ordenamento jurídico. Na medida em que os enunciados prescritivos são compostos por linguagem, de natureza prescritiva, a ciência do Direito nada mais é do que também uma linguagem, mas de natureza descritiva. Confira:

A Ciência do Direito é composta de enunciados que descrevem o direito positivo. Logo se vê, portanto – como já bem frisamos – que tal Ciência é uma camada de metalinguagem porque tece considerações sobre o direito positivo que é sua linguagem-objeto. Levemos em consideração, para esses fins, que metalinguagem é a linguagem que trata de outra linguagem.²¹

²¹ MCNAUGHTON, Charles William. Sistema jurídico e ciência do direito. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). **Constructivismo lógico-semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 52.

Assim, a ciência do Direito tem como objetivo descrever o sistema jurídico, investigando o direito positivo. A regra-matriz deverá servir, nessa circunstância, como instrumento valioso para a compreensão dos elementos normativos.

Como norma jurídica em sentido estrito no âmbito do Direito positivo, a regra-matriz se apresenta, por sua vez, como linguagem prescritiva dotada da necessária força normativa para gerar a incidência tributária.

Embora a estrutura lógica da regra-matriz possa ser utilizada para a construção de qualquer espécie de norma jurídica, a norma tributária tem como peculiaridade a natureza pecuniária do seu dever prestacional. No conseqüente normativo da norma tributária deve estar presente sempre uma relação jurídica de natureza pecuniária.

Isso porque, no Direito Tributário o núcleo da conduta prescritiva corresponde ao dever de pagar aos cofres públicos uma determinada quantia de dinheiro, a título de tributo. Tal característica pecuniária possibilita a diferenciação das normas de incidência tributária em relação às demais normas.

Nas normas jurídicas gerais, por sua vez, o conseqüente normativo deverá prever uma prestação, que não necessariamente será uma prestação pecuniária. O critério prestacional se mostra essencial ao conseqüente normativo, mas a prestação pode assumir as mais variadas espécies de obrigações, como uma obrigação de fazer, de não fazer, de entregar coisa etc.²²

Em relação aos elementos da regra-matriz de incidência tributária, sem a pretensão de analisar a profundidade teórica de cada um dos critérios, mas apenas estabelecer conceitos necessários, podemos dividi-los entre aqueles que se situam no antecedente da hipótese normativa e aqueles previstos no conseqüente da norma.

Para Paulo de Barros Carvalho, os elementos da incidência tributária constantes no antecedente normativo, seriam apenas aqueles voltados à identificação do fato social escolhido para se tornar um fato jurídico-tributário, quais sejam: critério material, espacial e temporal. No conseqüente normativo, podemos

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito:** o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 382.

encontrar os critérios relacionados com a relação jurídica tributária, tais como o critério subjetivo e quantitativo.²³

O critério material estabelece o núcleo do acontecimento previsto na hipótese para se tornar fato jurídico tributário. É composto por um verbo, que identifica a ação prevista, e um complemento, que adiciona as peculiaridades dessa ação.

Cumpra ressaltar que o critério material da regra-matriz não necessariamente deverá ser uma ação, mas pode indicar também um estado (ser ou estar, por exemplo). Tais estados pessoais compõem o critério material da regra-matriz nas situações consideradas relevantes pelo legislador para deflagrar uma consequência jurídica.²⁴

O critério espacial prevê a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência do evento tributário. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial traz os “elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”²⁵.

Nem sempre as coordenadas de espaço encontram-se expressamente previstas na norma tributária. Esta pode conter uma previsão implícita de local ou, ainda, várias indicações que conjuntamente compõem o elemento espacial da hipótese de incidência.²⁶ Não obstante, todo evento pressupõe um local para a sua ocorrência. É tarefa do intérprete extrair do enunciado prescritivo o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, como delimitador territorial para a incidência do tributo.

O terceiro e último critério previsto no antecedente da hipótese normativa, é o critério temporal. Trata-se de limitação, no tempo, para o acontecimento do evento descrito como critério material da regra-matriz. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal é “aquele conjunto de elementos que nos

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 480.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 388.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 487.

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 392.

permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”²⁷.

Esse autor explica que o critério temporal define o momento do nascimento do vínculo jurídico da obrigação tributária, que estabelece o dever subjetivo de o sujeito passivo cumprir a prestação pecuniária correspondente ao crédito tributário.²⁸ Assim como o critério espacial, muitas vezes o momento da incidência do tributo não está expressamente previsto, cabendo ao intérprete extraí-lo do enunciado prescritivo.

Em relação aos critérios previstos no consequente da norma jurídica, temos os elementos definidores da relação jurídica que decorre da hipótese normativa. Tais critérios se dividem em critério pessoal e quantitativo.

O critério pessoal refere-se aos elementos que nos permitem identificar os sujeitos da relação jurídica tributária. O sujeito ativo possui a titularidade de exigir o cumprimento da prestação pecuniária pelo sujeito passivo, enquanto este detém o dever subjetivo de recolher o tributo.²⁹

Tendo em vista que a relação jurídica tributária deverá ter como objeto uma prestação pecuniária, o critério quantitativo da regra-matriz de incidência deverá trazer “os fatores de composição do valor pecuniário, que há de ser, necessariamente, o objeto da prestação”³⁰.

Desse modo, no Direito Tributário o critério quantitativo invariavelmente será composto por base de cálculo e alíquota, como quantificadores da prestação tributária. A base de cálculo está intimamente ligada ao critério material da hipótese normativa, pois tem como função dimensionar o fato jurídico previsto na hipótese.

Por tal razão, deve haver uma identidade entre a base de cálculo e a materialidade da hipótese tributária, de modo que aquela possa mensurar o acontecimento previsto na hipótese como condição para se tornar um fato jurídico tributário. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Todo o esforço do legislador há de estar orientado no sentido de promover o perfeito ajuste entre o enunciado mensurador da base de

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 490-491.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 491.

²⁹ Ou realizar determinada conduta comportamental quando se tratar de dever instrumental, conforme será detalhado adiante.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 246.

cálculo e a formulação enunciativa da hipótese. Dito de outro modo, a perspectiva mensurável há de ser uma medida efetiva do fato jurídico tributário, recolhido como tal pela hipótese normativa. Não será qualquer proporção, ainda que retirada do mesmo suporte fático, que servirá como aspecto mensurador: é fundamental a perfeita conexão entre o fato descrito pela hipótese e o fato construído para ser sua base de cálculo ($F_{jt} = F_{bc}$).³¹

Por sua vez, a alíquota, em conjunto com a base de cálculo, perfaz o critério quantitativo da regra-matriz. Como quase sempre está prevista de maneira expressa pelo legislador ou mesmo implicitamente, esse elemento não costuma suscitar grande interesse científico.³²

Diante disso, uma vez relacionados os critérios da regra-matriz de incidência tributária e ressaltada a sua importância, tanto como instrumento para o estudo do Direito Tributário quanto como ponto de partida para a construção da norma jurídica tributária em sentido estrito, passamos a traçar algumas considerações sobre a obrigação tributária, imprescindíveis ao presente trabalho.

1.3 Obrigação tributária e deveres instrumentais

A norma jurídica tributária possui como peculiaridade a presença de uma relação jurídica de natureza pecuniária em seu consequente.

Essa relação jurídica, de cunho patrimonial, que envolve dois sujeitos, sujeito ativo e sujeito passivo, em torno de uma prestação pecuniária, é considerada por Paulo de Barros Carvalho como a própria obrigação tributária.³³ Em seu entendimento, obrigação tributária, portanto, seria sinônimo de relação jurídica tributária.

Considerando o fenômeno de incidência tributária, pode-se dizer que essa relação jurídica tributária se estabelece no consequente de uma norma individual e concreta como resultado implicacional do fato jurídico tributário previsto no antecedente.

A norma tributária, portanto, prevê uma prestação de natureza pecuniária, estabelecendo comando normativo que impõe a entrega de determinada soma de dinheiro aos cofres públicos.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 255.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 258-259.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 513-514.

Tanto é assim que Geraldo Ataliba apresenta o conceito de *tributo* como sendo a própria prestação pecuniária que compõe a obrigação tributária. Em suas palavras:

Em síntese: objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.³⁴

Assim, diante da natureza pecuniária da prestação que compõe a relação jurídica tributária, os fatos suscetíveis de gerar obrigações tributárias, previstos como hipóteses normativas no antecedente das normas jurídicas, devem ser aqueles passíveis de mensuração econômica.³⁵

A ocorrência desses fatos e sua transformação em fato jurídico tributário, conforme o fenômeno de incidência tributária, deverá gerar como consequência uma relação jurídica em torno de uma prestação pecuniária. Nessa relação jurídica se estabelece um vínculo entre sujeito passivo e sujeito ativo.

Entre sujeito ativo e a prestação pecuniária instaura-se um liame obrigacional, correspondente ao direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação. O mesmo liame obrigacional, mas de sentido contrário, se instaura entre o sujeito passivo e a prestação pecuniária correspondente ao dever subjetivo de cumprimento da prestação.

Paulo de Barros Carvalho compreende como crédito tributário esse liame obrigacional entre sujeito ativo e a prestação pecuniária, de modo que o débito tributário, por sua vez, seria o liame entre o sujeito passivo e a prestação pecuniária.³⁶

Entretanto, pelo disposto no CTN, verifica-se que o legislador adotou denominação diferente, segundo a qual a obrigação tributária seria o próprio crédito tributário.³⁷

³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 23.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 517.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 514.

³⁷ Nesse sentido, confira o artigo 128 do CTN, dentre outros.

De acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, porém, o crédito tributário é apenas a ligação entre sujeito ativo e obrigação tributária, sendo, portanto, uma parte da obrigação tributária.

Enquanto a obrigação tributária compreende toda a relação jurídica tributária, para Paulo de Barros, o crédito tributário seria apenas uma parte da obrigação tributária, correspondente ao direito subjetivo de exigência do cumprimento da prestação pecuniária pelo sujeito ativo. A prestação pecuniária, frise-se, perfaz o objeto da relação jurídica tributária.

Além disso, o CTN fala em fato gerador da obrigação tributária³⁸, estando essa expressão mencionada ainda em diversos dispositivos legais, no sentido de indicar o fato que dá surgimento à obrigação tributária.

Entretanto, diversos doutrinadores questionam a terminologia da expressão *fato gerador* e a pertinência de sua utilização para identificar o surgimento da obrigação tributária.

Roque Antonio Carrazza atribui ao jurista francês Gaston Jèze, inicialmente, o emprego da expressão *fato gerador*, que a utilizou como “condição para que a Administração possa exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal”³⁹, sendo a partir de então reproduzida por doutrinadores brasileiros.

Os apreciadores da expressão *fato gerador* como elemento que deflagra a obrigação tributária compõem a chamada “escola da glorificação do fato gerador”. Esses autores restringem a teoria do Direito Tributário à própria teoria do fato gerador.

Embora considere exagerada essa afirmativa radical, Amílcar de Araújo Falcão exalta a importância do conceito de *fato gerador*, considerando-o “fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário”⁴⁰. Afirma que o fato gerador está para o Direito Tributário assim como o crime ou o delito está para o Direito Penal.⁴¹

Falcão adota o fato gerador como elemento de causa do nascimento da obrigação tributária, conforme se verifica em seus ensinamentos:

³⁸ Nesse sentido, confira o artigo 4º do CTN, dentre outros.

³⁹ JÈZE, Gaston. Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. Tradução de Carlos da Rocha Guimarães. **Revista de Direito Administrativo**, v. 3, 1946, p. 59 et seq. *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 9.

⁴⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 5.

⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 6.

Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

Nesta definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado.⁴²

Para Falcão a obrigação tributária é tida como consequência da ocorrência de fato econômico de relevância jurídica previsto em lei. Em sua visão, portanto, o fato gerador seria o pressuposto fático para a instauração da obrigação tributária *ex lege*.

Nesse ponto, cumpre ressaltar o elemento econômico do fato que dá origem à obrigação tributária, o que corrobora a natureza pecuniária da prestação tributária.

A despeito do posicionamento que imputa ao fato gerador o protagonismo para estudo da obrigação tributária, a doutrina divergente repele a expressão *fato gerador* em razão de suas inexatidões terminológicas.

Roque Carrazza considera a expressão ambígua, podendo “significar tanto o fato descrito em lei como o fato acontecido”⁴³. Explica que a expressão pode se referir tanto a um conceito geral e abstrato, previsto hipoteticamente, como a um fato jurídico efetivamente ocorrido no tempo e espaço.⁴⁴

Diante disso, tem-se que a ambiguidade e/ou equivocidade da expressão *fato gerador* decorre da dualidade de conceitos que ela exprime. O fato gerador, na forma como é mencionado nos diplomas normativos, pode significar tanto a hipótese tributária prevista no antecedente de uma norma geral e abstrata como o fato jurídico tributário previsto no antecedente de uma norma individual e concreta, ou seja, o fato já ocorrido e sobre o qual a norma abstrata incidiu.

A dificuldade em sua utilização decorre dos múltiplos significados de *fato gerador*, razão pela qual se faz necessário verificar o contexto em que a expressão

⁴² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 2.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 10.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 10.

está inserida, pois pode fazer referência tanto a uma hipótese normativa quanto a um fato ocorrido no mundo fenomênico.

Como forma de afastar a ambiguidade, Carrazza adota a nomenclatura proposta pelo Professor Geraldo Ataliba, diferenciando a hipótese legal do fato jurídico ocorrido, nomeando-os como *hipótese de incidência* e *fato imponível*, respectivamente.⁴⁵ As mesmas situações são terminologicamente tratadas por Paulo de Barros Carvalho como *hipótese tributária* e *fato jurídico-tributário*.

Diante disso, pode-se dizer que a obrigação tributária corresponde à relação jurídica tributária decorrente do fato jurídico-tributário. Tal relação jurídica se estabelece em torno de uma prestação pecuniária composta por crédito tributário, sujeito ativo e sujeito passivo.

De tal modo, deve-se refutar a previsão contida no CTN, no sentido de igualar os conceitos de obrigação e crédito tributário. Pautados nos ensinamentos expostos, adotar-se-á o conceito de *obrigação tributária* como sendo a própria relação jurídica tributária, enquanto o *crédito tributário* deve ser compreendido como um mero elemento dessa relação, consistente no liame obrigacional conector do sujeito ativo com a prestação pecuniária.

Não obstante, algumas relações jurídicas no âmbito do Direito Tributário não têm necessariamente como objeto uma prestação pecuniária, mas um dever de realizar determinada conduta obrigacional.

Tais obrigações, impostas aos contribuintes e desprovidas de conteúdo patrimonial, referem-se às obrigações de entrega e elaboração de documentos fiscais, emissão de notas fiscais, escrituração de livros contábeis, por exemplo. Não são prestações pecuniárias, mas nem por isso estão excluídas do Direito Tributário.

Paulo de Barros Carvalho considera essas obrigações como relações jurídicas que fazem romper deveres instrumentais.

As relações jurídicas referentes aos deveres instrumentais seriam aquelas cujo objeto é uma prestação de cunho comportamental (fazer ou não fazer). Tais comportamentos, pré-ordenados no direito positivo, possibilitam a apuração, controle

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 10.

e arrecadação dos tributos, sendo caracterizados como instrumentos da atuação tributária.⁴⁶

Roque Carrazza, ao diferenciar as obrigações no Direito Tributário, adota como critério o objeto da prestação. Considera a prestação tributária decorrente da realização do fato imponible, como obrigação tributária principal. Ressalta, contudo, a existência de outras prestações legais, que são imprescindíveis ao cumprimento da obrigação principal e as considera como obrigações acessórias. Confira-se suas lições:

Noutros falares, a obrigação tributária entendida como a relação jurídica que tem por objeto a entrega de uma soma de dinheiro em favor do Estado, não é o único vínculo que pode surgir entre a Administração Fazendária e os administrados.

Pelo contrário, as normas jurídicas tributárias amiúde impõem aos administrados (contribuintes e terceiras pessoas a eles relacionadas) uma série de encargos, de conteúdo não-patrimonial, tais como apresentar declarações, escriturar e exhibir os livros contábeis, suportar inspeções no local onde desenvolvem suas atividades comerciais, introduzir, em pontos certos do País (nas repartições alfandegárias), as mercadorias importadas, não transportar mercadoria desacompanhada da nota fiscal correspondente etc. Estes encargos têm o nome técnico de *obrigações tributárias acessórias* ou simplesmente *obrigações acessórias*.⁴⁷

Apesar de adotar a nomenclatura do CTN, que faz referência às “obrigações acessórias”⁴⁸, Carrazza apresenta conceito correspondente à natureza dos deveres instrumentais, como sendo prestações de conduta (fazer, não fazer, suportar) que instrumentalizam a arrecadação e a fiscalização dos tributos, e “controlam e viabilizam o bom funcionamento do sistema fiscal”⁴⁹.

Hugo de Brito Machado, ao analisar a terminologia *obrigação acessória* em face do termo *deveres instrumentais*, adotado por outros doutrinadores,

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 519.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 209-210.

⁴⁸ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 212.

apresenta opinião divergente.⁵⁰ Esse autor considera que a ausência de conteúdo patrimonial não seria suficiente para descaracterizar a imposição como uma obrigação. Em sua visão, a obrigação constitui vínculo jurídico que liga dois sujeitos de direitos e obrigações. Desse modo, Machado considera existirem obrigações tributárias sem característica pecuniária. Em suas palavras:

Preferimos admitir que existam obrigações com objeto desprovido de valor econômico, ou, por outras palavras, obrigações cujo objeto não é economicamente apreciável. Preferimos aceitar, portanto, a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, segundo a qual a obrigação tributária é principal ou acessória, incluindo assim no conceito jurídico de obrigação o vínculo jurídico desprovido de conteúdo patrimonial.⁵¹

Hugo de Brito defende ainda que essas obrigações tributárias acessórias, que preveem condutas, possuem função instrumental cuja finalidade seria possibilitar a fiscalização e o cumprimento da obrigação principal. Afirma que o conceito apresentado, de *obrigação acessória*, não se confunde com a denominação *deveres administrativos* e esclarece seu entendimento nos seguintes termos:

Há quem afirme ser imprópria a denominação obrigação acessória e prefira a expressão deveres administrativos. Pode parecer que se trata de simples preferência por palavras diferentes para designar a mesma realidade jurídica. Não é assim, porém. A visão privatista, o hábito de manejar conceitos de Direito privado tem levado a tal insatisfação com a expressão usada pelo Código Tributário Nacional. Todavia, é importante insistir que a obrigação tributária acessória não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever de natureza instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal. Esse caráter de acessoriedade, nem sempre bem compreendido, é fundamental para a adequada compreensão dessa espécie de obrigação jurídica.⁵²

De acordo com Hugo de Brito Machado, as obrigações tributárias seriam tanto as prestações pecuniárias quanto os vínculos de condutas comportamentais. As prestações pecuniárias, na visão desse autor, constituem a obrigação tributária

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 294-310.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 296.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298.

principal, enquanto as prestações de conduta revelam as chamadas obrigações acessórias.

A acessoriedade a que se refere Machado deveria ser compreendida do ponto de vista genérico da obrigação tributária, no sentido de que a obrigação acessória instrumentaliza a principal e que sua existência só terá sentido em razão da principal. Esse autor, contudo, não admite a acessoriedade condição de existência da obrigação acessória em relação à principal. Em sua visão, a obrigação acessória deverá subsistir, mesmo se for extinta a obrigação principal. A acessoriedade defendida por Hugo de Brito Machado se refere, portanto, à relação entre essas duas obrigações, de cunho instrumental.⁵³

Diante disso, verifica-se posição divergente de Hugo de Brito Machado, em relação aos demais autores supramencionados. Para ele, a obrigação acessória deve ser tida como uma espécie de obrigação tributária, mesmo em caso de ausência do elemento pecuniário, revelando-se uma prestação de cunho comportamental.

Não obstante, opta-se por adotar nesse trabalho o termo *deveres instrumentais*, de acordo com o conceito desenvolvido por Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho. Em nossa visão, deverá prevalecer o entendimento de que a obrigação tributária é apenas aquela que estabelece uma prestação de natureza pecuniária.

Cumprido mencionar, contudo, que a terminologia adotada pelo CTN refere-se às “obrigações acessórias”. Inclusive, o artigo 113, § 3º, desse diploma legal prevê que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Entretanto, o que o CTN não observou, ao utilizar tal nomenclatura, é que essas obrigações possuem naturezas jurídicas distintas, não podendo uma se transformar na outra. A esse respeito, confira-se o entendimento de Thais Helena Morando:

É indubitável que não é possível se admitir que as obrigações tributárias acessórias se transmudem em obrigações tributárias principais. Manterão sempre sua natureza de obrigações acessórias, consistentes em deveres positivos ou negativos (no caso de suportar, receber a fiscalização etc.), estando basicamente a serviço, mas,

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298-299.

nem sempre, da ocorrência das obrigações tributárias principais, ou na facilitação do trabalho fiscalizatório.

A errônea redação do artigo 113, parágrafo 3º, do Código Tributário Nacional, leva a crer que sua real intenção era a de afirmar que as obrigações acessórias tributárias não cumpridas darão ao Fisco poderes de exigí-las, nas mesmas condições, como se fossem obrigações principais.⁵⁴

Conforme exposto, embora em nosso entendimento não possam ser considerados como espécies do gênero obrigação tributária, os deveres instrumentais compõem o conjunto de normas imprescindíveis ao cumprimento e fiscalização da obrigação tributária, razão pela qual consideramos ser a instrumentalidade sua característica principal.

Feitas tais considerações sobre a obrigação tributária e os deveres instrumentais, passamos a expor algumas considerações sobre o sistema constitucional tributário.

1.4 Sistema Constitucional Tributário

Como noção imprescindível ao estudo de Direito Tributário e, conseqüentemente, do tema do presente trabalho, cumpre apresentar os elementos que compõem o sistema constitucional tributário e sua importância para o Direito Tributário brasileiro.

Conforme visto, as normas em matéria tributária possuem como peculiaridade uma prestação pecuniária como obrigação que envolve sujeito ativo, de um lado, representado pelo ente estatal competente para a instituição do tributo, e sujeito passivo, de outro, que representa o contribuinte obrigado a efetuar o pagamento aos cofres públicos.

Entretanto, o Direito Tributário não é composto apenas das normas que tratam de matéria tributária. Não se pode deixar de fora o conteúdo de normas gerais, que se relacionam direta ou indiretamente à atividade tributária do Fisco e, em contrapartida, ao comportamento do contribuinte. Nesse sentido é que Humberto Ávila afirma:

[...] o Direito Tributário não consiste apenas na totalidade dos dispositivos que se referem à matéria tributária. Ele compreende, ao invés disso, o conjunto de todas as normas jurídicas que, direta ou

⁵⁴ MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 25.

indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder de tributar.⁵⁵

Diante dessas normas, que protegem os contribuintes em face da atividade tributária, é que se apresenta a importância do sistema constitucional tributário.

A Constituição Federal é a norma de hierarquia superior no ordenamento jurídico brasileiro. Isso significa que o atendimento às disposições constitucionais constitui requisito de validade das demais normas jurídicas. Além disso, a Constituição traz as normas fundamentais do sistema jurídico, e representa em si mesma o próprio fundamento de todo o sistema normativo brasileiro. A esse respeito, confira-se as lições de Roque Carrazza:

III – A Constituição, conforme acenamos, ocupa nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas.

Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo que condiciona o agir – como mais adiante veremos – dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico.⁵⁶

Em relação ao Direito Tributário, a Constituição Federal estabelece, em seus artigos 145 a 162, o sistema tributário nacional, dispondo sobre as diretrizes para o exercício da atividade tributária pelos entes competentes. Embora a Constituição não traga, em si mesma, as normas instituidoras de tributos, ela determina as competências tributárias, definindo o arquétipo constitucional de cada tributo. Pode-se dizer que a Constituição Federal regula a atuação legislativa infraconstitucional em matéria tributária. A esse respeito, confira-se as lições de Clélio Chiesa:

Essa moldura fixada pelo Texto Constitucional, vincula o legislador, o intérprete e o aplicador do direito, pois não podem extrapolar seus lindes, sob pena de violar a Constituição. Os conceitos por ela utilizados não podem ser ampliados, modificados ou restringidos, sob

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 136-137.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34-35.

pena de esvaziar-se o seu conteúdo, tornando-a um texto inútil e derruindo o sistema. Lembremo-nos da advertência de que a Constituição não é uma carta de recomendações, mas uma amálgama de preceitos imperativos, que devem ser incondicionalmente observados pelos intérpretes, pelos aplicadores do direito e legisladores. Portanto, é a partir dessa delimitação constitucional que poderemos analisar a atuação legislativa infraconstitucional, perquirindo sobre sua validade.⁵⁷

Além das diretrizes para a instituição de tributos, a Constituição estabelece a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes. Regina Helena Costa considera a Constituição Federal como a principal fonte do Direito Tributário.⁵⁸ Em sua visão, os tributos atingem o direito à liberdade e propriedade do contribuinte, haja vista que o dever de pagar tributos representa, conseqüentemente, diminuição do patrimônio do contribuinte, bem como restrição à sua liberdade econômica.⁵⁹

Diante disso, a supremacia da Constituição Federal atinge o Direito Tributário, na medida em que as normas constitucionais servem como diretrizes para a fixação de direitos e deveres no âmbito tributário, e regulam a edição e a aplicação das normas em matéria tributária.

O sistema constitucional tributário, portanto, é formado pelas disposições referentes ao Sistema Tributário Nacional e mais pelos princípios, implícitos ou explícitos, cuja relevância em matéria tributária justifica sua observância pela legislação infraconstitucional e até pelas decisões e atos da esfera administrativa.

A despeito da diversidade de princípios que afetam diretamente a matéria tributária, Roque Carrazza elenca como principais: o princípio republicano, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, legalidade, segurança jurídica e da certeza do direito.⁶⁰ Alguns desses princípios, em razão da importância ao tema do presente trabalho, serão explorados no capítulo 5.

Os artigos 150 a 152 da Constituição Federal trazem as limitações ao poder de tributar, que a nosso ver compreendem as disposições constitucionais mais importantes em matéria tributária. Isso porque, ao estabelecer proibições expressas

⁵⁷ CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário** – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTR, 1997, p. 73.

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 61-62.

ao ente estatal no exercício da atividade tributária, a Constituição Federal privilegia direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Como exemplo, citamos o artigo 150, incisos I e II, da Magna Carta, que correspondem aos chamados princípios da legalidade e isonomia.⁶¹ A atividade tributária, por força desses dispositivos constitucionais, só pode ser exercida mediante lei que a estabeleça, respeitando-se a igualdade de condições entre os contribuintes.

Acerca do princípio da legalidade, o contribuinte é amparado em face de medidas arrecadatórias desprovidas de fundamentação legal, veiculadas por normas administrativas, decretos ou regulamentos. Pela isonomia, a ele deve ser conferido o mesmo tratamento dos demais, em iguais condições, como forma de impedir medidas arbitrárias em relação à atividade fiscalizatória e tributária, no âmbito da Administração Pública.

É importante ressaltar ainda que o artigo 150 não é exaustivo em estabelecer limitações ao poder de tributar. Ao mencionar vedações “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, permite que demais previsões constitucionais ou legais voltadas à proteção do contribuinte sejam opostas face à exigência de tributos, e mesmo outras previsões constitucionais que não estejam expressamente elencadas no título referente à tributação e orçamento.

Isso ocorre porque o Direito Tributário se mostra como uma exceção ao direito de propriedade e igualdade, o que demanda a preservação da esfera privada do contribuinte, como forma de possibilitar um equilíbrio entre tributação, propriedade e igualdade.

Assim, o sistema constitucional tributário pode ser compreendido como o conjunto de garantias e diretrizes a serem observadas no exercício da tributação, especialmente considerando as limitações do Estado no que se refere aos direitos fundamentais dos contribuintes. É na Constituição que encontraremos a tutela dos direitos individuais a serem opostos à atividade tributária estatal.

Ademais, estando delineado pela Constituição Federal, o sistema tributário nacional é dotado de hierarquia e rigidez constitucional. As demais normas

⁶¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”

tributárias se submetem às diretrizes constitucionais, cuja modificação é vedada. Confira-se a esse respeito as lições de Humberto Ávila:

A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas “garantias” (art. 150: legalidade igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeito de confisco, imunidades); outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação dos Poderes) ou com os direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada. Vale dizer: mesmo que os direitos não estejam previstos no Título II da Constituição, que regula os direitos e garantias individuais, eles estão incluídos na proibição de modificação se forem decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º, CF). Isso vale não apenas para as limitações ao poder de tributar previstas no artigo 150 e denominadas “garantias”, mas também para os direitos fundamentais garantidos pela Constituição como um todo, como é o caso da proteção da família, da propriedade e da liberdade.⁶²

Em suma, o sistema constitucional tributário é composto por todas as diretrizes e garantias previstas na Constituição Federal, e não apenas pelas normas que tratam especificamente do sistema tributário nacional e das competências para a instituição de tributos.

Não apenas as competências tributárias e as disposições sobre repartição de receitas devem compor o sistema constitucional tributário, mas também todas as garantias e princípios constitucionais, ainda que implicitamente previstos, cuja finalidade seja assegurar a proteção dos contribuintes em face das ameaças que a atividade tributária estatal possa representar, especialmente diante dos bens jurídicos tutelados pela lei suprema.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164.

2 O ICMS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS

Neste capítulo apresentaremos as considerações gerais sobre o ICMS. As características do imposto e as diretrizes constitucionais para o exercício da competência tributária dos Estados serão tratadas no primeiro item. Após, detalharemos os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária desse imposto e, em seguida, será demonstrada a característica constitucional da não cumulatividade do ICMS. Por fim, serão apresentados os requisitos para a idoneidade fiscal dos contribuintes perante as autoridades fiscais estatais, de modo que seja possível demonstrar as consequências da inidoneidade fiscal no capítulo seguinte.

2.1 Características gerais e materialidade

O ICMS é tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, regulado pelo artigo 155, inciso II, e § 2º da Constituição Federal. De forma excepcional, pode-se considerar que a União Federal também poderá instituir o ICMS, nos casos estritamente previstos no artigo 154, inciso II, da Constituição Federal, por meio de sua competência extraordinária.

A importância do ICMS para os Estados e o Distrito Federal é enorme, haja vista a significativa arrecadação que o tributo lhes possibilita. Além disso, a Constituição Federal traça as diretrizes para a instituição e cobrança do ICMS, bem como suas características gerais. Embora seja um tributo estadual, possui feição nacional, em razão da presença de extenso regramento voltado à uniformização da tributação em todo o território nacional.⁶³

Como características gerais do imposto, citamos a seletividade prevista no inciso III do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, segundo a qual deve ser conferido tratamento diverso às mercadorias, de acordo com seu grau de essencialidade. Além disso, o artigo 150, § 7º, dispõe sobre tributação antecipada, nos termos da lei, o que se refere ao instituto da substituição tributária, característico do ICMS em relação a alguns produtos e situações específicas, disciplinada pela legislação infraconstitucional. O imposto também deverá ser não cumulativo, conforme será detalhado no item 2.3 abaixo.

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 368.

Diante das diretrizes constitucionais sobre a hipótese de incidência do ICMS, pode-se verificar os contornos da materialidade desse imposto, o que constitui núcleo de sua hipótese de incidência tributária.

O ICMS é complexo e incide sobre fatos geradores distintos, o que leva a doutrina a afirmar que se trata, em verdade, de “múltiplos impostos sob a mesma rubrica”⁶⁴ ou cinco impostos com núcleos de incidência distintos.⁶⁵

Destrinchando a hipótese de incidência do ICMS, teremos as seguintes situações sujeitas ao imposto: (i) operações de circulação de mercadorias (inclusive importação do exterior), (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal, (iii) serviços de comunicação, (iv) operações com lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (produção, importação, distribuição e consumo) e (v) operações com minerais (extração, circulação, distribuição e consumo).

Cumprido ressaltar que Paulo de Barros Carvalho identifica apenas três hipóteses de incidência para o ICMS: (i) circulação de mercadorias, (ii) serviços de comunicação e (iii) serviços de transporte.⁶⁶ Esse autor não faz distinção entre as operações com combustíveis e minerais, o que nos leva a crer que pela sua classificação, essas situações estariam inseridas na hipótese de circulação de mercadorias.

Fato é que se trata de imposto com várias materialidades distintas, reunidas sob a mesma rubrica, que possuem características comuns, previstas constitucionalmente. Essa junção de hipóteses de incidência diferentes para um mesmo tributo tem causado diversos problemas no exercício da competência tributária do ICMS e na aplicação das normas jurídicas que cuidam desse imposto. Roque Carrazza expressa crítica nesse sentido:

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.

Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite sejam estudados

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 374.

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 753.

conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão, obedecer ao “regime da não cumulatividade”.⁶⁷

Diante da diversidade material do ICMS, trataremos particularmente da incidência do imposto sobre as operações mercantis. Trata-se de hipótese de incidência referente às operações de circulação de mercadorias (inclusive quando importadas do exterior).

Ao fazer referência à materialidade do ICMS sobre operações mercantis, pretende-se apresentar aqui o núcleo da hipótese de incidência tributária e os critérios para a sua definição.

De acordo com a matriz constitucional do imposto, o ICMS incidente sobre as operações mercantis tem como hipótese de incidência tributária a circulação de mercadorias, conforme prevê o artigo 155, inciso II, da Constituição.

Pela análise da expressão adotada pelo legislador constituinte, verifica-se a pretensão de tributar a *circulação* da mercadoria, e não o produto em si. O ICMS não incide sobre a mercadoria, mas sobre a operação de circulação comercial, a qual, por sua vez, possui a mercadoria como objeto.

Frise-se que a operação mercantil não necessariamente deverá designar uma circulação física de mercadorias, mas apenas uma circulação jurídica. Como afirma Paulo de Barros Carvalho, o Direito “atribui à expressão ‘operações de circulação de mercadorias’ o significado de ‘transferência de sua titularidade’”⁶⁸.

Roque Carrazza adota a operação mercantil como núcleo da materialidade do ICMS sobre a circulação de mercadorias. Em síntese, o autor considera como requisitos para o seu aperfeiçoamento: (i) que a operação seja regida pelo Direito Comercial, (ii) que seja praticada com habitualidade, (iii) que tenha por objeto uma mercadoria e (iv) que sua finalidade seja a obtenção de proveitos econômicos.⁶⁹

Acerca da natureza mercantil da operação sujeita ao ICMS, cumpre expor algumas considerações sobre a legislação de regência do Direito Comercial e alguns conceitos do Direito de Empresa.

Desde os tempos mais remotos, o comércio surge em decorrência das trocas de bens jurídicos, efetuadas pelos indivíduos de acordo com suas

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 754.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

necessidades ou pela utilidade do bem. O surgimento da moeda deu início à atividade do comércio, na figura da compra e venda, como forma de circulação de riquezas.⁷⁰

Pois bem, diante das circunstâncias de seu surgimento, o comércio é tido como uma atividade de circulação de mercadorias. Tanto a figura do contribuinte, quanto a definição dos atos de comércio perpassam pela noção de mercancia, habitualidade e intuito de proveito econômico. Confira-se os ensinamentos de Fran Martins a esse respeito:

[...] no sentido clássico, comerciante é a pessoa, natural ou jurídica, que realiza, em caráter profissional, atos de intermediação, com intuito de lucro. Sendo o exercício do comércio uma profissão, imprescindível é que a pessoa que a exercita realize, em caráter permanente, uma série de atos, constituindo-se esse fato a característica profissional. Referidos atos caracterizadores da profissão comercial são chamados atos de comércio. É pela sua prática repetida que uma pessoa se profissionaliza como comerciante. Inegavelmente não há limite fixado para que se possa dizer que a pessoa exerce ou não a profissão comercial. Um só desses atos pode dar resultados tão compensadores à pessoa que o pratica que justifica longa demora para a realização de outro. É o caso do joalheiro, citado por um autor, que, vendendo uma só joia, obtém lucro tão satisfatório que pode esperar longos meses para a efetivação de outra venda.⁷¹

Diante disso, no âmbito do Direito Comercial os atos de comércio referem-se às atividades mercantis, desempenhadas por aqueles que desenvolvem tais atividades em caráter profissional, ou seja, de forma habitual. O Direito Comercial disciplina os atos praticados pelos comerciantes e qualificados como comerciais por disposição legal.

De volta ao Direito Tributário, ressaltamos que as operações comerciais sujeitas ao ICMS não devem ser aquelas de mera circulação de mercadorias, mas sim operações relacionadas à compra e venda mercantil que promovam a transferência de titularidade dessa mercadoria. A “circulação” a que faz referência o legislador constituinte não é apenas uma movimentação do produto, mas a efetiva realização de um negócio jurídico, pelo qual deve ocorrer a transferência de titularidade do bem. Transferência essa que se dá pela tradição, ou seja, pela entrega da coisa ao adquirente.

⁷⁰ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial:** empresa, empresários e sociedades. 42. ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 6.

⁷¹ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial:** empresa, empresários e sociedades. 42. ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 15.

Nesse sentido, ao analisar o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/1996⁷², o STJ decidiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP⁷³,

⁷² “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]”.

⁷³ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se inculpada na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. [...] O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

pela não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, aplicando a Súmula nº 166 deste Superior Tribunal.⁷⁴

Analisando a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de um estado para outro, os ministros entenderam que o fato gerador do ICMS pressupõe a circulação jurídica de bens, pela transferência de titularidade. Afirmaram a imprescindibilidade do ato de mercancia, assim entendido como a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

Desse modo, nem mesmo a lei poderá alterar a matriz constitucional do ICMS para ampliar a sua hipótese de incidência. A circulação de mercadorias deve ser compreendida como uma operação mercantil que acarreta a tradição do bem, com a efetiva transferência de sua titularidade. Somente nesse caso será possível verificar uma operação de natureza comercial.

A mera transferência de produtos entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não consubstancia um negócio jurídico, mas apenas uma circunstância operacional, de movimentação física de mercadorias.

Diante disso, a hipótese de incidência do ICMS nas operações mercantis deve ser compreendida como um negócio jurídico mercantil. O imposto incide sobre o “ato jurídico mercantil” que seja capaz de promover a transferência de propriedade de uma mercadoria. Seria a típica operação de compra e venda. Nas palavras de Roque Carrazza:

Podemos afirmar, portanto, que por meio de ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) de dar uma mercadoria. De sorte que notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil.⁷⁵

A necessidade de um negócio jurídico para embasar a circulação de mercadorias sujeita ao ICMS advém do próprio conceito de *operação mercantil*, que abrange apenas os atos que importem transferência de titularidade do bem, ou seja, a circulação jurídica, e não necessariamente física, da mercadoria. Confira-se as lições de Paulo de Barros Carvalho:

(REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).”

⁷⁴ Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

[...] é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumentos imprescindíveis para que se tenha, como efeito de direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, in casu, a propriedade de mercadorias.⁷⁶

Portanto, não basta a mera “circulação” de mercadoria. É necessária uma “operação” de natureza mercantil, consubstanciada em negócio jurídico, que acarrete transferência de titularidade do produto.

Acerca da natureza mercantil da operação, destacamos como característica a chamada *mercancia*. Esse elemento compreende três das características da operação comercial para fins de ICMS mencionadas acima: habitualidade, mercadoria como objeto, e finalidade lucrativa (proveito econômico).

No *Vocabulário jurídico*, De Plácido e Silva conceitua mercancia como “derivado de *mercar*, do latim *mercari* (comerciar, comprar para vender, traficar)” e conclui: “Nesta razão, o mercador (comerciante) é o que exerce a mercancia como profissão habitual e em nome próprio”⁷⁷.

Ao definir o contribuinte do ICMS, a Lei Complementar 87/1996, em seu artigo 4^o⁷⁸, dispõe ser aquele que “realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria”. Vê-se, por essa previsão legal, a presença do requisito referente à habitualidade e o intuito comercial.

Assim, ao nos referirmos à mercancia como elemento característico da materialidade do ICMS, queremos dizer que o imposto alcança as operações que tenham por objeto mercadorias, e não outros bens e produtos. O conceito de *mercancia* está intimamente ligado ao conceito de *comércio* exposto acima.

Dessa forma, a circulação de bens não necessariamente corresponderá a uma circulação de mercadorias. Conforme atesta Roque Carrazza, mercadoria não é qualquer bem móvel, mas apenas aquele que se destine ao comércio (compra e venda).⁷⁹

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 755.

⁷⁷ PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph de. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁷⁸ “Art. 4^o Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43.

Assim, a caracterização de um produto como mercadoria depende do propósito a que se destina o bem. Carrazza menciona, como exemplo, um jogo de xadrez. O jogo de xadrez é um bem móvel. Se ele se destinar à comercialização, em caráter habitual, será uma mercadoria. A mesma coisa acontece com uma geladeira. Se o dono da geladeira pretende vendê-la, para substituí-la por uma mais nova, deverá incidir ICMS sobre essa operação?⁸⁰ A resposta certa nos parece que é negativa.

Isso porque, embora a geladeira estivesse destinada à venda, nessa situação faltaria o elemento da habitualidade. Conforme mencionado acima, o conceito de *mercadoria* no Direito Comercial está intimamente relacionado à habitualidade e ao exercício profissional dos atos de comércio.

Paulo de Barros Carvalho apresenta o exemplo da caneta. Uma caneta em seu bolso será considerada um objeto para uso pessoal ou uma mercadoria, dependendo de sua destinação.⁸¹ Se for destinada à venda, será objeto de comércio e, portanto, sujeita ao ICMS. Veja que não é a simples destinação momentânea do bem, mas a sua natureza que configura o caráter mercantil.

Se o sujeito comprou a caneta para uso próprio e decidir vender, por óbvio não deverá incidir ICMS sobre essa operação. Falta-lhe a característica própria da natureza mercantil, referente à habitualidade.

A mercadoria para o ICMS, portanto, corresponde à sua definição em Direito mercantil. Não deve ser compreendida como um produto qualquer, e sim como um bem jurídico destinado à comercialização de forma habitual e com intuito de proveito econômico. Nas palavras de Roque Carrazza:

Temos, portanto, que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio à venda na relojoaria. Mercadoria, enfim, é a coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 757.

as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização.⁸²

Diante disso, apresentamos a materialidade do ICMS sobre operações mercantis como sendo a circulação de mercadorias, assim entendida como um negócio jurídico que transfere a propriedade de um produto, dotado de mercancia, ou seja, que se destine à comercialização em caráter habitual, e com a finalidade de proveito econômico.

É importante ressaltar que o negócio jurídico celebrado por contrato ou instrumento particular, por si só, não deverá acarretar a incidência do ICMS. É necessário que ocorra a tradição da mercadoria – efetiva transferência de titularidade – como requisito para o nascimento da obrigação tributária.

Estabelecidas as características gerais do ICMS nas operações mercantis, passamos a apresentar os elementos da regra-matriz de incidência desse imposto.

2.2 A Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS

Embora a materialidade da hipótese de incidência do ICMS sobre operações mercantis tenha sido amplamente detalhada no item anterior, passa-se a demonstrar os componentes normativos do ICMS, de acordo com a matriz constitucional apresentada. Para tanto, serão apresentados os critérios componentes de sua regra-matriz de incidência tributária.

O aspecto principal da regra-matriz, conforme já mencionado, é o seu critério material, que representa o núcleo da hipótese de incidência tributária.

O critério material do ICMS nas operações mercantis encontra-se detalhado no item anterior. Para sintetizar, é possível elencar alguns requisitos para a verificação da materialidade desse imposto nas operações mercantis, quais sejam: (i) operação compreendida como um negócio jurídico que promova a circulação do bem, (ii) transferência de titularidade do bem e (iii) que o bem seja qualificado como mercadoria, ou seja, com destinação ao comércio.⁸³

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44-45.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 757.

Passa-se agora ao exame do critério espacial. No caso do ICMS, o critério espacial coincide com os limites geográficos dos entes competentes para a instituição do tributo. Assim, o ICMS é um imposto de competência estadual, e o seu critério espacial abrange o território dos estados da federação.

Por se tratar de imposto sobre operações a serem realizadas em qualquer estado, ou de um estado para o outro, a Lei Complementar 87/1996 determinou, em seu artigo 11, o local da operação de acordo com as situações ali descritas.

O critério espacial, conforme se verifica na redação do dispositivo legal mencionado, pode estar intimamente ligado ao critério temporal, dependendo da situação afeta à incidência do imposto. Em alguns casos, a determinação de um dependerá da determinação do outro. É o que se verifica no inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 87/1996, que dispõe que o local da operação é aquele em que se encontra o estabelecimento comercial, “no momento da ocorrência do fato gerador”.

Em relação ao critério temporal, a Constituição Federal deixou a cargo da lei a determinação do momento do nascimento da obrigação tributária. Entretanto, a escolha do critério temporal pelo legislador encontra-se limitada às diretrizes constitucionais para a instituição do imposto.

Por se tratar de imposto sobre operações mercantis, diversos momentos circundam o negócio jurídico de circulação de mercadoria. A determinação legal sobre o átimo de tempo em que deverá surgir a obrigação tributária deve estar adequada à hipótese de incidência tributária.

Por tal razão, Clélio Chiesa enfatiza que o momento da incidência do imposto nunca poderá ser anterior à ocorrência da operação mercantil.⁸⁴ Ressalvamos aqui a hipótese de substituição tributária, que autoriza a exigência do imposto de forma antecipada, sobre operações futuras.

O artigo 12 da Lei Complementar 87/1996 procura delimitar o critério temporal da regra-matriz do imposto às situações ali discriminadas. Podemos dizer que, em regra, o ICMS sobre operações mercantis incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

O critério subjetivo da regra-matriz, por sua vez, faz referência aos sujeitos da obrigação tributária. No caso do ICMS sobre operações comerciais, o sujeito ativo deve ser o estado competente pelo tributo. No caso da competência

⁸⁴ CHIESA, Clélio. **ICMS**: sistema constitucional tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTR, 1997, p. 85.

extraordinária da União Federal, como visto, esta poderá se tornar sujeito ativo do ICMS, em caráter excepcional.

Em relação ao sujeito passivo, cumpre mencionar o caráter pessoal do ICMS, conforme previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.⁸⁵ Será sujeito passivo do ICMS aquele que realizar operações comerciais dentro dos pressupostos que formam a materialidade desse imposto.

É importante mencionar o instituto da substituição tributária, no artigo 150, § 7º, da Constituição, que prevê a possibilidade da lei:

[...] atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Trata-se de antecipação do recolhimento do imposto incidente sobre operações futuras pela atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, relacionado com a operação comercial, mas que deve recolher o imposto incidente sobre operações que ainda não ocorreram, a serem realizadas futuramente, em substituição aos reais contribuintes que serão os próximos comerciantes na cadeia de circulação da mercadoria. É a figura do chamado substituto tributário.

A substituição tributária, portanto, importa em transferência de responsabilidade do sujeito passivo do ICMS a um terceiro que não praticou o fato gerador, mas que com ele se relaciona indiretamente. O instituto tem como finalidade facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto.

A substituição tributária pode tanto ser progressiva (para frente), como regressiva (para trás). Na primeira, o substituto tributário fica responsável pelo imposto devido nas operações futuras, enquanto na substituição regressiva, é atribuída ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre operações já ocorridas.

Acerca da definição jurídica da substituição tributária, cumpre transcrever os ensinamentos de Isabela Bonfá:

Assim, em termos mais jurídicos, pode-se definir a substituição tributária como a hipótese em que a lei imputa a obrigação de o

⁸⁵ “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação.⁸⁶

Feitas tais considerações sobre o critério pessoal, cumpre passar para o critério quantitativo da regra-matriz do ICMS, formado por base de cálculo e alíquota. Trata-se de critério mensurador do fato descrito como hipótese de incidência.

No caso, tratando-se de circulação de mercadorias, a base de cálculo necessariamente deverá ser o montante da operação mercantil.

A base de cálculo possui íntima relação com o critério material da hipótese de incidência tributária. Como afirma Clélio Chiesa, a base de cálculo serve para determinar não só o montante do tributo, mas também o tipo tributário. Há, portanto, uma correlação lógica entre hipótese de incidência e base de cálculo, de modo que os fatos mensurados por esta devem ser aqueles previstos naquela. Confira:

Com efeito, a base de cálculo não é importante só para determinar o montante do tributo a ser pago, mas também para determinar o tipo tributário. A natureza do tributo não é determinada pela hipótese de incidência isoladamente considerada, mas pela conjugação da hipótese de incidência e base de cálculo. Assim, perlustramos, desde já, que a base de cálculo tem duas finalidades importantíssimas na compostura da norma jurídica tributária.⁸⁷

Diante disso, a base de cálculo do ICMS sobre a circulação de mercadorias deverá corresponder ao montante da operação mercantil, ou seja, ao valor da compra e venda de mercadorias. Ressalte-se o disposto no § 2º, inciso XI, da Constituição Federal, que expressamente determina a exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) da base de cálculo do ICMS, nas seguintes situações: (i) quando se tratar de operações entre contribuintes, (ii) quando o produto destinar-se à industrialização ou comércio e (iii) quando a operação estiver sujeita aos dois tributos (IPI e ICMS).

Para se obter o critério quantificador do ICMS, além da base de cálculo temos também a alíquota como critério quantitativo da regra-matriz desse imposto. Embora as alíquotas possam ser estabelecidas mediante lei pelos estados federados, devem ser observadas algumas limitações constitucionais.

⁸⁶ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 386.

⁸⁷ CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997, p. 103.

O artigo 155, § 2º, inciso V⁸⁸, determina que o Senado Federal deverá fixar alíquotas mínimas e máximas para as operações comerciais internas, e o inciso IV⁸⁹ determina que cabe ao Senado Federal estabelecer as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias.

A determinação das alíquotas mínimas para operações internas constitui faculdade do Senado Federal e visa evitar disparidades regionais, garantindo a uniformização do ICMS no território nacional.

Por sua vez, com exceção de deliberação dos estados, por meio de convênio, a Constituição prevê ainda que as alíquotas nas operações internas não poderão ser inferiores àquelas estabelecidas para as operações interestaduais.⁹⁰

Assim, embora a fixação das alíquotas do ICMS seja prerrogativa dos estados membros da federação, devem ser respeitadas as limitações constitucionais, como é o caso da alíquota interestadual, que deverá ser fixada pelo Senado Federal. Pode-se apontar duas finalidades para essas limitações: a primeira é evitar conflitos entre os estados, garantindo mais uniformidade na incidência do ICMS em território nacional; e a segunda tem caráter extrafiscal, no sentido de promover equilíbrio e desenvolvimento regional.

Diante da magnitude continental do Brasil e da importância arrecadatória do ICMS, a fixação das alíquotas interestaduais do imposto se mostra como um importante instrumento de diminuição das desigualdades regionais.

Por fim, diante das diferentes alíquotas do ICMS para operações internas e interestaduais, as operações comerciais que destinem mercadorias a outros estados sujeitam-se ao recolhimento do imposto para ambos os estados, estado de origem e estado destinatário, por meio do recolhimento do chamado diferencial de

⁸⁸ “V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias.”

⁸⁹ “IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; [...]”

⁹⁰ “VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; [...]”

alíquota (difal). Trata-se de duas obrigações tributárias distintas, conforme ensina Roque Carrazza:

Note-se que, no caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.⁹¹

A Emenda Constitucional nº 87, de 2015, promoveu alterações na sistemática de recolhimento do diferencial de alíquota. Os incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155⁹² estabelecem a obrigação de recolhimento, pelo remetente, do ICMS sob a alíquota interestadual ao estado de origem. Ao estado de destino caberá o recolhimento do ICMS sob a diferença entre a alíquota interna praticada neste estado e a alíquota interestadual já recolhida em favor do estado remetente. Quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do imposto, a ele caberá o recolhimento do difal. Quando não for contribuinte, é o remetente que deverá recolher tanto o ICMS à alíquota interestadual, devido ao estado de origem, quanto o difal devido ao estado de destino.

Esses são, portanto, os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS nas operações mercantis.

Ainda em relação às características desse imposto, passamos a tratar da não cumulatividade do ICMS.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 91.

⁹² “VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

~~VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;~~

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).”

2.3 A não cumulatividade do imposto

Como visto, o ICMS incide na operações mercantis, de circulação de mercadorias e na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como nos serviços de comunicação. As características da materialidade desse imposto, no que tange à circulação de mercadorias, estão sendo apresentadas no presente capítulo.

Uma característica constitucional do ICMS é a possibilidade do aproveitamento de créditos desse imposto para posterior compensação, mecanismo que garante a não cumulatividade tributária e está previsto constitucionalmente.

A não cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Trata-se de conceder ao contribuinte o direito ao crédito do imposto sobre a aquisição de mercadorias, para posterior abatimento do imposto devido nas saídas próprias.

A sistemática da não cumulatividade tem como finalidade inibir o duplo pagamento do imposto sobre uma mesma base de cálculo.⁹³ Traduz direito subjetivo do contribuinte face à Fazenda Pública Estadual, que representa um benefício não só ao adquirente do produto, mas ao próprio consumidor final.

Isso porque o ICMS é um tributo indireto, cujo encargo financeiro é transferido ao adquirente. Assim, quem suporta de fato a carga tributária é o consumidor final da mercadoria.

Por tal razão, Roque Carrazza atribui à não cumulatividade uma importância voltada ao interesse econômico nacional.⁹⁴ No mesmo sentido, Isabela Bonfá afirma que se não houvesse a não cumulatividade do imposto e o

⁹³ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 388.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 357.

consequente direito ao crédito, a tributação pelo ICMS inviabilizaria a atividade comercial, pois “o preço dos produtos ou serviços tornar-se-ia inchado”⁹⁵.

A inserção da não cumulatividade na Constituição Federal seguiu tendência mundial, decorrente da difusão do Imposto sobre Valor Adicionado (“IVA”) inicialmente na Europa e depois em demais países.⁹⁶

A não cumulatividade do ICMS se apresenta como decorrente de diretriz imperativa constitucional, razão pela qual deve ser restringida a sua limitação pela legislação infraconstitucional. À Lei Complementar, conforme os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, caberia apenas disciplinar elementos adjetivos da não cumulatividade, a qual já se encontra amplamente delimitada na Constituição Federal. Em suas palavras:

Todavia, disciplinar é pôr disciplina no que já existe. Qual seria o campo material, o objeto, na espécie, da lei complementar, fora o princípio da não cumulatividade, cuja matriz é constitucional? Coisas adjetivas, como por exemplo: (a) definir o período (mês, quinzena, bimestre) de apuração do imposto; (b) definir, em havendo saldo credor, não absorvível no mês imediato, outras formas de compensação, até mesmo a devolução em moeda (casos das empresas exportadoras); (c) definir quais os créditos excluídos da compensação por não estarem afetados às atividades específicas do sujeito passivo; (d) explicar a forma e o período em que os bens do ativo fixo devam ser amortizados e a respectiva proporção e assim por diante (nunca definir o princípio da não cumulatividade, cujo habitat é a Constituição).⁹⁷

Ressalvadas as matérias adjetivas, objeto de disciplina por lei complementar, a não cumulatividade admite como exceções apenas as situações expressamente previstas na Constituição Federal. As únicas exceções à não cumulatividade estão previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal⁹⁸, que faz referência aos casos de isenção e não incidência.

A esse respeito, a isenção e não incidência são situações que impedem a ocorrência do fato jurídico tributário do ICMS, razão pela qual a vedação do direito ao crédito é consequência lógica dessas situações. Entretanto, tendo em vista essa

⁹⁵ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 388.

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 398.

⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 397.

⁹⁸ “II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]”

limitação constitucional do direito ao crédito sobre operações isentas ou não tributadas, na maioria das vezes a concessão de benefícios ou isenções poderá causar distorções na cadeia de circulação da mercadoria.

Isso porque a liberação do pagamento do imposto em uma determinada etapa acarretará a transferência do encargo financeiro ao próximo contribuinte, que não poderá se aproveitar de créditos para posterior abatimento. Por tal razão, Sacha Calmon considera que as isenções ou imunidades referentes ao ICMS apenas funcionam se forem concedidas integralmente para toda a cadeia de circulação ou na fase final do ciclo (exportação ou venda a consumidor final, sem estorno dos créditos).⁹⁹

Acerca da abrangência da não cumulatividade, Isabela Bonfá afirma que o direito ao crédito deve ser assegurado em todas as etapas da circulação comercial. Confira-se:

De fato, temos que a Constituição Federal, ao determinar a não cumulatividade do ICMS, preocupou-se em fazê-la incidir de forma uniforme a todos os elos da cadeia de produção, comercialização, ou prestação de serviço, impondo-lhes as mesmas regras e, por conseguinte, efeitos equivalentes.

Isso implica dizer que a não cumulatividade não pode ser suprimida em determinado elo da cadeia de produção e comercialização, já que isso causaria aumento de carga tributária para o contribuinte que se encontre em situação equivalente aos demais, já que todos estão abrangidos por essa sistemática.

Além disso, caso suprimida a possibilidade de creditamento do imposto em determinada fase, o efeito da cumulatividade acabaria sendo arrastado até o final da cadeia, com a majoração do preço final, ferindo a capacidade contributiva e afrontando o princípio da vedação ao confisco.¹⁰⁰

Conforme mencionado, embora seja vedada a limitação do direito ao crédito do ICMS, constitucionalmente assegurado pela não cumulatividade, a forma de apuração e utilização desse crédito, por sua vez, comporta regramento legal, por se tratar de matéria adjetiva à não cumulatividade.

Acerca do papel da lei complementar em matéria de não cumulatividade do ICMS, ensina Luís Eduardo Schoueri:

O legislador complementar decidirá, por exemplo, se o creditamento dos bens adquiridos para o ativo fixo se dará imediatamente ou na

⁹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 400.

¹⁰⁰ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 389.

medida em que os bens serão depreciados, mas não pode a lei complementar simplesmente vedar aquele crédito, já que tornaria o imposto cumulativo.¹⁰¹

Nesse sentido, os artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/1996 dispõem sobre a forma de aproveitamento dos créditos de ICMS, de acordo com a natureza das mercadorias e sua destinação. As disposições legais visam apenas regular os procedimentos de utilização e apuração dos créditos, mas não deverão representar óbices à efetivação do direito ao crédito e compensação, sob pena de inconstitucionalidade.

Não obstante, a Lei Complementar 87/1996 não permite o crédito sobre bens e serviços alheios à atividade do contribuinte. Em relação aos bens do ativo permanente, prevê procedimento específico para a apuração dos créditos e condiciona o direito ao crédito sobre bens de uso e consumo apenas para momento posterior, a partir de 1º de janeiro de 2033.

Acerca do direito à não cumulatividade do ICMS, Roque Carrazza ensina tratar-se de garantia constitucional, que confere aos contribuintes o direito ao abatimento dos créditos, após a apuração do valor devido a título de imposto. Em suas palavras: “A garantia constitucional do abatimento – que deflui diretamente do art. 155, § 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado ‘caráter não-cumulativo’”¹⁰².

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, no mesmo sentido, consideram a não cumulatividade como resultado de um sistema de abatimentos criado pela própria Constituição Federal. Em suas palavras:

A cláusula constitucional “abater”, na verdade, não introduz mera recomendação, ou sugestão, que a lei pode ou não acatar. Na verdade as Constituições não têm esse cunho sugestivo. É diretriz constitucional imperativa; forma inexorável pela qual se chega a um IPI e a um ICM “não-cumulativos”, no sentido que a Constituição brasileira a essa expressão emprestou. É o critério constitucional pelo qual, juridicamente, se constrói a não-cumulatividade desses tributos. Em cada operação é facultada e garantida uma dedução, um abatimento. O chamado “princípio da não-cumulatividade” se resolve, em termos jurídicos, num singelo direito de abater, um simples direito de abatimento.¹⁰³

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 423.

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 358.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, p. 73-89, out.-dez. 1988, p. 75.

Nesse sentido, Isabela Bonfá considera a compensação como uma forma de extinção do débito já previamente apurado. Para essa autora, a apuração do ICMS devido não influencia o direito ao crédito. Em sua visão, primeiro o contribuinte deve apurar o crédito decorrente das aquisições, para depois calcular o ICMS devido e, por fim, uma parte do valor devido deverá ser compensada com os créditos apurados, restando o saldo de ICMS a pagar.¹⁰⁴

Por tal razão, a autora entende que o direito à não cumulatividade está dissociado da obrigação tributária do ICMS. Confira:

Disso se extrai que a sistemática da não cumulatividade é estranha à obrigação tributária em si, constituindo, na verdade, um meio constitucionalmente garantido de satisfação dessa obrigação (um meio de extinção da obrigação tributária). Entende-se assim que o montante do ICMS apurado pelo contribuinte em nada influencia o direito ao crédito a que faz jus, já que o valor do crédito a ser apropriado decorre tão somente do valor do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.¹⁰⁵

Por esse raciocínio, conclui-se que a não cumulatividade deve ser independente da obrigação tributária, incidindo em momento posterior à própria constituição da obrigação tributária. O montante devido a título de ICMS deverá ser apurado em sua totalidade, e uma parte do valor devido deverá ser extinta mediante o abatimento dos créditos apurados (compensação).

No mesmo sentido, Roque Carrazza equipara o crédito a uma “moeda de pagamento” e considera o direito à não cumulatividade como uma relação jurídica de natureza financeira, estabelecida entre Fisco e contribuinte:

O “crédito de ICMS” é mantido na escrita fiscal do contribuinte para utilização (compensação) futura, como “moeda de pagamento” do tributo. Portanto, o pagamento do tributo faz nascer uma relação jurídica de natureza financeira que tem por sujeito ativo o contribuinte, por sujeito passivo o Fisco Estadual e por objeto justamente o aludido “crédito de ICMS”. Sempre por força do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte tem o direito de utilizar tal crédito para compensar seus débitos de ICMS. O Fisco Estadual (ou do Distrito Federal), de seu turno, tem o dever inafastável de respeitar e zelar para que o crédito de ICMS (saldo credor) seja efetivamente utilizado para compensação com débitos do mesmo imposto.¹⁰⁶

¹⁰⁴ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 392.

¹⁰⁵ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 392.

¹⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 386.

Segundo essa mesma posição doutrinária, José Eduardo Soares de Melo considera o direito ao crédito proveniente da não cumulatividade, como uma relação jurídica independente, dissociada, portanto, da obrigação tributária. Confira seus ensinamentos:

Crédito e Débito concernem a categorias jurídicas distintas que implicam relações independentes, nas quais devedor e credor se alternam. Na primeira, os Estados e o DF são credores, e o contribuinte devedor; enquanto que, na segunda, as posições se invertem, submetendo-se a princípios, critérios e regras distintas.¹⁰⁷

E continua:

O cânone da não cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada.¹⁰⁸

De forma contrária, para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a não cumulatividade do ICMS está presente no conseqüente da norma jurídica tributária, afetando diretamente a apuração quantitativa do imposto, de modo que para este autor a não cumulatividade não configura relação de crédito autônoma, sendo apenas um elemento da própria relação jurídica tributária. Em suas palavras:

No caso específico do ICMS, o imposto devido não decorre apenas da incidência da alíquota, singela e primária, sobre a base de cálculo, esta o valor de saída da mercadoria decorrente da operação que a faz circular. Depende de outros cálculos e de outros elementos complicadores. Depende, v.g., por expressa determinação constitucional, da dedução do crédito devido pelas entradas do valor das saídas. Ora, se o cálculo monetário do imposto devido pelo contribuinte não fizer parte da consequência da norma de dever dita tributária, estará destruída toda a rica versatilidade científica da teoria da norma tributária. No caso do ICMS, além da base de cálculo, o modo de apurar o quantum debeatur final implica o princípio da não cumulatividade.¹⁰⁹

E continua:

Se a não cumulatividade do ICMS – prevista na Constituição – não se projetasse “dentro” da norma jurídica tributária do ICMS, aperfeiçoando-lhe o perfil, teríamos pela frente os seguintes dislates:

¹⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 303.

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 303.

¹⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 410.

A) o crédito pelas entradas, sendo direito do contribuinte, seria renunciável. Se, ex absurdo, todos os contribuintes renunciassem ao direito, o ICMS não cumulativo tornar-se-ia cumulativo (pela vontade do particular, contra a Constituição...);

B) o lançamento do imposto a pagar feito ex officio pelo sujeito ativo não poderia levar em linha de conta “o crédito pelas entradas em lapso de tempo determinado”, abatendo-o dos “débitos pelas saídas”. Competiria ao Fisco tão somente apurar os débitos, aplicando a alíquota sobre a base de cálculo. Ao contribuinte competiria opor o seu direito de crédito (defluente das entradas). É sabido que o lançamento é ato de aplicação da norma tributária aos casos concretos. E sabe-se que o lançamento ex officio do ICMS, para ser perfeito, deve apurar tanto os débitos quanto os créditos do sujeito passivo (para chegar ao quantum debeat). Logo, o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS integra a norma jurídico-tributária do imposto em tela, tanto que o lançamento (ato de aplicação da norma às situações individuais), ao quantificar o dever tributário para imputá-lo ao devedor, promove a apuração do débito e do crédito, compensando-os (débito – crédito = imposto a pagar; ou crédito – débito = crédito a transferir).

Fosse o direito de crédito do contribuinte autônomo e próprio, não poderia o Fisco (sujeito ativo) apurá-lo através do lançamento, que é ato administrativo. Existe, portanto, uma só relação jurídica e não duas. Uma só norma, a jurídico-tributária, incorporando prescrições legislativas diversas, constitucionais e infraconstitucionais.¹¹⁰

Por sua vez, André Felix Ricotta também entende que o direito ao crédito interfere já na apuração do imposto devido. O abatimento, pelo que se depreende de sua doutrina, deve ser efetuado antes da apuração, portanto previamente à constituição da obrigação tributária. Confira-se:

Posteriormente, quando o adquirente das mercadorias, insumos ou matérias primas ou das prestações de serviços tributáveis pelo ICMS realizar operações mercantis ou prestações de serviços e for apurar no período o imposto devido, a partir deste momento surge o direito de realizar a compensação prevista pelo princípio da não cumulatividade ou o abatimento entre crédito e débito para apurar o quanto tem a pagar a título de ICMS.¹¹¹

Esse autor considera que o direito ao crédito se configura em três momentos distintos: (i) operação com destaque do imposto, (ii) recebimento da mercadoria e escrituração do crédito, e (iii) compensação e abatimento. Cada um desses momentos, em sua visão, deflagra uma relação distinta.

Tanto é assim que Ricotta apresenta uma Regra-Matriz de Incidência Tributária do crédito de ICMS, que em sua visão surge no momento em que o

¹¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015, p. 410.

¹¹¹ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS: a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 86.

contribuinte efetua o abatimento do crédito a que faz jus, para apurar o imposto devido.

Sintetizando seus ensinamentos, André Felix Ricotta tem como critério material dessa Regra-Matriz “realizar a compensação”, como critério temporal o momento da apuração, como critério espacial o Estado em que se encontra o estabelecimento comercial, como critério pessoal o contribuinte de fato (sujeito ativo) e o Fisco Estadual (sujeito passivo), e como critério quantitativo o resultado da subtração entre o valor de imposto devido e o crédito apropriado.¹¹²

Optamos por nos filiar ao entendimento de Roque Carrazza e Isabela Bonfá, detalhado acima. Consideramos, assim, a compensação como uma modalidade de extinção da obrigação tributária referente ao ICMS.

O direito ao crédito, desse modo, possibilita que o contribuinte aproveite o ICMS incidente na operação anterior, promovendo a escrituração desse crédito. Após a apuração do imposto devido sobre suas operações próprias, com a determinação do montante de ICMS a pagar, esse crédito deverá ser utilizado para compensar uma parte ou o todo do imposto devido, dependendo do montante de crédito escriturado/débito apurado.

Com isso, temos que a relação jurídica decorrente do direito ao crédito de ICMS deve ser independente da relação jurídica que constitui a obrigação tributária desse imposto. Naquela, o contribuinte passa a ter o direito subjetivo de abater os créditos apropriados nas entradas de mercadorias, subtraindo-o do montante devido a título de ICMS quando das saídas de mercadorias de seu estabelecimento.

Assim, a relação jurídica referente ao crédito do imposto possibilitará a extinção parcial, ou total (dependendo do montante de crédito), da relação jurídica referente à obrigação tributária do ICMS, por meio do abatimento do montante a pagar.

Esse raciocínio corrobora a previsão constitucional que faz referência à compensação do ICMS com o “montante cobrado” nas operações anteriores. A Constituição não menciona “montante recolhido”, e tendo em vista a independência da relação jurídica do direito ao crédito diante da obrigação tributária, não há a necessidade do efetivo recolhimento do imposto na operação anterior para se legitimar o direito ao crédito do adquirente.

¹¹² OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS**: a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS. São Paulo: Noeses, 2018, p. 102-103.

Nesse sentido, Roque Carrazza esclarece que o direito ao crédito se dá em relação ao montante de ICMS devido na operação anterior, ou seja, ao ICMS que incidiu sobre tal operação. Confira-se:

Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

Em suma, a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido”.¹¹³

Essa situação decorre do fato de que o direito constitucional da não cumulatividade não está vinculado à obrigação tributária do imposto, conforme mencionado. Não se trata de crédito sobre “ICMS recolhido” nas operações anteriores, e sim crédito sobre o “ICMS que incidiu” nas operações anteriores.

Nesse contexto, já dizia Alcides Jorge Costa, o direito ao crédito da não cumulatividade nasce com a entrega da mercadoria ou do documento fiscal, desde que seja uma operação regular. Em suas palavras:

Ou seja, quando um contribuinte entrega mercadoria a outro, essa entrega, ou a entrega do respectivo documento e, naturalmente, desde que se trate de uma operação regular, faz nascer para o contribuinte destinatário um direito de crédito oriundo da lei. É esse crédito que poderá ser extinto mediante compensação com os débitos do próprio ICM. Portanto, trata-se de uma forma de extinção de tributo por compensação, dessa vez com base constitucional. É, pelo menos, a minha opinião.¹¹⁴

Frise-se que a regularidade da operação, a nosso ver, deve significar a existência de fato da operação, de modo que não seja simulada ou eivada de fraude. Presentes tais pressupostos, a operação deverá ser considerada regular para fins de proporcionar o nascimento do direito ao crédito decorrente da não cumulatividade do imposto.

Para a apuração do valor do crédito a ser escriturado, o contribuinte deverá verificar o montante de ICMS devido sobre a operação anterior, destacado na nota fiscal. O destaque se faz necessário como pressuposto para o direito ao crédito, na visão de André Felix Ricotta, pois consiste em linguagem competente para a constituição do crédito a ser utilizado na compensação. Em suas palavras:

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 359.

¹¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 161-171, out.-dez. 1988.

No caso do crédito do ICMS, somente é constituído quando vertido em linguagem competente, ou seja, devidamente destacado o imposto no respectivo documento fiscal para que o contribuinte tenha condições de escriturar a nota fiscal em seu livro de entradas e o crédito referente em seu livro de apuração.¹¹⁵

Diante disso, o destaque do ICMS em nota fiscal deverá possibilitar a escrituração do crédito pelo adquirente, para a compensação com o ICMS próprio devido em operações posteriores. A falta de recolhimento ou de efetiva cobrança do valor destacado em nota fiscal pelo remetente de mercadorias, não deverá influenciar no direito ao crédito, mas apenas a informação em nota fiscal sobre o montante de ICMS devido na operação.

Tanto é assim que o artigo 23 da Lei Complementar 87/1996¹¹⁶ condiciona o direito ao crédito de ICMS à idoneidade da documentação fiscal. Esse dispositivo legal, portanto, corrobora a importância do documento fiscal para a constituição do direito ao crédito pelo contribuinte que adquire mercadorias sujeitas ao imposto.

Essa exigência, contudo, para Roque Carrazza, é inconstitucional e representa uma limitação ao direito constitucional da não cumulatividade.¹¹⁷ Conforme exposto, a não cumulatividade não comporta restrições legais, mas apenas as exceções previstas na própria Constituição Federal. Assim, para Carrazza, o dispositivo do artigo 23 da Lei Complementar 87/1996 seria uma exigência formal inconstitucional, na medida em que à lei caberia apenas disciplinar a forma para a realização da não cumulatividade, e não limitá-la a qualquer título.

Em relação a esse dispositivo legal, conforme será detalhado abaixo, as Fazendas Públicas Estaduais, no exercício de seu poder regulamentador, desenvolveram mecanismos para a verificação da idoneidade dos contribuintes e, conseqüentemente, das notas fiscais expedidas.

Portanto, o direito aos créditos de ICMS, garantido pela não cumulatividade do imposto, tende a ser restringido quando proveniente de

¹¹⁵ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS**: a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS. São Paulo: Noeses, 2018, p. 89-90.

¹¹⁶ “Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.
Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.”

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 415.

documentação inidônea, mas tal restrição deve levar em consideração a conduta do adquirente e demais peculiaridades da operação, principalmente em relação ao período das operações comerciais, tendo em vista que o direito à não cumulatividade deve ser concebido como garantia constitucional do contribuinte.

2.4 Idoneidade fiscal

Tendo em vista a restrição do direito ao crédito em relação à documentação fiscal inidônea, surge a importância da idoneidade fiscal no âmbito do ICMS.

Embora a Lei Complementar 87/1996, em seu artigo 23, faça referência à idoneidade da documentação fiscal, é possível atribuir idoneidade à própria pessoa do contribuinte, para fins de ICMS.

A idoneidade se apresenta como uma qualidade ou característica “da *boa reputação* ou do *bom conceito* em que se tem a pessoa”. No sentido mercantil, a idoneidade se entende por “*posição econômica da pessoa*, em condições de *responder* por uma obrigação ou pelos encargos, que possam pesar sobre ela”¹¹⁸.

Contudo, a idoneidade para fins tributários possui características específicas que devem ser estabelecidas de forma objetiva na legislação. As legislações estaduais estabelecem, de maneira geral, os critérios para a idoneidade fiscal, bem como os procedimentos para a sua averiguação pelas autoridades administrativas.

No Estado de São Paulo, a Lei nº 6.374, de 1º.03.1989, que dispõe sobre o ICMS, em seu artigo 36, condiciona o direito ao crédito, decorrente da não cumulatividade do imposto, à mercadoria “acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco”. Nos itens 3 e 4 do § 1º, pode-se verificar a definição legal do que o legislador entende como “documento fiscal hábil” e “situação regular perante o Fisco”:

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado, possibilite a

¹¹⁸ PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph de. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 405, grifos do autor.

comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco e não esteja enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 20 e 21 (Redação dada ao item pela Lei 12.294/06 de 06-03-2006; DOE 07-03-2006; Efeitos a partir de 07-03-2006).

Diante disso, conforme a legislação do Estado de São Paulo, a idoneidade do documento fiscal depende (i) da conformidade com as exigências legais, (ii) da emissão por contribuinte em situação regular perante o Fisco e (iii) do acompanhamento do comprovante de recolhimento do imposto, quando exigível.

Em relação às exigências legais referentes ao documento fiscal, pode-se considerar a forma de emissão do documento, ou seja, o formato previsto em lei e as informações obrigatórias a serem veiculadas. Como exemplo, citamos a Nota Fiscal Eletrônica, seu modelo previsto em lei e todas as informações que ela deve conter para que possa estar apta a documentar uma operação mercantil.

O acompanhamento do comprovante de recolhimento do imposto, conforme ressalva o próprio dispositivo legal, apenas se aplica nas situações específicas, previstas normativamente, que imponham tal exigência.

Isso porque, conforme exposto no item 2.3 acima e de acordo com a redação do inciso I, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal¹¹⁹, o efetivo recolhimento do imposto na operação anterior não é requisito imprescindível ao exercício do direito ao crédito proveniente da não cumulatividade. Apenas o fato de o imposto ter incidido, ou sido cobrado na operação anterior, deverá ser suficiente para legitimar o direito ao crédito.

Em relação à necessidade de o documento ter sido emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco, tal previsão nos remete ao item 4 transcrito acima e à definição legal de “situação regular perante o Fisco”.

Conforme se verifica, o legislador paulista considera como contribuinte em situação regular, aquele que (i) possua inscrição no cadastro de contribuintes, (ii) esteja em atividade no local indicado, (iii) possibilite a comprovação da autenticidade dos dados cadastrais fornecidos ao Fisco e (iv) não esteja enquadrado nas hipóteses de cassação, suspensão ou nulidade da inscrição estadual.

¹¹⁹ “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...].”

Temos, portanto, um panorama normativo da idoneidade fiscal no Estado de São Paulo. A idoneidade pressupõe tanto documentos fiscais idôneos, que cumpram com os requisitos legais, quanto a regularidade cadastral e fiscal do contribuinte emitente desses documentos.

Podemos sintetizar os pressupostos para a idoneidade fiscal, nos termos da legislação paulista, em: regularidade de documentos, veracidade/autenticidade de dados cadastrais, e efetiva atividade no local indicado pelo contribuinte.

Acerca do conceito de *idoneidade fiscal* no âmbito do ICMS, Renata Cassia de Santana, em estudo específico sobre o tema, a define como “a aptidão da nota fiscal para documentar a incidência do ICMS e para legitimar o exercício da não-cumulatividade por quem de direito”¹²⁰.

A situação regular do contribuinte está diretamente relacionada com o seu cadastro nos órgãos oficiais e ao *status* de sua inscrição estadual. A esse respeito, o cadastro de contribuintes constitui instrumento de política financeira do Estado, pois serve para prever a arrecadação tributária e direcionar a política de fiscalização tributária.¹²¹

A despeito de os dados cadastrais serem fornecidos pelos próprios contribuintes, cabe às Autoridades Administrativas verificar a sua veracidade no exercício da atividade fiscalizatória. Nas palavras de Renata Cassia de Santana:

[...] não obstante as informações cadastrais prestadas serem de exclusiva responsabilidade do contribuinte, a Administração Pública não pode manter informações cadastrais inverídicas ou irregulares por ser o Estado uma entidade político-administrativa que tem o dever moral de zelar pela idoneidade dos instrumentos que utiliza para o exercício de suas atribuições.¹²²

Diante disso, a fiscalização e a averiguação da situação cadastral dos contribuintes é atribuída aos Estados da federação. Tanto é assim que a inscrição estadual ativa depende da regularidade cadastral.

As normas estaduais deverão disciplinar os procedimentos para a verificação da idoneidade fiscal, cassação, suspensão ou declaração de nulidade da

¹²⁰ SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 78.

¹²¹ SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 85.

¹²² SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 85.

inscrição estadual dos contribuintes, dentre outros, destinados a atestar a inidoneidade fiscal de um estabelecimento comercial.

Para exemplificar, no Estado de São Paulo tais procedimentos estão previstos na Portaria do Coordenador de Administração Tributária – Portaria CAT nº 95/2006, e reproduzidos no Regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490, de 30.11.2000 - artigos 30 e seguintes), que estabelecem o procedimento para a averiguação da regularidade da inscrição estadual dos estabelecimentos comerciais.

Em síntese, as situações que levam à declaração de inidoneidade do estabelecimento empresarial referem-se à regularidade cadastral, ou seja, à veracidade dos dados informados no Cadastro, à regular atividade no endereço informado e à autenticidade do quadro societário e documentação fiscal. Confira-se:

Como vimos, basta que à data da operação o emitente da nota fiscal não esteja inscrito, vale dizer, regular ou ativo, no Cadastro de Contribuintes do ICMS, não se encontre em atividade no local indicado, simule o quadro societário, impossibilite a comprovação da autenticidade de dados cadastrais exigidos pelo Fisco, deixe de prestar alguma garantia exigida pelo Fisco para a prática de suas atividades ou pratique qualquer ilícito, mesmo que não tenha repercussão no âmbito tributário, para que suas notas sejam declaradas inidôneas.

Dentre todas as repercussões possíveis, para o emitente em situação irregular a inidoneidade pode significar a cessação de suas atividades, que geralmente vem justificada na sua não localização no endereço informado aos órgãos da Administração Pública.¹²³

Desse modo, a declaração de inidoneidade fiscal pode gerar diversos efeitos ao contribuinte inidôneo, dentre eles a cessação de suas atividades, o encaminhamento de representação criminal ao Ministério Público e demais medidas para a preservação da ordem jurídica e interesse público. Tais efeitos estão previstos na legislação interna de cada Estado.

Eduardo Salusse, em artigo sobre o tema, ressalta a importância da localização do estabelecimento como critério para a verificação da idoneidade fiscal. Em seu entendimento, a declaração de inidoneidade deve ser motivada, razão pela qual o Fisco deverá adotar todos os meios para a localização do sujeito passivo antes de concluir pela sua inexistência e/ou simulação.¹²⁴

¹²³ SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 139.

¹²⁴ SALUSSE, Eduardo Perez de. Lançamento do ICMS em casos de fornecedor inidôneo: efeitos da declaração de inidoneidade e a efetividade da operação mercantil. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na história da**

Desse modo, o procedimento de verificação da idoneidade fiscal deverá contemplar todos os meios possíveis para a verificação *in loco* da regularidade do contribuinte. Diligências presenciais da autoridade administrativa competente se fazem necessárias para a certificação de inexistência, inatividade ou irregularidade fiscal de um contribuinte no local informado em seus dados cadastrais.

Feitas tais considerações sobre o ICMS nas operações mercantis e os requisitos para a idoneidade fiscal do contribuinte, passamos a tratar das operações comerciais com empresas inidôneas e, conseqüentemente, dos efeitos que a inidoneidade fiscal pode gerar em relação a terceiros.

3 OPERAÇÕES COMERCIAIS COM EMPRESAS INIDÔNEAS

As operações mercantis celebradas com empresas inidôneas poderão acarretar consequências ao contribuinte de boa-fé que não possui qualquer irregularidade, mas celebra negócio jurídico de natureza mercantil com empresa posteriormente declarada inidônea.

Diante disso, o presente capítulo trata das peculiaridades que envolvem a relação comercial com uma empresa inidônea. A declaração de inidoneidade fiscal e os seus efeitos no tempo será demonstrada inicialmente, para após tratarmos dos deveres instrumentais dos contribuintes nas operações comerciais.

Por fim, serão detalhadas as situações eleitas como pano de fundo para a análise dos efeitos da boa-fé perante questionamentos fiscais de ICMS decorrentes de operações com empresas inidôneas.

3.1 Declaração de inidoneidade fiscal

Vimos que a idoneidade fiscal constitui atributo do contribuinte em relação à regularidade de sua situação fiscal. De modo contrário, a inidoneidade fiscal, por sua vez, representa a irregularidade fiscal do contribuinte.

Os efeitos da inidoneidade poderão atingir terceiros, ou seja, outros contribuintes que realizam operações mercantis com empresas inidôneas, sem ter conhecimento da irregularidade no momento em que celebrada a operação.

É o que ocorre nas aquisições de fornecedor inidôneo em relação ao direito ao crédito de ICMS decorrente da não cumulatividade, bem como nas vendas interestaduais, por exemplo. Essas situações serão detalhadas nos itens seguintes do presente capítulo

Diante disso, surge a importância da declaração de inidoneidade fiscal como instrumento posto à disposição da Administração Pública para formalizar a situação de irregularidade fiscal de um contribuinte, de modo a viabilizar a ciência de terceiros a esse respeito.

Cabe à Administração Pública estadual verificar a autenticidade dos dados cadastrais dos contribuintes, no exercício do seu dever de fiscalização. Caso os dados cadastrais não sejam verídicos ou os demais requisitos para a regularidade não sejam atendidos, deve ser oficialmente atestada a inidoneidade fiscal do contribuinte.

Vimos que, no Estado de São Paulo, a regularidade fiscal depende, resumidamente, (i) da regular inscrição do estabelecimento comercial no cadastro de contribuintes, (ii) da efetiva atividade no local indicado aos órgãos oficiais como endereço e (iii) da autenticidade dos dados cadastrais.

Constatadas as irregularidades, cabe à Autoridade Administrativa, mediante procedimento administrativo previsto na respectiva norma estadual, atestar a inidoneidade fiscal do contribuinte, de modo a dar publicidade a terceiros.¹²⁵ No Estado de São Paulo, conforme mencionado acima, esse procedimento está previsto na Portaria CAT nº 95/2006 e no Regulamento do ICMS.

Sendo, portanto, a declaração de inidoneidade um ato da Administração Pública decorrente do dever de fiscalização, pode-se considerá-la como um ato administrativo, fruto do exercício do poder de polícia.

A esse respeito, o artigo 78 do CTN traz o conceito legal de poder de polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Conforme se depreende da redação legal, o poder de polícia tem como finalidade garantir o bem-estar coletivo, razão pela qual impõe restrições ao exercício de direitos individuais, como forma de garantir a supremacia do interesse público sobre o privado.

O poder de polícia abrange também medidas fiscalizatórias, que, de forma preventiva, se destinam a promover a adequação do comportamento individual dos administrados aos preceitos legais, voltados à supremacia da coletividade.

¹²⁵ Independentemente da nomenclatura adotada pela legislação de cada Estado, denominaremos “declaração de inidoneidade” todo e qualquer ato administrativo voltado a atestar a irregularidade fiscal de um contribuinte no âmbito do ICMS.

Tendo em vista que a declaração de inidoneidade tem como finalidade atestar a irregularidade da situação fiscal de um contribuinte, entendemos que ela poderá perfeitamente ser enquadrada como um ato de poder de polícia, voltado à fiscalização tributária. Seu intuito deverá ser o de impedir a manutenção de empresas irregulares, constituídas para a prática de fraudes tributárias, e que não cumpram com suas obrigações fiscais, perpetuando atos simulados e prestando informações falsas, dentre outras atividades escusas.

Além disso, a declaração de inidoneidade possibilita que terceiros tomem conhecimento da situação irregular do contribuinte inidôneo, o que possibilita a prevenção dos contribuintes de boa-fé no momento de realizar uma operação mercantil.

Sendo o poder de polícia uma limitação ao exercício da liberdade individual dos contribuintes, Maria Sylvia Zanella Di Pietro considera imprescindível a sua previsão em lei:

O poder de polícia reparte-se entre Legislativo e Executivo. Tomando-se como pressuposto o princípio da legalidade, que impede à Administração impor obrigações ou proibições senão em virtude de lei, é evidente que, quando se diz que o poder de polícia é a faculdade de limitar o exercício de direitos individuais, está-se pressupondo que essa limitação seja prevista em lei.¹²⁶

Ao tratar especificamente da declaração de inidoneidade fiscal para fins de ICMS, Eduardo Salusse afirma sua natureza jurídica como ato administrativo. Em sua visão, o ato de constatação e/ou declaração de inidoneidade deverá ser formalmente expedido pela autoridade administrativa competente, principalmente em decorrência de sua repercussão na esfera jurídica de terceiros, e consequente invalidação de documentos fiscais. Em suas palavras:

Por versar sobre procedimentos para fiscalização e aferição da situação jurídica de empresas particulares, com consequências concretas e imediatas consistentes na cassação de sua inscrição, declaração de sua inidoneidade, e na penalização de particulares, é de ser tal ato reconhecido, inexoravelmente, como ato administrativo com caráter normativo.

É por isto indispensável, sob a correta orientação da administração pública, que o agente fiscal siga as formalidades e procedimentos, em especial as diligências necessárias à constatação da situação do estabelecimento, à localização dos seus representantes legais em todos os endereços conhecidos, inclusive perante o profissional de

¹²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 195.

contabilidade responsável, reduzindo a termo as declarações das partes e de testemunhas, tudo em atendimento aos atos administrativos que regulam tal procedimento.¹²⁷

Faz-se necessária, portanto, uma legislação específica de cada Estado, voltada à regulamentação do procedimento administrativo de fiscalização e averiguação da situação fiscal dos estabelecimentos comerciais localizados sob sua jurisdição territorial. Tal procedimento deverá nortear a atuação do Fisco estadual e estabelecer os requisitos para a formalização da declaração de inidoneidade.

Embora alguns estados determinem tais procedimentos por meio de atos normativos e portarias, entendemos que há necessidade de disposição legal, por se tratar de ato submetido a regime jurídico administrativo, que produz efeitos na esfera jurídica dos particulares. Nesse sentido, a declaração de inidoneidade poderá restringir a liberdade dos contribuintes no desempenho de sua atividade empresarial, razão pela qual se faz imprescindível que o procedimento esteja previsto em lei.

Uma vez que a declaração de inidoneidade resulta do exercício do poder de polícia da Administração Pública, decorrente de sua função fiscalizatória, deve ser compreendido como um ato administrativo.

O ato administrativo decorre da supremacia do interesse público sobre o privado, estando sujeito a um regime jurídico específico. Parafraseando Maria Sylvia Zanella Di Pietro, podemos apresentar o conceito de *ato administrativo* como sendo uma declaração do Estado, sujeita ao regime de direito administrativo, que produz efeitos imediatos, e passível de controle judicial.¹²⁸

A atuação da administração pública se submete a diversas prerrogativas e sujeições. Conforme as lições de Maria Sylvia Di Pietro, o Direito Administrativo visa garantir os interesses da coletividade; para isso, coloca à disposição da Administração Pública prerrogativas e privilégios que possibilitam uma limitação dos direitos individuais.¹²⁹

¹²⁷ SALUSSE, Eduardo Perez de. Lançamento do ICMS em casos de fornecedor inidôneo: efeitos da declaração de inidoneidade e a efetividade da operação mercantil. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. v. 1. São Paulo: MP, 2011, p. 163.

¹²⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 276.

¹²⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 130.

Entretanto, a atividade administrativa está sujeita a determinadas restrições, justamente por limitar a liberdade individual. Nas palavras de Maria Sylvia Di Pietro:

Ao mesmo tempo em que as prerrogativas colocam a Administração em posição de supremacia perante o particular, sempre com o objetivo de atingir o benefício da coletividade, as restrições a que está sujeita limitam a sua atividade a determinados fins e princípios que, se não observados, implicam desvio de poder e consequente nulidade dos atos da Administração.

O conjunto das prerrogativas e restrições a que está sujeita a Administração e que não se encontram nas relações entre particulares constitui o regime jurídico administrativo.¹³⁰

Diante disso, embora os atos da Administração Pública sejam dotados de prerrogativas que autorizam a restrição de direitos individuais em prol da coletividade, tais atos se sujeitam a regime jurídico específico que impõe a observância de princípios constitucionais cujo descumprimento poderá acarretar sua nulidade.

O artigo 37 da Constituição Federal¹³¹ submete a Administração à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, dentre outros. No que interessa à declaração de inidoneidade, destacamos os princípios da legalidade, publicidade e motivação.

Em relação ao princípio da legalidade, conforme já mencionado acima, ressaltamos a necessidade de previsão legal que determine o procedimento administrativo para a averiguação da regularidade fiscal dos contribuintes e, conseqüentemente, formalização da declaração de inidoneidade.

Além disso, entendemos que a declaração de inidoneidade deverá ser publicada em diário oficial como forma de garantir a ciência de terceiros em relação à irregularidade fiscal de um contribuinte. Tal exigência se mostra imprescindível, especialmente diante dos efeitos da declaração de inidoneidade, que repercutem na esfera jurídica de terceiros.

¹³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 131.

¹³¹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

Tendo em vista que a Administração Pública tutela interesses sociais, não se faz necessário o sigilo de seus atos processuais.¹³² Em relação à declaração de inidoneidade, é a sua divulgação que possibilita aos terceiros, comerciantes de boa-fé, tomarem conhecimento da situação fiscal daqueles com os quais pretendem transacionar.

Portanto, em nosso entendimento, a declaração de inidoneidade, sem a devida publicação, não poderá surtir efeitos a terceiros. É até mesmo passível de nulidade por afronta a princípio constitucional.

Por sua vez, em relação à motivação, Maria Sylvia Zanella dispõe: “o **princípio** da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões”, e continua: “a sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque se trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos”¹³³.

Portanto, a declaração de inidoneidade deve ser motivada. A autoridade administrativa deverá demonstrar, devidamente, o efetivo descumprimento dos requisitos para a regularidade fiscal, por parte do contribuinte.

Diante do exposto, tem-se que a declaração de inidoneidade fiscal deve ser compreendida como um ato administrativo decorrente do exercício do poder de polícia da Administração Pública. Deverá, portanto, estar de acordo com as prerrogativas e sujeições do regime jurídico administrativo, cumprindo especialmente os requisitos de legalidade, publicidade e motivação dos atos administrativos.

3.1.1 Efeitos retroativos (*ex tunc*) versus prospectivos (*ex nunc*)

Uma vez demonstrada a natureza jurídica da declaração de inidoneidade, como sendo um ato administrativo, cumpre verificar os seus efeitos no tempo em relação aos impactos gerados a terceiros, se aplicável apenas para eventos futuros (efeitos prospectivos – *ex nunc*) ou se podem retroagir às situações do passado (efeitos retroativos – *ex tunc*).

Para tanto, cumpre inicialmente ressaltar os efeitos da declaração de inidoneidade a terceiros que realizam operações mercantis com empresas declaradas inidôneas.

¹³² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 144.

¹³³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 149, grifo da autora.

A esse respeito, a Lei Complementar nº 87/1996 traz a idoneidade da documentação fiscal como uma condição para o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias.

A inidoneidade fiscal, por sua vez, tem como consequência a desclassificação do documento fiscal, impedindo que o adquirente de mercadorias aproveite os créditos do ICMS incidente na operação de venda. Argos Simões considera essa desclassificação como uma desconstituição do fato e, portanto, impossibilidade de incidência normativa:

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.¹³⁴

Portanto, a inidoneidade fiscal poderá atingir terceiros, os quais, por mais regulares que estejam com suas obrigações fiscais, poderão ser prejudicados pela irregularidade daqueles contribuintes inidôneos com os quais apenas realizaram operações comerciais.

É o que ocorre, por exemplo, nas aquisições de mercadorias provenientes de fornecedor inidôneo, haja vista a vedação do direito ao crédito de ICMS nessas situações.

Além disso, outra situação que será demonstrada adiante, referente às operações com empresas inidôneas, é a venda de mercadorias destinada a outro Estado da federação. Nos casos em que o destinatário for inidôneo, o que impede o recolhimento do ICMS *difal* no Estado de destino, o vendedor é constantemente impelido a recolher a diferença do imposto, como se interna fosse a operação.

Assim, os efeitos temporais da declaração de inidoneidade devem levar em conta, sobretudo, os impactos frente aos contribuintes de boa-fé, regulares perante o Fisco, e que apenas realizaram operações comerciais com empresas inidôneas, as quais, no momento da operação, não aparentavam irregularidades.

¹³⁴ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 116.

Entretanto, as normas estaduais pretendem atribuir efeitos retroativos à declaração de inidoneidade, sob a justificativa de se tratar apenas de uma constatação de fato pré-existente. É o que dispõe, por exemplo, o artigo 38 da Portaria CAT 95/2006¹³⁵, do Estado de São Paulo, que possibilita que a inscrição estadual do contribuinte seja considerada nula desde a sua concessão.

Contudo, a declaração de inidoneidade se submete ao regime jurídico administrativo, razão pela qual deve se sujeitar aos princípios de direito administrativo, especialmente em decorrência da necessidade de proteção dos administrados frente aos atos praticados pelo poder público.

A esse respeito, os atos administrativos se sujeitam à irretroatividade que, por sua vez, está estreitamente relacionada à segurança jurídica e boa-fé no âmbito do Direito Administrativo. Nas palavras de Maria Sylvia Di Pietro:

A segurança jurídica tem muita relação com a ideia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como a correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme por toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor de interpretações jurídicas variáveis no tempo.

Isto não significa que a interpretação da lei não possa mudar; ela frequentemente muda como decorrência e imposição da própria evolução do direito. O que não é possível é fazê-la retroagir a casos já decididos com base em interpretação anterior, considerada válida diante das circunstâncias do momento em que foi adotada.¹³⁶

Ao conceder inscrição estadual a determinada pessoa jurídica, mediante cadastro dos dados informados pelo contribuinte, a Administração Pública reconhece a sua regularidade fiscal. Posteriormente, adotando os procedimentos legais para a fiscalização da idoneidade fiscal, uma vez verificada a irregularidade da situação fiscal e/ou a inveracidade dos dados cadastrais, a Administração Pública, conseqüentemente, modifica o seu entendimento e passa a considerar a situação

¹³⁵ “Artigo 38 - Comprovada a ocorrência de uma das hipóteses dos incisos I a V do artigo 30 do RICMS, a inscrição será considerada nula a partir da data de sua concessão ou alteração (RICMS, art. 30) (Redação dada ao "caput" do artigo pela Portaria CAT-63/16, de 09-05-2016; DOE 10-05-2016)”.

¹³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 152-153.

fiscal da empresa como irregular. Essa modificação de interpretação deve ser devidamente formalizada por meio da competente declaração de inidoneidade.

Assim, como forma de preservar a confiança e a boa-fé dos demais contribuintes, que realizaram operações comerciais com empresas posteriormente declaradas inidôneas, os efeitos da declaração de inidoneidade não deverão retroagir para alcançar situações pretéritas, mas apenas devem ser aplicados a eventos futuros, sob pena de violação à segurança jurídica.

Isso porque, como no momento da operação comercial não havia qualquer informação oficial acerca da inidoneidade fiscal, foi praticado negócio jurídico perfeito com a empresa posteriormente considerada inidônea. O ato administrativo declaratório da inidoneidade fiscal, de competência privativa da autoridade fiscal estadual, não poderá prejudicar terceiros de boa-fé, tendo em vista a validade da inscrição estadual concedida pela própria Administração, antes da efetiva formalização do ato de declaração de inidoneidade.

Portanto, deve-se admitir os efeitos da declaração de inidoneidade, em relação a terceiros, apenas para eventos futuros. Isso como forma de resguardar a estabilidade das relações sociais e garantir a segurança jurídica daquele contribuinte diligente, o qual celebrou operação comercial certo da regularidade de seu fornecedor/cliente, sendo posteriormente surpreendido por uma mudança de paradigma no âmbito da Administração Pública. A esse respeito, destacamos os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca da segurança jurídica:

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Dar o chamado princípio da 'segurança jurídica', o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, da preclusão (na esfera processual), do usucapião, da irretroatividade da lei, do direito adquirido, são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito. Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se em vista do porvir e não apenas da imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas

desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações de partida constituídas.¹³⁷

Além disso, no Direito Tributário, a irretroatividade das disposições normativas se apresenta como um imperativo do princípio da segurança jurídica. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Por outro lado, como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas voltam-se para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu interior teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, da mesma forma está o enunciado do inciso XXXVI, art. 5º da Carta Magna. Fere a consciência jurídica das nações civilizadas a ideia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional.¹³⁸

Especificamente em relação às operações com empresas inidôneas, tem-se que a retroatividade da declaração de inidoneidade, de maneira indireta, acaba por elevar a carga tributária do contribuinte de boa-fé, uma vez que tem como consequência a glosa de créditos de ICMS apurados quando da aquisição de mercadorias. Desse modo, tal declaração deve se submeter ao princípio da irretroatividade em matéria tributária. Confira-se:

De fato, o ato administrativo declaratório de inidoneidade, se posterior à operação de compra e venda, não pode retroagir para prejudicar o adquirente de mercadorias, e dessa forma obstar a utilização de créditos. Leitura diversa equivaleria em permitir manobras administrativas aptas a elevarem a carga tributária em desconformidade com o sistema tributário que a Constituição de 1988 cuidou minuciosamente de estruturar.¹³⁹

Além disso, entendemos ser normativa a natureza jurídica da declaração de inidoneidade, razão pela qual ela apenas poderia surtir efeitos para o futuro. Como forma de corroborar tal entendimento, confira-se:

Em assim sendo, a posterior declaração de inidoneidade de pessoa jurídica não pode prejudicar o adquirente de mercadorias da

¹³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed., revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 124.

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 290.

¹³⁹ BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala; MACHADO, Bruna Furtado Vieira. Declaração de inidoneidade, o aproveitamento de créditos de ICMS e ônus probatório quanto à regularidade do negócio jurídico: presunção de boa-fé e regularidade do negócio jurídico. *In*: COSTA, Alexandre Feiras; NUNES, Rafael Alves; RODRIGUES, Raphael Silva; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves (org.). **Direito Tributário Contemporâneo: em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 393.

utilização de créditos de ICMS. Isso se dá, primordialmente, em virtude da visualização do momento em que o ato administrativo decisório de inidoneidade, norma individual e concreta referida à determinada pessoa, não se podem imputar, de maneira automática, inválidos os negócios jurídicos realizados anteriormente à publicação do ato.¹⁴⁰

A esse respeito, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG¹⁴¹, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento acerca dos efeitos prospectivos da declaração de inidoneidade fiscal, e a impossibilidade de retroatividade para atingir terceiros de boa-fé.

Diante disso, tem-se que os efeitos da declaração de inidoneidade, em relação a terceiros de boa-fé, devem se limitar a situações futuras, de forma prospectiva (*ex nunc*).

A retroatividade da declaração de inidoneidade para atingir fatos já cristalizados no tempo, a nosso ver, não poderá ser admitida, sob pena de violação à segurança jurídica e à boa-fé.

3.2 Deveres instrumentais dos contribuintes

No capítulo inicial do presente trabalho, vimos as características gerais dos deveres instrumentais e sua natureza jurídica. Concluímos se tratar de obrigação referente à conduta do contribuinte, de fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

No âmbito do ICMS, os deveres instrumentais previstos na Lei Complementar nº 87/1996 e na legislação esparsa dos estados federativos, devem ter como finalidade documentar a operação mercantil realizada, de modo a fornecer todos os seus elementos à Fiscalização Estadual.

Nesse sentido, na escrituração fiscal a ser realizada pelos contribuintes, devem ser informados os dados financeiros da operação comercial como forma de possibilitar o acesso a esses dados pelas autoridades administrativas, viabilizando a

¹⁴⁰ BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala; MACHADO, Bruna Furtado Vieira. Declaração de inidoneidade, o aproveitamento de créditos de ICMS e ônus probatório quanto à regularidade do negócio jurídico: presunção de boa-fé e regularidade do negócio jurídico. *In*: COSTA, Alexandre Feiras; NUNES, Rafael Alves; RODRIGUES, Raphael Silva; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves (org.). **Direito Tributário Contemporâneo**: em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 392.

¹⁴¹ REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010.

fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. Trata-se de medida voltada à transparência fiscal.

Nas operações comerciais, ressaltamos como dever instrumental a expedição da Nota Fiscal Eletrônica. A Nota Fiscal Eletrônica foi instituída em 2005 como resultado de um projeto liderado pelas administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios, no intuito de criar um modelo padronizado de documento fiscal cujo objetivo fosse melhorar o processo de controle fiscal, reduzir o consumo de papel e erros de escrituração, simplificar as obrigações acessórias, dentre outros.¹⁴²

A Nota Fiscal Eletrônica é constituída por um arquivo digital composto por todas as informações fiscais da respectiva operação mercantil, que se transmite eletronicamente à Secretaria de Fazenda competente e é validado como documento hábil para registrar a operação comercial.

Sobre as providências operacionais da Nota Fiscal Eletrônica, importante transcrever trecho da tese de doutorado de Andréia Maricato, que tratou das mudanças dos deveres instrumentais em decorrência da informatização fiscal:

De maneira simplificada, a empresa emissora de NF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Esse arquivo eletrônico, que corresponderá à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), será então transmitido pela Internet para a Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte, que fará uma pré-validação do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria.¹⁴³

Desse modo, a emissão de Nota Fiscal Eletrônica constitui dever instrumental de extrema importância para as operações mercantis. São os dados constantes nesse documento fiscal que deverão orientar a constituição do crédito tributário do ICMS devido na respectiva operação.

Em relação ao aproveitamento de créditos decorrentes da não cumulatividade do ICMS, é a Nota Fiscal Eletrônica que possibilita a escrituração do

¹⁴² BRASIL. Nota Fiscal eletrônica. Brasília, 2020. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>. Acesso em: 25 jan. 2020.

¹⁴³ MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal**: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência, e prova tributária. 2014. Tese (Doutorado em Direito) –Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 68.

montante dos créditos a que faz jus o contribuinte adquirente no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Nas operações comerciais com empresas inidôneas, destacamos o dever instrumental imposto por alguns estados da federação no que se refere à comprovação da regularidade fiscal do contribuinte com o qual será realizada a operação, conforme se verifica, exemplificativamente, na Lei nº 6.374/1989, do Estado de São Paulo:

Artigo 22-A - Sempre que um contribuinte, por si ou seus prepostos, ajustar a realização de operação ou prestação com outro contribuinte, fica obrigado a comprovar a sua regularidade perante o fisco, de acordo com o item 4, do § 1º, do artigo 36, e também a exigir o mesmo procedimento da outra parte, quer esta figure como remetente da mercadoria ou prestador do serviço, quer como destinatário ou tomador, respectivamente.

Parágrafo único - A obrigação instituída neste artigo também se aplica à pessoa que promover intermediação comercial, que deverá comprovar a regularidade fiscal das pessoas jurídicas que forem parte do negócio por ela intermediado (Parágrafo acrescentado pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009).

A regularidade mencionada nesse dispositivo, de acordo com o item 4 do § 1º do artigo 36 da Lei nº 6.374/1989, refere-se à idoneidade fiscal já detalhada no capítulo anterior.

Pois bem, diante disso, tem-se como dever instrumental *ex lege*, a verificação da regularidade fiscal do contribuinte com o qual se celebra uma operação mercantil. O cumprimento desse dever demanda efetiva comprovação. Cabe ao contribuinte, portanto, comprovar que verificou a regularidade fiscal do terceiro com o qual celebrou a transação.

Entretanto, os deveres instrumentais se submetem aos princípios constitucionais, razão pela qual devem ser proporcionais e razoáveis. A exigência da verificação de regularidade fiscal de terceiros deve levar em consideração os meios postos à disposição do contribuinte para tanto.

A efetiva fiscalização de terceiros, com diligência *in loco* e análise de dados financeiros, submetidos a sigilo fiscal ou bancário, não poderá ser exigida. Tais verificações constituem atividade privativa das autoridades administrativas, no exercício do poder de polícia e sob a égide do regime jurídico administrativo.

Tanto é assim que, mesmo nos casos em que não houver falta de recolhimento do imposto, a exigência de multa isolada, por descumprimento de

dever instrumental, não poderá ser imposta ao contribuinte de boa-fé, desde que se comprove a verificação da regularidade fiscal no momento da operação, nos casos em que a inidoneidade seja declarada posteriormente, com efeitos retroativos.

Esse é o entendimento de Heleno Taveira Torres, que refuta a imposição de penalidade nessas situações, sob pena de violação à segurança jurídica e demais princípios constitucionais. Em suas palavras:

Implica violação ao princípio da segurança jurídica, da boa-fé, da confiança legítima e da moralidade administrativa, a imposição de penalidade a contribuinte que cumpriu sua obrigação acessória, ao confirmar o estado da inscrição estadual do alienante na data da aquisição de mercadorias, ainda que se tenha verificado posterior baixa da inscrição estadual com efeitos retroativos. Igualmente e com maior razão, o adquirente de boa-fé, que *pagou o ICMS devido nas etapas anteriores*, não pode ser responsabilizado por irregularidade decorrente da baixa da inscrição estadual do alienante, com efeitos retroativos.¹⁴⁴

Diante disso, embora a verificação da regularidade fiscal do contribuinte com o qual se pretende transacionar possa ser admitida como uma espécie de dever instrumental, o cumprimento desse dever apenas deve ser exigido de forma razoável, sobretudo diante da boa-fé do contribuinte e da adoção dos meios ao seu alcance para se precaver em relação à inidoneidade fiscal de terceiros.

Como forma de verificar a situação fiscal de um contribuinte, destacamos, por excelência, a consulta ao SINTEGRA, conforme se passa a expor.

3.2.1 A consulta ao SINTEGRA

O SINTEGRA é um Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços. Sua implantação se iniciou em 1997, inspirado no modelo adotado pela União Europeia para a troca de informações fiscais sobre o *Value Added Tax* (“VAT”) entre seus membros.¹⁴⁵

Esse sistema deve ser abastecido pelas Secretarias de Fazenda dos Estados da Federação, e o seu objetivo consiste em concentrar as informações sobre a inscrição estadual dos contribuintes de todos os Estados, de modo a viabilizar que os particulares tomem conhecimento da situação fiscal de um

¹⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. Sistema de ICMS é o algóz do nosso desenvolvimento. **Consultor Jurídico**. São Paulo: Conjur, 2012, grifos do autor. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-out-31/consultor-tributario-sistema-icms-algoz-nosso-desenvolvimento>. Acesso em: 25 out. 2019.

¹⁴⁵ SINTEGRA. **Cadastros estaduais**. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.sintegra.gov.br/>. Acesso em: 27 out. 2019.

contribuinte perante o Fisco Estadual de seu domicílio. Pela consulta por número de Inscrição Estadual, é possível conhecer a situação fiscal do contribuinte.

Por tal razão, o SINTEGRA pode ser entendido como um mecanismo tecnológico de dever instrumental.¹⁴⁶

A disponibilização integrada de informações pelos Fiscos Estaduais atende à Constituição Federal, que, em seu artigo 37, inciso XXII¹⁴⁷, impõe a atuação integrada das administrações tributárias, com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Pois bem, pela consulta ao SINTEGRA, informando o número da Inscrição Estadual do contribuinte, é possível verificar a situação fiscal de seu estabelecimento comercial, que será informada como “habilitada” ou “ativa”, em caso de regularidade, ou como “não habilitada” ou “inativa”, caso esteja irregular. Além disso, é informada a data da situação cadastral.

Entretanto, essa data se refere à concessão do cadastro/inscrição estadual. Apenas quando a empresa é declarada inidônea, a situação de “não habilitada” é informada, com efeitos retroativos, frequentemente desde a sua constituição.

Diante disso, o SINTEGRA constitui o sistema de informações fiscais oficiais, posto à disposição dos contribuintes, por meio do qual se possibilita a verificação da situação fiscal daqueles com os quais se pretende transacionar.

Consideramos, assim, que a consulta ao SINTEGRA constitui o formato, por excelência, de cumprimento do dever instrumental imposto aos contribuintes, como forma de demonstrar a regularidade fiscal da parte contratante que figurar no polo oposto da operação mercantil.

A esse respeito, em artigo sobre operações com fornecedores inidôneos, Fabiana Del Padre Tomé atribui tamanha importância ao SINTEGRA, que o qualifica como documento dotado de presunção de legitimidade, cuja invalidação depende da efetiva prova contrária pela autoridade administrativa. Em suas palavras:

¹⁴⁶ MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal**: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência, e prova tributária. 2014. Tese (Doutorado em Direito) –Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 138.

¹⁴⁷ “XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

Entendemos que, do mesmo modo que os atos administrativos possuem presunção de legitimidade, também a situação do vendedor no SINTEGRA desfruta de tal característica. Se o contribuinte adquirente consultou esse sistema e recebeu a resposta positiva da Administração, isso faz prova a seu favor.

É claro que essa presunção apresenta-se como relativa, admitindo prova contrária. Mas, à evidência, essa prova contrária há de ser feita pela autoridade administrativa. Estando o vendedor em situação regular no SINTEGRA, o reconhecimento de sua inidoneidade só afetará o contribuinte adquirente se demonstrado que, a despeito da consulta ao sistema, este tinha conhecimento da situação irregular do fornecedor.¹⁴⁸

Desse modo, pode-se dizer que a demonstração da consulta de regularidade ao SINTEGRA, efetuada contemporaneamente à data da operação comercial com empresa posteriormente declarada inidônea, constitui elemento comprobatório do cumprimento desse dever instrumental, servindo ainda como elemento de demonstração da boa-fé do contribuinte.

3.3 Aquisições de fornecedor inidôneo

As operações mercantis com empresas inidôneas podem gerar diversos questionamentos fiscais em relação a terceiros alheios a qualquer situação de irregularidade, mas que realizaram transações comerciais sujeitas ao ICMS com essas empresas posteriormente declaradas inidôneas pelo Fisco, sem que tivessem conhecimento da situação de inidoneidade no momento em que foram celebradas essas operações.

O presente trabalho tem como escopo analisar a aplicabilidade e a relevância da boa-fé nas operações mercantis realizadas nessas situações.

Entretanto, diante da impossibilidade de analisar todas as possíveis autuações fiscais impostas aos contribuintes que praticaram operações comerciais com empresas inidôneas, diante da postura heterogênea dos Fiscos de cada Estado da federação, bem como das peculiaridades dos casos concretos, elegemos duas situações, exemplificativas como pano de fundo para o presente estudo.

A primeira situação refere-se ao aproveitamento de créditos de ICMS nas aquisições de mercadorias de fornecedores posteriormente declarados inidôneos.

¹⁴⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: SOUZA, Priscila de (coord.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 468.

Como visto, o ICMS é um imposto não cumulativo e possibilita ao adquirente de mercadorias se aproveitar dos créditos correspondentes ao imposto incidente na operação imediatamente anterior. Trata-se de direito e característica constitucional desse imposto.

Entretanto, também foi demonstrado o disposto no artigo 23 da Lei Complementar nº 87/1996, que condiciona o direito ao crédito à idoneidade da documentação fiscal.

Embora o dispositivo legal mencione “idoneidade da documentação”, na presente dissertação temos trabalhado com o termo *empresa inidônea*, para designar contribuintes cuja situação de inidoneidade fiscal foi formalizada por ato administrativo declaratório, o que gerou, como consequência, a invalidação dos documentos fiscais emitidos durante o período de irregularidade.

O artigo 23 da Lei Complementar nº 87/1996, aliado à legislação interna dos Estados da Federação, é frequentemente utilizado pelas autoridades fiscais como fundamento para invalidar os créditos de ICMS aproveitados pelos adquirentes, em relação às aquisições provenientes de fornecedores posteriormente declarados inidôneos. E assim o Fisco faz em razão da atribuição de efeitos retroativos à declaração de inidoneidade fiscal, o que, conforme premissa fixada nos itens anteriores, entendemos que não se pode admitir.

Adotamos ainda o termo *fornecedores* para designar os remetentes de mercadorias passíveis de creditamento do ICMS pelo contribuinte adquirente.

Surge, assim, a importância da boa-fé do contribuinte adquirente como forma de garantir o seu direito aos créditos de ICMS, em decorrência da não cumulatividade do imposto.

Trata-se de situação em que o adquirente não atua em conluio com qualquer fraude eventualmente praticada pelo remetente, mas tão somente adquire mercadorias, certo de que a empresa vendedora encontra-se regular perante o Fisco. Sendo assim, os créditos de ICMS decorrentes da aquisição são devidamente aproveitados, com fundamento no direito constitucional à não cumulatividade.

A situação é resumidamente descrita abaixo, conforme trecho de autoria de Argos Simões, retirado de artigo específico sobre o tema:

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 atuados pela fiscalização ao terem descobertos, em sua escrita fiscal, créditos lançados em face de documentação inidônea.¹⁴⁹

O STJ já analisou esse tema sob a sistemática de recursos repetitivos, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, o que deu origem à Súmula nº 509.¹⁵⁰ Confira-se a ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

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

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

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da

¹⁴⁹ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 81.

¹⁵⁰ É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: “[...] os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.” 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

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

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

(REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010).

Entretanto, a questão está longe de ser solucionada definitivamente. As peculiaridades fáticas que permeiam a demonstração da boa-fé e os demais requisitos fixados pelo STJ para o aproveitamento dos créditos, geram divergências sobre a aplicabilidade do precedente a casos concretos.

Como exemplo, citamos a jurisprudência administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que frequentemente assume posicionamento contrário ao entendimento do STJ, sob alegações de que o caso específico analisado não atenderia às condições fáticas submetidas ao Superior Tribunal por ocasião do julgamento do repetitivo.

Entretanto, na prática, o que se verifica é apenas uma interpretação restritiva, que acaba por gerar a manutenção de autos de infração e imposição de multas, fazendo com que os contribuintes se socorram ao Poder Judiciário para ter garantido o seu direito aos créditos.

É sob essa primeira situação, referente às aquisições de fornecedor inidôneo, que se pretende analisar a boa-fé no âmbito do ICMS.

A segunda situação, referente às vendas interestaduais, é a que se passa a expor.

3.4 Vendas interestaduais com cláusula FOB

No item 2.2 acima, ao apresentar a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mencionamos sobre a alíquota do imposto correspondente ao difal (diferencial de alíquota), incidente nas operações comerciais destinadas a outros Estados da Federação, ou seja, operações interestaduais.

Em razão das diferentes alíquotas do ICMS para operações internas e interestaduais, as mercadorias destinadas a outros estados ficam sujeitas ao recolhimento do imposto para ambos os estados, estado de origem e estado destinatário, por meio do recolhimento do difal.

Em síntese, o remetente deverá recolher o ICMS, sob a alíquota interestadual, ao estado de origem. Ao estado de destino caberá o recolhimento do ICMS sob a diferença entre a alíquota interna praticada no estado de destino e a alíquota interestadual já recolhida em favor do estado de origem.

Partindo-se do pressuposto de que a operação mercantil é realizada entre contribuintes, o destinatário ficará responsável pelo recolhimento do difal ao Estado de destino.

Entretanto, nos casos em que se verifica a inidoneidade fiscal do destinatário localizado em outro estado da federação, as autoridades administrativas tendem a presumir a permanência das mercadorias no estado de origem, desconsiderando a natureza interestadual da operação. Exigem, assim, em face do remetente, o ICMS devido, como se interna fosse a operação.

No Estado de São Paulo, a título exemplificativo, esse procedimento está previsto no artigo 85, inciso I, alínea “g”, da Lei nº 6.374/1989.¹⁵¹

Isso ocorre especialmente nas operações realizadas sob a cláusula FOB, nas quais o remetente não tem qualquer ingerência sobre o transporte das mercadorias até o destino final, indicado pelo adquirente no momento da transação.

¹⁵¹ Artigo 85 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:

I - infrações relativas ao pagamento do imposto:

[...]

g) falta de pagamento do imposto, quando indicado outro Estado ou Distrito Federal como destino da mercadoria, não tenha esta saído do território paulista - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor total da operação;

A esse respeito, o termo *FOB* quer designar a expressão na língua inglesa *free on board*, cujo significado em português revela a responsabilidade do adquirente em arcar com os custos com transporte e frete da mercadoria.

Trata-se de cláusula contratual, corriqueira nos negócios jurídicos comerciais. Nas operações com cláusula *FOB*, o vendedor coloca a mercadoria à disposição do comprador, que a retira em seu estabelecimento, ficando responsável pelo transporte e respectivos custos até o destino final.

Do ponto de vista contratual entre as partes, a responsabilidade do vendedor sobre as mercadorias vendidas deverá cessar no momento em que são colocadas à disposição do comprador para retirada.

A própria legislação fiscal trata dessas circunstâncias em que o adquirente fica responsável pelo transporte e frete das mercadorias. A Nota Fiscal Eletrônica possui um campo de preenchimento específico para informar a responsabilidade pelo transporte, se do remetente ou do destinatário.

Diante disso, tal peculiaridade da venda *FOB* deve ser levada em consideração, no que tange ao cumprimento da obrigação tributária referente ao ICMS sobre operações interestaduais.

Se a responsabilidade contratual do vendedor cessa no momento em que a mercadoria é colocada à disposição do comprador para retirada e transporte sob sua conta e ordem, de maneira lógica, temos que a obrigação tributária de responsabilidade do vendedor deve corresponder ao ICMS incidente sobre a venda interestadual, ou seja, imposto devido ao estado de origem, pela aplicação da alíquota interestadual.

Isso porque a obrigação tributária nesse caso deve ser constituída na modalidade de autolanzamento. É o próprio contribuinte que, por meio da linguagem competente, constitui a obrigação de recolhimento do imposto de acordo com a natureza e as características da operação. Assim, se o documento fiscal indicar efetivamente uma venda de natureza interestadual, a obrigação tributária do vendedor deverá ser a de recolher o ICMS sob a alíquota interestadual.

Nesse sentido, o artigo 110 do CTN¹⁵² impede que a legislação tributária altere o conteúdo e alcance dos conceitos e formas de direito privado.

¹⁵² “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição

Portanto, diante da natureza interestadual do negócio jurídico celebrado entre as partes, a obrigação tributária correspondente deverá estar de acordo com os elementos da relação comercial.

Não se pode exigir o recolhimento do ICMS incidente sobre uma operação interna se as partes compactuaram uma operação interestadual. Operação esta que deve estar devidamente documentada, frise-se.

Não obstante, a postura frequentemente adotada pelo Fisco estadual, e que serve de pano de fundo ao presente trabalho, é motivada pela posterior declaração de inidoneidade fiscal do destinatário, localizado em estado diverso.

Ao verificar tal inidoneidade, posteriormente às operações, o Fisco tende a desconsiderar a natureza interestadual da operação celebrada com o vendedor de boa-fé, partindo do pressuposto de que as mercadorias não teriam se destinado de fato ao estado indicado nos documentos fiscais, mas teriam permanecido no território de origem.

Entretanto, embora a inidoneidade tenha sido atribuída ao adquirente, o Fisco se volta contra o vendedor, presumindo a realização de uma operação interna, e constituindo crédito tributário em face do remetente, com a cobrança correspondente à diferença entre o ICMS recolhido e o que seria devido na operação interna.

Isso, a nosso ver, e em princípio, viola o artigo 110 do CTN, que privilegia os institutos de direito privado, especialmente considerando a peculiaridade de uma operação celebrada com cláusula FOB, em que o remetente não tem qualquer ingerência sobre o transporte e a efetiva entrega no estado de destino. Eventual desvio de destino é ato de exclusiva imputabilidade ao comprador.

Além disso, a tredestinação da mercadoria, bem como a ausência de recolhimento do ICMS ao Estado destinatário, não é fato passível de averiguação pelo vendedor. Tal fiscalização é atividade privativa da Administração Pública no exercício do poder de polícia.

Desse modo, pode-se dizer que a cláusula FOB, aliada às características da natureza interestadual da operação comercial, impõe responsabilidade exclusiva do adquirente por eventual desvio no destino e falta de recolhimento de ICMS.

Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

A cláusula FOB é elemento contratual que reforça essa responsabilidade, e não pode ser desconsiderada para fins tributários, por força do artigo 110 do CTN. Esse é o entendimento de Isabela Bonfá de Jesus:

[...] desnaturar o acordo comercial avençado licitamente entre as partes invade o campo do direito privado, o que é vedado pelo artigo 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado.¹⁵³

O Estado não poderá adotar uma ótica fiscal dissociada, portanto, das características reais que permeiam o negócio jurídico celebrado pelo contribuinte.

Sob a ótica fiscalista, a venda interestadual se aperfeiçoaria apenas com a efetiva entrada física da mercadoria no estado de destino, de modo que, não havendo a comprovação da entrada em outro estado, presume-se ter ocorrido uma venda de natureza interna; conseqüentemente, exige-se o ICMS como se interna fosse essa operação.

Entretanto, considerando as peculiaridades da operação FOB, eventual desvio no destino das mercadorias deveria ser ato imputável apenas ao adquirente, diante de sua exclusiva responsabilidade pelo transporte, bem como pela impossibilidade de o vendedor controlar e fiscalizar a efetiva entrada física das mercadorias no endereço indicado pelo adquirente.

A esse respeito, destacamos o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho sobre o ICMS nas operações com cláusula FOB. Esse autor considera transferida a titularidade dos bens comercializados no momento da emissão das notas fiscais de venda, tendo em vista a responsabilidade do adquirente pelo frete e retirada dos produtos. Confira-se:

Nessa linha de raciocínio, imaginemos situação de venda de mercadoria, compactuada em contrato emitido com cláusula FOB, isto é, nos termos da qual a empresa vendedora não tem qualquer responsabilidade pela contratação do frete e entrega da mercadoria. Nesta hipótese, levando em conta as injunções acima, a transmissão da titularidade de mercadorias dá-se no átimo da emissão das respectivas notas fiscais de saída. E tal conclusão decorre da própria existência de cláusula FOB, modo de pactuação de venda e compra

¹⁵³ JESUS, Isabela Bonfá de. ICMS – Responsabilidade nas vendas interestaduais realizadas sob a Cláusula FOB. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011, p. 252.

de mercadoria muito comum e de farta utilidade nas transações comerciais e que, por assim dizer, será objeto deste estudo.¹⁵⁴

Diante dos questionamentos fiscais que permeiam as operações com cláusula FOB, especialmente com relação ao alegado desvio no destino perpetrado por empresas inidôneas, a demonstração da boa-fé do vendedor assume fundamental importância.

Deve-se levar em consideração a culpa exclusiva do adquirente pelo transporte, o cumprimento dos deveres instrumentais e a diligência do vendedor, bem como a impossibilidade de se conhecer a irregularidade fiscal do cliente, haja vista que nessas situações a declaração de inidoneidade é frequentemente formalizada em período posterior às operações.

O tema tem sido analisado pelo STJ, e, embora não haja recurso repetitivo específico sobre a matéria, a Primeira Seção, que reúne as duas Turmas de Direito Público, pacificou seu entendimento por meio do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.657.359, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ. VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE.

1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.

3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo.

4. Embargos de divergência providos.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. 3. São Paulo: Noeses, 2016, p. 95.

(REsp 1657359/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2018, DJe 19/03/2018).

Esse julgamento, que tem sido reproduzido em demais casos¹⁵⁵, privilegiou a boa-fé do contribuinte vendedor como forma de afastar a sua responsabilidade pela tredestinação de mercadoria, praticada exclusivamente pelo adquirente. Os Ministros do STJ decidiram que a responsabilização tributária nesses casos dependeria da demonstração de participação e conluio em fraude por parte do vendedor, e não apenas da celebração de operação mercantil.

Cumprе ressaltar o resultado do julgamento que devolveu os autos à instância inferior para que se analisasse a questão à luz da existência de boa-fé. Assim, a boa-fé do vendedor deve ser considerada indispensável para afastar a sua responsabilidade em decorrência do desvio de destino praticado pelo adquirente inidôneo.

Antes de passarmos a tratar da boa-fé no próximo capítulo, cumprе explicar o artigo 123 do CTN, utilizado pelas autoridades administrativas para fundamentar posicionamento contrário aos contribuintes, motivando questionamentos fiscais.

3.4.1 O artigo 123 do Código Tributário Nacional

Dispõe o artigo 123 do CTN¹⁵⁶ que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar o sujeito passivo das obrigações tributárias.

Como a cláusula FOB atribui responsabilidade ao adquirente pela retirada e transporte da mercadoria comercializada, o artigo 123 do CTN é frequentemente utilizado para fundamentar exigências de ICMS sobre vendas interestaduais nas operações com destinatários inidôneos.

Contudo, o artigo 123 do CTN visa impedir que eventuais termos particulares acerca do pagamento dos tributos incidentes nas operações sejam opostos em face do Fisco.

Isto é, se na compra e venda de um imóvel, por exemplo, as partes acordarem que o imposto incidente – nesse caso o ITBI¹⁵⁷ – será pago pelo

¹⁵⁵ Vide REsp 1834090/SP, REsp 1820577/SP, REsp 1810568/SP, 1683035/SP, dentre outros.

¹⁵⁶ “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

vendedor, mas a responsabilidade tributária por previsão legal couber ao comprador, o contrato particular não poderá ser oposto ao Fisco.

Nesse exemplo, o comprador, portanto, deveria proceder ao pagamento do imposto, ainda que posteriormente fosse reembolsado pelo vendedor, como forma de fazer valer o contrato particular.

Entretanto, diferentemente da situação sujeita à disciplina do artigo 123 do CTN, a cláusula FOB não atribui responsabilidade tributária ao adquirente, em relação ao ICMS incidente sobre a operação.

A responsabilidade pelo pagamento do ICMS nas vendas interestaduais está disciplinada na Constituição Federal, no artigo 155, § 2º, inciso VII.¹⁵⁸ É a própria Constituição que impõe ao vendedor a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sob a alíquota interestadual, e ao comprador a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS difal em benefício do estado de destino.

A cláusula FOB, nas operações mercantis, não tem como efeito a alteração da responsabilidade tributária. De modo contrário, é uma cláusula contratual que revela a característica da operação, referente à responsabilidade do adquirente em coletar e transportar as mercadorias adquiridas até o seu estabelecimento de destino.

Desse modo, entendemos que a cláusula FOB não representa uma violação ao disposto no artigo 123 do CTN. Nas palavras de Isabela Bonfá:

[...] traduzindo o previsto no artigo 123 do CTN, mesmo quando os particulares pactuam a transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo, isto não produz efeitos contra a Fazenda Pública, sendo a ela reservado o direito de cobrar o imposto do contribuinte previsto em lei.

Ilustramos como exemplo de aplicação os contratos de locação que fixam ser do locatário a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbano (IPTU). Isso não quer dizer que, em eventual inadimplência, o Fisco Municipal cobrará o IPTU do locatário. Ao contrário, exigirá do contribuinte designado pela lei, vale dizer, o proprietário conforme disposto no artigo 156 da Constituição Federal/88.

Sentido inverso tem a aplicação da cláusula FOB de acordo comercial que imputa ao comprador a responsabilidade sobre todos os atos, riscos e despesas posteriores à disponibilização das

¹⁵⁷ Imposto sobre transmissão de bens imóveis.

¹⁵⁸ “VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito).”

mercadorias pelo remetente. Sua pactuação não transfere a responsabilidade pelo pagamento do tributo que, no caso da empresa vendedora, será satisfeito na parcela que lhe competir, afastando, nesse contexto, a aplicação do artigo 123, do CTN.¹⁵⁹

A cláusula FOB apenas estabelece uma convenção particular específica do negócio jurídico, que deve ser levada em consideração nos casos de inidoneidade fiscal do adquirente.

A disposição FOB na operação comercial deve ser um elemento a ser levado em consideração na demonstração da boa-fé do contribuinte vendedor, nos casos de exigência fiscal motivada pela inidoneidade fiscal de seu cliente, bem como em relação à exclusiva responsabilidade do adquirente pelo desvio de destino.

Diante disso, mostra-se especialmente importante a demonstração da boa-fé do contribuinte vendedor perante as alegações de desvio no destino de mercadorias vendidas e consequente falta de recolhimento do ICMS, motivadas pela inidoneidade fiscal do adquirente.

Daremos início à segunda parte da presente dissertação, quando passaremos a tratar da relevância da boa-fé e de sua aplicabilidade perante esses questionamentos fiscais de ICMS.

¹⁵⁹ JESUS, Isabela Bonfá de. ICMS – Responsabilidade nas vendas interestaduais realizadas sob a Cláusula FOB. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011, p. 253.

4 A RELEVÂNCIA DA BOA-FÉ NO DIREITO BRASILEIRO

Neste capítulo passamos a tratar dos aspectos gerais da boa-fé, sua evolução histórica e as funções da boa-fé, especialmente nas relações comerciais. Após, pretendemos apresentar um conceito de boa-fé e a sua classificação normativa, se consiste em regra ou princípio.

Ao final, verificaremos a aplicação da boa-fé no Direito Tributário e sua relação com alguns dispositivos do CTN, tais como os artigos 136 e 112.

4.1 Evolução histórica da boa-fé nas relações particulares

Na presente dissertação analisa-se o ICMS e a boa-fé nas operações com empresas inidôneas. Para tanto, verificamos, nos capítulos anteriores, as características gerais do ICMS e apresentamos situações decorrentes de transações comerciais com empresas inidôneas.

As operações mercantis com empresas inidôneas podem gerar, conforme visto, questionamentos e exigências fiscais em face do contribuinte que apenas realiza a operação com contribuinte posteriormente declarado inidôneo, sem que na época houvesse condições para conhecer a irregularidade fiscal do fornecedor e/ou cliente. A importância da boa-fé surge, assim, como elemento imprescindível para afastar esses questionamentos fiscais.

A natureza mercantil da relação estabelecida entre vendedor e comprador enseja, primeiramente, uma análise do conceito de *boa-fé* e sua aplicação nas relações particulares, para que posteriormente seja possível verificar a sua aplicabilidade na seara tributária.

O conteúdo da boa-fé foi sendo modificado ao longo do tempo, e, atualmente, podemos conceber diversos conceitos e definições, a depender da área do Direito em que se pretende situá-la.

O vocábulo *boa-fé* pode possuir diversos significados semânticos, como veremos ao longo do presente capítulo, dependendo da natureza da relação em análise. Não obstante, antes de adentrar à busca por um conceito de *boa-fé*, para após situá-lo no âmbito das relações particulares, em especial nas relações mercantis, verificando depois a sua aplicação no Direito Tributário e, por fim, no âmbito específico do presente trabalho, é importante apresentar a evolução histórica do conceito de *boa-fé*.

No Direito romano, a boa-fé é desenvolvida com uma pluralidade de significados, a depender do aspecto jurídico analisado. Citamos como exemplo a boa-fé nas relações de clientela, na proteção possessória, nos negócios contratuais, dentre outras situações.

Nas relações de clientela, a boa-fé se apresentava ao mesmo tempo como um dever de lealdade e obediência por parte dos *cliens*, em troca da proteção conferida pelos patrícios. Trata-se de expressão da boa-fé nas relações entre desiguais, na medida em que os *cliens* serviam os patrícios, em troca de sua proteção.¹⁶⁰

Ademais, a boa-fé no Direito romano se verifica sobretudo na proteção possessória, como um requisito do usucapião; este, por sua vez, uma espécie de aquisição de propriedade decorrente do exercício da posse por um prolongado período de tempo.

A boa-fé, na seara possessória, se apresenta no Direito romano como uma convicção de pertencimento da coisa sobre a qual se exerce a posse. Confira-se:

Quarto requisito é a boa-fé do possuidor (*bona fides*). Esta é a convicção do agente de que a coisa legitimamente lhe pertence. Trata-se, naturalmente, de um erro de fato de sua parte. A boa-fé é exigida apenas no momento inicial da posse. No direito romano, a superveniência de má-fé não prejudica o usucapião: *mala fides superveniens non nocet*. De outra parte, a boa-fé sempre se presume, só deixando de ser admitida ante prova em contrário.¹⁶¹

Nos negócios contratuais, por sua vez, com o desenvolvimento das relações negociais na Roma Antiga, foram surgindo os chamados contratos consensuais, sem forma determinada, como resultado da difusão dos negócios jurídicos particulares. Nesse ambiente, acabou por se desenvolver a *bona fides* como um comprometimento ao negócio aventado, por livre e espontânea vontade das partes.

Nessa dimensão, a boa-fé se revela em contraposição à característica formalista do Direito romano, resultando, de outro modo, do exercício da autonomia privada. Isso porque, nas relações consensuais não havia a presença do Estado para exigir o cumprimento do negócio, daí a presença da boa-fé para significar a

¹⁶⁰ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 53.

¹⁶¹ MARKY, Thomas. **Curso elementar de direito romano**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 83.

confiança na conduta adotada, decorrente da vinculação autônoma aos negócios jurídicos particulares, mesmo sem que houvesse uma ordem jurídica regulatória em relação à livre contratação privada.

Nesse aspecto, pode-se conceber a boa-fé como a própria vinculação jurídica ao negócio pactuado, livre e espontaneamente pelas partes.¹⁶²

A boa-fé romana se apresenta, inicialmente, apenas como uma solução para problemas concretos, sendo considerada como criação artificial dos juristas, baseada em conceitos psicológicos subjetivos.¹⁶³

Tanto é assim que no Império Romano, o conteúdo da boa-fé vai sendo diluído. Passa a se apresentar no sentido moral ou então como um princípio geral e, por fim, apenas como um mero mecanismo de interpretação, sempre relacionado à confiança.

Na cultura germânica, por sua vez, a evolução histórica da boa-fé assume outros traços. Ligada à tradição dos juramentos de honra dos cavaleiros medievais, a boa-fé nas províncias que hoje compõem a Alemanha retrata as características de lealdade e crença que devem permear uma vida social civilizada. Judith Martins-Costa retrata, no trecho abaixo, as características das origens da boa-fé germânica (*treu und glauben*):

Com efeito, para além das manifestações amorosas, políticas e militares, os ideais cavaleirescos englobados no juramento de honra, prendem-se, no direito, a uma questão ética: a garantia da manutenção do cumprimento da palavra dada, garantia esta, contudo, não vinculada a uma perspectiva subjetivista – o olhar sobre a pessoa do garante –, mas a uma perspectiva objetiva, ligada à confiança geral, estabelecida a nível de comportamento coletivo, uma vez que a atitude cortês sempre implica uma reciprocidade de deveres.¹⁶⁴

Depreende-se, portanto, que a boa-fé originada na cultura romana, na visão dessa autora, está ligada a conceitos subjetivos de confiança e comportamento particular no negócio aventado. Na cultura germânica, por outro lado, a boa-fé surge em seu caráter objetivo, no aspecto obrigacional do Direito,

¹⁶² MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 116-117.

¹⁶³ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 312-313.

¹⁶⁴ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 125-126.

referente ao comportamento coletivo da reciprocidade de deveres e obrigações, essencial à convivência pacífica em sociedade.

Desse modo, a boa-fé nos termos da *treu und glauben* germânica, encontra terreno fértil no campo das relações comerciais e passa a assumir significado relacionado ao cumprimento dos exatos deveres assumidos. Não de maneira subjetiva a cada negócio concreto, mas de forma objetiva, a sujeitar os mercadores e comerciantes aos deveres e obrigações consensuais, como forma de garantir a pacificação social nas controvérsias mercantis.

Assim, embora no Brasil seja adotada a tradição romanística do Direito, a compreensão da boa-fé no formato desenvolvido pela cultura germânica é especialmente importante para que possamos compreender o seu conteúdo atual. A função da boa-fé que hoje se verifica nas relações particulares em muito se assemelha à *treu und glauben* aplicável às relações comerciais da época, conforme será demonstrado adiante.

No período da Idade Moderna, com o desenvolvimento do jusracionalismo, o Direito foi submetido ao campo das ciências sistemáticas, objeto de construção autônoma, portanto dissociada de valores externos. Sob esse prisma, a boa-fé teve o seu conteúdo diluído e enfraquecido, subjugado ao campo da moral. Passa a ser meramente sinônimo de equidade.

A codificação pode ser considerada como o ápice do processo de unificação das fontes de produção jurídica, que se verificou no início do século XIX.¹⁶⁵ A boa-fé, a partir desse momento, deve ser vista sob o panorama da codificação.

Na França, a codificação das normas, de inspiração iluminista, corresponde a um sistema jurídico voltado à regulação da vida civil, assim entendida como a própria vida privada da burguesia. Pode-se dizer que ocorreu uma redução legalista do Direito, o qual passou a ser concebido tão somente como um conjunto de normas jurídicas produzidas pelo Estado.

Excluída dessa codificação regulatória, a boa-fé passa a ser subjugada ao campo da moral, fragilizada e colocada de lado pela autonomia da vontade. Nas palavras de Judith Martins-Costa: “Despojado da chance de ter uma voz, se

¹⁶⁵ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 171.

ocasionalmente inserto no código, de nada vale, pois não se têm presentes os meios hábeis a fazer ouvir a sua voz, o modo de raciocínio hábil à sua concretização”¹⁶⁶.

Paralelamente, na codificação do Direito alemão, de forma totalmente diferente do que ocorreu na França, a boa-fé é inserida no direito das obrigações, no âmbito da prática comercial. Sob esse prisma é retomada a *bona fides* de origem romana, vinculativa dos contratos consensuais e utilizada objetivamente, seja como forma de interpretação dos contratos, seja como fonte para impor deveres decorrentes dos negócios pactuados.

A aplicação da boa-fé no campo comercial decorreu, primordialmente, da flexibilidade dessa área do direito. Mesmo diante das codificações da Idade Moderna, o dinamismo do comércio serviu como campo para o desenvolvimento da boa-fé no âmbito das relações particulares de cunho negocial.¹⁶⁷

A boa-fé é amplamente utilizada na jurisprudência comercial alemã, no início do século XX. Surge na jurisprudência a diferenciação entre a boa-fé subjetiva e a boa-fé objetiva. A primeira é utilizada pelos juristas como significado da situação de ignorância perante fatores jurídicos desfavoráveis, enquanto a boa-fé objetiva, por sua vez, revela-se como uma forma de exercitar uma posição jurídica, como fonte de deveres, ou ainda como critério para a interpretação objetiva dos contratos.

Não obstante esse intenso papel na jurisprudência alemã, Menezes Cordeiro acentua a fraqueza científica da boa-fé no âmbito do Direito. Desenvolvida apenas em decisões judiciais, acaba por revelar conceitos abstratos, sem aplicabilidade científica, sendo meramente um princípio geral do tráfico mercantil, originado da jurisprudência. Assim, esse autor considera que a boa-fé teve o seu desenvolvimento de maneira periférica ao Direito. Confira-se:

Malgrado as fraquezas da doutrina, a capacidade do sistema em recuperar, de modo científico, elementos periféricos permite a actuação efectiva de factores que, de outro modo, pouco mais representariam do que referências diluídas e vazias. A origem jurisprudencial desses elementos assegura-lhes uma ligação estreita às necessidades da vida, para as quais, pelo menos a nível de caso concreto, faculta decisões de adequação especial. Torna-se, porém, de imediato, perceptível, que a boa-fé periférica, assim adquirida, provoca torções quando inserida no sistema. Apesar de se tratar de um sistema integrado, apto, à partida, para recepções deste tipo, a

¹⁶⁶ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 206.

¹⁶⁷ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 209.

natureza particular do fator recebido exige da Ciência do Direito um esforço profundo de renovação. Enquanto esse esforço não for sucedido, a boa-fé desenvolve-se em termos periféricos puros. Resta saber se não é isso que, ainda hoje, se verifica.¹⁶⁸

Tanto é assim que, não obstante a sua orientação jurídica na solução de conflitos de Direito Comercial, a boa-fé acabou por ser excluída do Código Comercial Alemão de 1861.

No Brasil, por influência dos países europeus, tivemos a codificação do ordenamento jurídico como resultado de um ato de autoridade, ficando concentrada a fonte das normas no poder real. O centralismo jurídico foi uma característica predominante dos primeiros “códigos” brasileiros, assim entendidas as Ordenações.

Tais ordenações, influenciadas pelas codificações francesa e alemã, evoluíram para o primeiro código civil, por meio do qual o Direito passou a constituir instrumento formal de regulação das relações humanas.

O Código Civil de 1916, de Clóvis Beviláqua, traz um sistema normativo dotado de unidade interna, com o objetivo de alcançar uma completude legislativa, ou seja, suas disposições têm como intuito regular todos os atos sociais. Entretanto, é considerado como um código dotado de grande carga doutrinária, no qual a lei se apresenta como uma solução aos conflitos da vida em sociedade, mas não como um fator de orientação social propriamente dito.¹⁶⁹

A necessidade de codificação no Brasil adveio da incongruência e incompletude das leis vigentes à época, o que demandou uma busca por segurança e estabilidade. Entretanto, essa necessidade de um sistema jurídico estável acabou impedindo o desenvolvimento da boa-fé como instituto jurídico. Também no Brasil, pode-se dizer que a boa-fé se desenvolveu de forma periférica.

Nesse ambiente de estabilidade, segurança e fechamento do sistema, a generalidade da boa-fé não encontrou espaço, ficando restrita a algumas situações cíveis específicas, como nas questões referentes à proteção possessória, por exemplo.

Octávio Moreira Guimarães, em monografia de 1938 sobre a boa-fé no Direito Civil Brasileiro, analisando o Código Civil de 1916, trata a boa-fé apenas como um erro escusável, que configura a necessidade de proteção a uma situação

¹⁶⁸ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 324.

¹⁶⁹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 259.

aparente ou de legítima expectativa. Entretanto, afirma a sua aplicabilidade mesmo a casos que não estejam expressamente previstos no Código Civil, mas a outros casos semelhantes, que mereçam a proteção do erro escusável. Considera, assim, a boa-fé como um princípio geral de Direito. A transcrição abaixo, além de resumir as situações de boa-fé tratadas pelo Código Civil de 1916, realça a sua importância para esse autor:

A lei não protege excepcionalmente a boa-fé, mas dá-lhe efeitos jurídicos, onde quer que se manifeste.

Na parte geral, o Código supre a incapacidade do menor.

No direito de família tem como válido o casamento dado como nulo, ou anulável.

No direito das cousas aquinhua o possuidor com os produtos do seu trabalho, e lhe concede mesmo o domínio, quando sua posse se esteia num título apto, em tese, a produzir efeitos jurídicos.

No direito das obrigações aprova o pagamento ao credor putativo; apóia os atos do mandatário cujo mandato se extingui.

Legitima a repetição do pagamento indevido, pelo erro do solvens; e, no art. 968 dispõe que o acipiens que indevidamente recebeu um imóvel, responde somente pelo preço recebido, se o tiver alienado em boa-fé, por título oneroso.

No direito das sucessões atribui o poder de disposição ao herdeiro excluído até que a sentença lhe tolha essa prerrogativa.

É um princípio geral que repassa a lei em todas as suas partes; e que, portanto, há de ser aplicado, quando outros casos iguais impuserem a mesma solução.¹⁷⁰

Diante disso, embora nessa era de codificações não houvesse espaço para conceitos generalizantes, tais como a boa-fé, o nosso Código Civil de 1916 foi editado tardiamente, quando já ocorria uma abertura do sistema em relação à recepção de conceitos mais abrangentes.

É importante mencionar, a esse respeito, que o Código Civil Alemão, Bürgerliches Gesetzbuch (“BGB”), foi editado em 1896 e seu artigo 242¹⁷¹ trouxe previsão expressa acerca da observância da boa-fé diante das obrigações particulares.

Desse modo, na segunda metade do século XX ocorreu uma expansão cultural da boa-fé no mundo jurídico. Essa expansão, conforme afirma Menezes

¹⁷⁰ GUIMARÃES, Octávio Moreira. **Da boa-fé no Direito Civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 64-65.

¹⁷¹ § 242 Leistung nach Treu und Glauben. Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern. In: DEUTSCHLAND. **Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)**. München, 18 ago. 1896. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/_242.html. Acesso em: 7 nov. 2019.

Cordeiro e no que tange às relações particulares, ocorre sobretudo na aplicação da boa-fé objetiva no campo contratual.¹⁷²

No Direito Português, especificamente, a boa-fé se desenvolve em meio à doutrina da confiança, controle judicial dos contratos e deveres de proteção.¹⁷³

Essa expansão da boa-fé e sua inclusão na dogmática jurídica decorrem sobretudo de uma abertura dos sistemas, o que contribuiu para o desenvolvimento de um ambiente favorável a conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais. A esse respeito, confirmam-se as lições de Menezes Cordeiro:

A análise histórico-crítica já realizada, permite, graças à teoria histórica dos sistemas, aí desenvolvida, uma explicação. A chave do enigma reside numa Ciência do Direito assente numa sistemática de tipo integrado, capaz de reagir sobre dados culturais periféricos, ele próprios catalisáveis por rupturas económico-sociais, reconduzindo-as, em termos particulares, ao núcleo dogmático essencial do sistema.¹⁷⁴

Pode-se dizer que a sociedade foi impactada pela ruptura dos sistemas codificados voltados à segurança e à estabilidade. O desenvolvimento económico e social criou um novo panorama, no qual o legalismo tornou-se imprestável.

Esse novo panorama possibilitou a criação de meios legislativos a permitir o ingresso de princípios gerais, cláusulas gerais e máximas de conduta nos ordenamentos jurídicos.¹⁷⁵ A nova realidade mundial levou à multiplicação das leis, com a quebra de unidade das codificações, estas já agora ultrapassadas.

Começou a se desenvolver, assim, um sistema aberto, concebido como modelo de ordenamento sem uma referência absoluta. Acerca da transmutação da realidade dos sistemas jurídicos, confirmam-se os ensinamentos de Judith Martins-Costa:

A segurança decorria, então, de dois vetores fundamentais. Em primeiro lugar, do dogma da identidade entre o direito e a lei e entre a lei e a norma, subentendido ao pré-convencimento de que as disposições normativas estivessem já integral e substancialmente contidas no texto da norma, o que conduzia, em última análise, ao mito da identidade entre a norma e o seu texto, vale dizer, o código. Em segundo lugar, derivava da sistematicidade externa aos próprios

¹⁷² CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 374.

¹⁷³ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 397.

¹⁷⁴ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 398.

¹⁷⁵ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 274.

textos legais codificados, perfeitamente admissível quando, desconhecido o fenômeno que se convencionou chamar de inflação legislativa, os vários “ramos” ou disciplinas jurídicas tinham os seus campos rigidamente demarcados nos vários códigos que lhes eram correspondentes.

Hoje, vive-se, diversamente, no “mundo da insegurança”. Esta não reside apenas na circunstância da multiplicidade dos textos legais que abalaram a estrutura codificada, mas fundamentalmente, da impossibilidade de manter-se, no universo em que vivemos, a integridade lógica do sistema.¹⁷⁶

Nessa nova perspectiva, a boa-fé, historicamente concebida como uma proteção à confiança e forma de resolução de conflitos perante situações de erro escusável passa a ser uma realidade jurídica dotada de prescritividade. Seu conteúdo, outrora diluído e generalizado, passa a compor princípios e cláusulas gerais que permitem abertura e mobilidade do ordenamento jurídico.

Entretanto, não se pode perder de vista as críticas ao conteúdo semântico da boa-fé e sua aplicação no Direito. A esse respeito, Menezes Cordeiro ressalta a “mitificação” da boa-fé. Confira-se:

Mas, porque a boa-fé mantém-se, a nível juscientífico, como fonte efectiva de soluções novas, a impossibilidade científica de captar o fenómeno, num retrocesso gnosiológico surpreendente, ocorreu a mitificação do conceito. Na falta de um captar da noção, procedeu-se ao seu arvorar linguístico em princípio todo poderoso, em regra fundamental que tudo domina, em teor ético-social do Direito ou em cerne imanente de limitações internas de posições jurídicas. Esta linguagem grandiloquente, pitoresca, que domina a literatura e os espíritos dos juristas quando da boa-fé se trate é, quanto ao conteúdo, profundamente vazia. A sua própria limitação descaracteriza-o de tal modo que impossibilita o retirar de quaisquer soluções reais. As remissões para ordem ou sentimentos extra-jurídicos mais acentuam o mito, rematado pela ideia comum, de que, por inomeáveis implicações jusfilosóficas, a boa-fé, de aplicações múltiplas e inoportáveis, se torna de estudo difícil ou impossível. E entretanto, num remate do divórcio, os tribunais progridem, encontrando soluções bem reais, com base na boa-fé. Destas há que partir para transcender o irrealismo metodológico, cientificar, a nível superior, as conquistas mais recentes do Direito civil e pôr termo ao anacronismo da mitificação da boa-fé.¹⁷⁷

Menezes Cordeiro, assim, critica a utilização da boa-fé apenas como forma de solução de conflitos concretos e defende a sua cientificação. Isso porque a efetiva aplicação da boa-fé dependeria, além de uma normatização, de sua evolução

¹⁷⁶ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 276.

¹⁷⁷ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 402-403.

conceitual no âmbito da dogmática jurídica, dissociando-a dos aspectos filosóficos e sociológicos. Entendemos que, com a abertura do sistema, o ambiente fica favorável à recepção da boa-fé de maneira objetiva, o que permite o seu desenvolvimento científico como um verdadeiro instituto jurídico.

Tem-se, portanto, panorama histórico da evolução da boa-fé nas relações particulares.

Embora inicialmente seja possível verificar formas diferentes de aplicação da boa-fé no direito comercial e no direito civil, tal diferenciação não mais se aplica. Apesar de o Direito Comercial brasileiro ter sido originalmente inspirado na teoria dos atos do comércio da França, o que teria levado, em um primeiro momento, a uma separação entre Direito Comercial e Direito Civil, ao longo do tempo houve a aproximação do modelo brasileiro à teoria da empresa, de origem italiana.

Desse modo, o Código Civil passou a disciplinar a autonomia privada da atividade econômica, tratando também das relações particulares no âmbito empresarial. Nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho: “é cada vez mais dispensável discernir a natureza civil ou empresarial do exercente de atividade econômica, para aplicar o direito em vigor no Brasil”¹⁷⁸.

Diante disso, tem-se uma aproximação entre as relações comerciais e cíveis, de modo que a boa-fé pode ser tratada de maneira geral às relações particulares.

Entretanto, nas relações comerciais, destacamos a origem germânica da boa-fé e o seu desenvolvimento como vinculação aos negócios jurídicos consensuais decorrentes da autonomia privada, especialmente de natureza mercantil.

Assim, em razão das particularidades que caracterizam as relações comerciais, a boa-fé acaba por assumir funções específicas, conforme se passa a expor.

4.1.1 Funções da boa-fé nas relações comerciais

As relações comerciais se estabelecem no contexto da atividade empresarial. Podem possuir diversos formatos, mas o que as caracteriza como uma

¹⁷⁸ COELHO, Fábio. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. v. 1, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26.

relação de cunho comercial é a natureza do negócio jurídico celebrado, o qual deve ter como objeto uma situação jurídica inserta na atividade mercantil.

Duas são as características essenciais que circundam a relação comercial: a informalidade e a atipicidade dos seus instrumentos jurídicos. Trata-se de campo fortemente influenciado pela prática (*práxis*).¹⁷⁹

Pois bem, essa informalidade dos instrumentos jurídicos comerciais, decorre das características dos negócios jurídicos empresariais, objeto de sua regulação contratual.

Os contratos empresariais constituem instrumentos para a circulação econômica de bens e mercadorias, razão pela qual os fatores relacionados ao mercado econômico de produção e circulação desses bens acabam tendo influência direta nas obrigações jurídicas de natureza comercial. Nas palavras de Judith Martins-Costa:

Os contratos comerciais estão situados no mercado, um organismo vivo, isso significando dizer que não pode ser totalmente programado, imobilizado, como se isento ao impacto contínuo de fatores externos, conjunturais e até certo ponto improváveis. Em suma, não pode ser tido como se fosse infenso aos processos contínuos de interação social. Essa mobilidade ou dinamismo estrutural do mercado impacta os contratos que nele são pactuados, revestindo-os com determinadas configurações.¹⁸⁰

Assim, no âmbito da *práxis*, e influenciadas pela dinamicidade e mobilidade do mercado econômico, as relações comerciais são reguladas pelos usos e costumes, representados pelas práticas mercantis usualmente utilizadas na atividade econômica.

A esse respeito, destacamos o disposto no artigo 113 do Código Civil¹⁸¹ atual, que prescreve a observância da boa-fé e dos “usos do lugar de sua celebração” na interpretação dos negócios jurídicos.

¹⁷⁹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 305.

¹⁸⁰ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 306.

¹⁸¹ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Os usos e costumes são imprescindíveis para a verificação da boa-fé nas relações particulares. São eles que possibilitam identificar o comportamento legítimo perante uma determinada situação, de acordo com critérios objetivos, ou seja, aqueles usualmente adotados no setor específico do mercado em que está inserido o negócio jurídico.

A boa-fé nas relações comerciais adquire funções direcionadas à adoção de parâmetros usuais de comportamento, no contexto prático da atividade econômica. Está relacionada com os ideais de credibilidade, confiança e aparência de regularidade do negócio. Confira-se:

Como resultado dos fatores até aqui sumarizados, tem-se, nas relações contratuais comerciais, o sentido da boa-fé orientado pela prevalência dos vieses confiabilidade, credibilidade e previsibilidade, valorizando-se a posição do emissário da declaração bem como as possibilidades do cálculo dos riscos. Tais vetores não apagam a função orientadora da boa-fé quando do exercício jurídico nessas relações, mas afastam presunções que não se afinam com as peculiaridades do Direito Empresarial.

Diante disso, pode-se concluir pela aplicabilidade da boa-fé objetiva nas relações comerciais, assim entendida como a adoção de comportamentos usuais na prática da atividade empresarial, dotados de confiabilidade e credibilidade perante o mercado econômico.

Feitas tais considerações sobre as particularidades da boa-fé no âmbito comercial, passamos a apresentar um conceito de *boa-fé*, fundamental para a evolução do presente trabalho.

4.2 Um conceito de *boa-fé*

A expressão *boa-fé*, por si só, já indica uma pluralidade semântica, dependendo de elementos contextuais para a determinação de um único significado para esse vocábulo. Embora até possamos exprimir um sentido para a *boa-fé*, o seu conceito dependerá do contexto em que está inserida. Portanto, é possível afirmar a característica multifacetária da *boa-fé*.

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).”

A apreensão de seu conteúdo e significação dependerá de um exame casuístico, em razão da importância fundamental do contexto em que se insere a boa-fé para a compreensão do sentido dessa expressão e de sua funcionalidade.

A boa-fé pode ser diferenciada entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva. Entretanto, a presente dissertação trata apenas da boa-fé objetiva, em razão de sua relevância e característica de prescritividade perante o ordenamento jurídico. No presente trabalho consideramos que apenas a boa-fé objetiva está normatizada e, portanto, devidamente inserida no ordenamento jurídico.

Em relação à boa-fé subjetiva nos limitamos a mencionar a sua aproximação à ética e à moral, situação que obstaculiza uma investigação normativa e científica a esse respeito. Por voltar-se a fatores e elementos psicológicos, sua eficácia normativa difere da boa-fé objetiva. Ressalta-se que o que se pretende apresentar na presente dissertação é uma investigação da boa-fé de acordo com os seus critérios objetivos, e como conteúdo de prescrições normativas.

A busca por um conceito de *boa-fé objetiva*, portanto, diante dos diversos sentidos atribuíveis a essa expressão, depende necessariamente de um exame caso a caso. Judith Martins-Costa se refere a um *approach funcional* da boa-fé e afirma que o seu conceito interessa mais pela função do que pela definição.¹⁸²

Não obstante essa apreensão casuística da boa-fé, é possível depreender o seu conteúdo mínimo. Judith Martins-Costa apresenta a boa-fé objetiva como um instituto ou um modelo jurídico indicativo de “(i) uma estrutura normativa dotada de prescritividade; (ii) um cânone de interpretação dos contratos; e (iii) um *standard comportamental*”¹⁸³.

Agir segundo a boa-fé objetiva, no âmbito do Direito Privado, conforme as lições dessa autora, corresponde a uma conduta dotada de probidade, correção e comportamento leal. Em suas palavras:

O agir segundo a boa-fé objetiva concretiza as exigências de probidade, correção e comportamento leal hábeis a viabilizar um adequado tráfico negocial, consideradas a finalidade e a utilidade do negócio em vista do qual se vinculam, vincularam, ou cogitam vincular-se, bem como o específico campo de atuação em que situada a relação obrigacional. Porém, no plano concreto das relações de vida que o Direito é chamado a ordenar, nem sempre é

¹⁸² MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 43.

¹⁸³ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 42.

fácil saber quais são essas exigências de probidade, correção e lealdade; o que é um tráfico negocial adequado à finalidade e utilidade do negócio; em suma, o que caracteriza um comportamento segundo a boa-fé.¹⁸⁴

Vê-se que, mesmo em seu conteúdo mínimo de conduta proba, correta e leal, a boa-fé pode assumir diversos sentidos, dependendo do caso concreto, pois o que é proba, correto e leal dependerá das características da relação jurídica posta em análise. Trata-se, portanto, de um conceito relativo.

Diante desses múltiplos sentidos da boa-fé, Judith Martins-Costa afirma ser impossível definir tecnicamente a boa-fé objetiva. Ressalta a sua diversidade funcional na medida em que a boa-fé poderá ser utilizada, ao mesmo tempo, como forma de interpretação, fonte de integração normativa e critério para a correção de condutas contratuais.¹⁸⁵

Por sua vez, Menezes Cordeiro, na busca pelo conceito de *boa-fé* em sua redução dogmática, apresenta conceitos relacionados à boa-fé objetiva, e, detalhando cada um deles, ora refutando, ora acolhendo-os como equiparáveis ao conteúdo da boa-fé, pretende chegar a um panorama conceitual do instituto. Esse autor enumera como conceitos relacionados à boa-fé: equidade, bons costumes, ordem pública, culpa, diligência e função social.¹⁸⁶

Em relação à equidade, apesar de ter sido equiparada à boa-fé durante sua evolução histórica, principalmente em razão da diluição de seu conteúdo, como visto no item anterior, Menezes Cordeiro refuta a identidade entre boa-fé e equidade. Para esse autor, a equidade seria apenas um modelo para solucionar casos concretos com base na correção de injustiças decorrentes da rigidez do Direito. A boa-fé, por sua vez, estaria amparada em justificação dogmática, ou seja, com força prescritiva perante o sistema jurídico, e não apenas uma razão de equidade e justiça. Em suas palavras:

As aproximações, frequentes e confusas, entre a equidade e a boa-fé não se justificam. Num prisma estrutural, a decisão segundo a boa-fé surge como de Direito estrito: ampara-se numa justificação computável em reduções dogmático-sistemáticas, e, nessa medida, torna-se susceptível de controlo. Os argumentos juspositivos que

¹⁸⁴ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 43.

¹⁸⁵ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 45.

¹⁸⁶ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1197.

seja possível introduzir no modelo de decisão *bonae fidei* dispõem da autoridade que o ordenamento lhes impute e não, apenas, do peso cultural representativo próprio da sociedade onde o caso se discuta. As regras técnicas, formais e instrumentais, que a equidade ignora, devem ser consideradas pela boa-fé, ainda quando consiga combatê-las.¹⁸⁷

Quanto aos bons costumes e à ordem pública, Menezes Cordeiro considera-os como fatores metajurídicos, que revelam regras impeditivas de comportamento e decorrem de hábitos tradicionais. Ressalta, porém, diferenças profundas em relação à boa-fé. Enquanto a boa-fé prescreve condutas, os bons costumes e a ordem pública apenas vedariam comportamentos com base na tradição. O conteúdo da boa-fé, de modo diverso, faz referência a atitudes fundamentais do sistema jurídico e não apenas a fatores comportamentais decorrentes da tradição e dos costumes.¹⁸⁸

Sobre a culpa, o autor a considera como um elemento da cláusula geral de responsabilidade civil, portanto dissociado da boa-fé. Sobre a diligência, Menezes Cordeiro a considera como uma colaboração, ou esforço, no cumprimento das obrigações.¹⁸⁹

Fazendo uma comparação da diligência em ordenamentos jurídicos de outros países, verifica-se que, no Código Civil Alemão (BGB), a diligência vem prevista como um cuidado necessário ao tráfego negocial. No Direito português, por sua vez, a diligência se inclui em um padrão de comportamento, denominado o comportamento do “bom pai de família”. Confirmam-se os ensinamentos de Menezes Cordeiro:

O bom pai de família constitui um padrão jurídico, na acepção técnica acima firmada, correspondente à actuação do homem normal, colocado nas circunstâncias do sujeito. A boa-fé, embora comporte, nos seus modelos de decisão, a inclusão de padrões jurídicos, não se esgota num deles. No que toca ao cumprimento das obrigações, a boa-fé é chamada a precisar e complementar a fonte negocial respectiva, actuando, depois, no conteúdo, seja para precisar a prestação, seja para lhe acrescentar os deveres acessórios. Dado este manancial, nenhuma dificuldade haveria em imputar-lhe, ainda, a determinação do esforço exigido aos intervenientes. Há todo o interesse, no entanto, num prisma de aperfeiçoamento da linguagem

¹⁸⁷ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1207-1208.

¹⁸⁸ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1222.

¹⁸⁹ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1229.

jurídica, em manter designações próprias para temas bem delimitados. Ora, visto que a diligência remete para um padrão jurídico simples e claro, torna-se produtivo conservá-la, com esse conteúdo, distinta da boa-fé, que apela para outros dados do sistema. Fica claro, contudo, que diligência e boa-fé são noções destinadas, muitas vezes, a agir lado a lado.¹⁹⁰

A esse respeito, Menezes Cordeiro afirma que boa-fé e diligência caminham lado a lado, de modo que a boa-fé, como dever de conduta, deve estar de acordo com o padrão comportamental diligente. Embora possuam significados independentes, devem ser considerados como conceitos próximos e complementares.

Por essa perspectiva, podemos incluir a diligência no conteúdo da boa-fé, como sendo um padrão comportamental voltado à colaboração ou esforço no cumprimento das obrigações.

Esse viés conceitual da boa-fé é especialmente importante para o tema central da presente dissertação. Significa entender a boa-fé nas relações particulares como uma conduta dotada de diligência, assim entendida como a colaboração e o cumprimento dos deveres da parte perante uma relação negocial específica.

Nas relações comerciais, objeto de incidência do ICMS, o dever de diligência se verifica no cumprimento dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes e no cumprimento das obrigações decorrentes do negócio jurídico realizado, como o pagamento do preço e a efetiva entrega/disponibilização da mercadoria.

Por fim, acerca da função social e econômica, em comparação à boa-fé, Menezes Cordeiro diferencia esses dois conceitos afirmando que, enquanto a boa-fé estabelece uma regra de conduta, a função social e econômica perante a dogmática jurídica representa apenas limitações funcionais de comportamento caso a caso, nas situações que possam representar uma violação das finalidades sociais e econômicas do ordenamento jurídico.¹⁹¹

Diante disso, apresentando os conceitos de equidade, bons costumes, ordem pública, culpa, diligência e função social, em comparação com a boa-fé, Menezes Cordeiro a diferencia desses conceitos.

¹⁹⁰ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1230.

¹⁹¹ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1230-1231.

Contudo, pelos seus ensinamentos, pode-se depreender esses elementos como integrativos do conceito de *boa-fé objetiva*, mas sem que com ela se confundam. Exemplificando, o conceito de *equidade* não necessariamente se equipara ao conceito de *boa-fé*, mas é possível verificar a presença da equidade na *boa-fé*, dependendo do caso a ser analisado. O mesmo ocorre com os bons costumes, a ordem pública, a diligência e a função social.

Ressaltamos, entretanto, a forte aproximação da diligência à *boa-fé*. Para Menezes Cordeiro, conforme mencionado acima, *boa-fé* e diligência caminham lado a lado.¹⁹²

Além disso, Menezes Cordeiro explora o conceito da *boa-fé objetiva* em comparação ao princípio da confiança. Do ponto de vista sociológico, compreende a confiança como uma expectativa de comportamento regular da parte contrária.¹⁹³ Apresenta, assim, o próprio Direito como um fator de confiança, voltado a reduzir as complexidades sociais.

Esse princípio, na visão do autor, é verificado na tutela explícita das situações de confiança, por disposições legais.¹⁹⁴ Em relação à *boa-fé*, o princípio da confiança no Direito português garante a proteção da confiança perante um comportamento eivado de má-fé ou decorrente de abuso de direito. Assim, a confiança é apresentada como um dos fatores materiais da *boa-fé*:

Nas suas manifestações subjectiva e objectiva, a *boa-fé* está ligada à confiança: a primeira dá, desta, o momento essencial; a segunda confere-lhe a base juspositiva necessária quando, para tanto, falte uma disposição legal específica. Ambas, por fim, carregam as razões sistemáticas que se realizam na confiança e justificam, explicando, a sua dignidade jurídica e cuja projecção transcende o campo civil. A facilidade denotada na determinação dos pressupostos e das consequências da confiança, bem como no fixar da sua extensão, surge como corolário do método preconizado e actuado na parte institucional: abdicando de desenvolvimentos centrais ou de considerações metafísicas, há que apreender o fenómeno nas suas manifestações concretas. O acesso a níveis justificativos e explicativos mais profundos requer uma construção no plano do

¹⁹² CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1230.

¹⁹³ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1243.

¹⁹⁴ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1245.

sistema. Fica, no entanto, já assente a realidade da confiança como um dos factores materiais da boa-fé.¹⁹⁵

Além disso, ao tratar da materialidade da boa-fé no sistema jurídico, Menezes Cordeiro apresenta-a como um veículo voltado à concretização de obrigações. A boa-fé, posicionada materialmente no sistema, corporifica normas e as complementa no tocante à finalidade de justiça e equilíbrio. Em suas palavras: “A complementação de normas, por meio de deveres de informação e lealdade, não tem em conta, apenas, as situações particulares visadas, antes introduzindo, nelas, colorações gerais de justiça e equilíbrio que recebe do sistema”¹⁹⁶.

Pode-se dizer, assim, que a boa-fé objetiva está inserida no sistema jurídico. Apesar de sua funcionalidade depender da aplicação a casos concretos, a boa-fé deve ser entendida como um elemento complementar às normas jurídicas, que atribui a elas um conteúdo voltado à confiança, diligência e lealdade.

Diante desses ensinamentos dos autores portugueses, pode-se depreender que, embora o conceito de *boa-fé* se relacione com demais conceitos semelhantes, tais como equidade, bons costumes, diligência e confiança, deve ser compreendida como um instituto jurídico específico, dotado de prescricividade, e materialmente inserto no sistema jurídico.

Considerando a normatização da boa-fé no sistema jurídico, especificamente no Direito Privado, Judith Martins-Costa menciona os dispositivos do Código Civil que prescrevem expressamente a boa-fé objetiva. Em caráter geral, menciona os artigos 187¹⁹⁷, 113¹⁹⁸ e 422¹⁹⁹. Em caráter específico, faz referência aos artigos 128, 473, parágrafo único, 619, 765 e 769²⁰⁰.

¹⁹⁵ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1250-1251.

¹⁹⁶ CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 1253.

¹⁹⁷ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

¹⁹⁸ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Em relação aos artigos 187, 113 e 422 do Código Civil, são dispositivos que disciplinam a conduta na celebração de negócios jurídicos, bem como a sua interpretação.

Tais dispositivos demonstram regulação específica do comportamento negocial dos contratantes, no exercício da autonomia privada, acerca da boa-fé. Disso se depreende que a boa-fé no Direito Privado encontra expressa regulação no que tange à relação jurídica proveniente de negócios livremente pactuados. Tais dispositivos, aliados às demais disposições legais, revelam o panorama da normatização da boa-fé objetiva no Código Civil.

Além disso, no Direito Contratual, a boa-fé é tida como um princípio aplicável aos contratos, com mais ênfase à interpretação do que à estrutura dos instrumentos particulares, propriamente. Isso decorre de dar maior importância em se extrair a intenção das partes na declaração de vontade do que considerar a literalidade do disposto no contrato.

No campo contratual a boa-fé se apresenta como uma conduta de lealdade, confiança recíproca e dever de colaboração. Nas palavras de Orlando Gomes:

Ao princípio da boa-fé, empresta-se ainda outro significado. Para traduzir o interesse social de segurança das relações jurídicas, diz-se, como está expresso no Código Civil alemão, que as partes devem agir com lealdade e confiança recíprocas. Numa palavra, devem proceder com boa-fé. Indo mais adiante, aventa-se a ideia de que entre o credor e o devedor é necessária a colaboração, um ajudando o outro na execução do contrato. A tanto, evidentemente, não se pode chegar, dada a contraposição de interesses, mas é certo que a conduta, tanto de um como de outro, subordina-se a regras que visam impedir dificulte uma parte a ação da outra.²⁰¹

Gomes adota classificação tripartite das funções da boa-fé no Direito Contratual: função interpretativa, supletiva e corretiva. Sobre a função interpretativa,

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).”

¹⁹⁹ “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

²⁰⁰ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 45.

²⁰¹ GOMES, Orlando. **Contratos**. Atualização de Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Coordenação de Edvaldo Brito. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 43.

afirma que “interpretar conforme a boa-fé é substituir o ponto de vista relevante, posicionando no contexto do contrato um modelo de pessoa normal, razoável, a fim de averiguar o sentido que essa pessoa atribuiria à declaração negocial” em caso de deficiência. Sobre a função supletiva, explica tratar-se da criação de deveres anexos ao contrato, tais como dever de informação e colaboração. Em relação à função corretiva, por fim, refere-se ao controle de cláusulas abusivas.²⁰²

Na esfera do Direito Público também podemos encontrar a presença da boa-fé objetiva. A princípio pode-se revelar alguma dificuldade na transposição da boa-fé contemplada no Direito Privado para o Direito Público, em razão das características deste último, em que predominam valores de competência e soberania, em detrimento da liberdade e igualdade, características do Direito Privado.

Entretanto, a boa-fé no Direito Público se coaduna com a proteção dos interesses da coletividade e com a segurança jurídica a ser conferida aos administrados. Flávio Rubinstein defende a submissão da administração pública ao princípio da boa-fé. Em suas palavras:

Nesse passo, não obstante a administração submeta-se ao princípio constitucional da estrita legalidade, ela igualmente se sujeita ao restante do ordenamento jurídico e, por consequência, aos princípios gerais do direito; no conjunto destes princípios, pode ser destacado o da boa-fé objetiva, essencial para que se alcancem e se mantenham a paz e a segurança jurídica, demandadas pelo próprio texto constitucional.²⁰³

Na visão desse autor, a boa-fé seria compatível com o princípio da legalidade, possibilitando um sopesamento entre ambos quando da aplicação a casos concretos. A esse respeito, os atos jurídicos da administração pública geram expectativas aos administrados, situação que impõe a observância da boa-fé. A recíproca, em relação à expectativa da administração pelos atos dos administrados, também é verdadeira.

No âmbito do Direito Público, podemos citar como exemplo a previsão legal contida na Lei 9.784/1999 que regula o processo administrativo federal, e

²⁰² GOMES, Orlando. **Contratos**. Atualização de Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Coordenação de Edvaldo Brito. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 44.

²⁰³ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64.

impõe o dever de observância da boa-fé pela administração nos processos administrativos²⁰⁴, e pelos administrados.²⁰⁵

Na lei que trata do processo administrativo no Estado de São Paulo, Lei 10.177/1998, está prevista a proteção aos terceiros de boa-fé em decorrência da invalidade de ato ou contrato administrativo.²⁰⁶

Diante disso, a boa-fé deve ser plenamente aplicável no âmbito do Direito Público, por se tratar de uma diretriz normativa sujeita a todos os vínculos jurídicos, independentemente se de Direito Público ou Privado. A esse respeito, confirmam-se as lições de Flávio Rubinstein:

Percebe-se, pois, que as peculiaridades do direito público não são capazes de afastar a transposição do princípio da boa-fé objetiva, o qual tende a ser caracterizado como intrinsecamente privado, a tal domínio.

Essa aplicabilidade há muito é admitida na parcela majoritária dos países da família jurídica romano-germânica, cujos tribunais corretamente aplicam a boa-fé objetiva ao direito público, após uma longa e sofrida marcha evolutiva.

Em tal cenário, ainda que durante longo período de tempo a intervenção da boa-fé tenha sido praticamente limitada à esfera do direito privado (campo em que é especialmente útil nas relações de direito comercial, direito civil e direito do trabalho), desde o início do século XX a implantação deste princípio no direito público tem se desenvolvido gradativamente.

Nesse contexto, deve-se reconhecer que o princípio da boa-fé objetiva não vigora apenas entre particulares, nas relações jurídicas de direito privado. Trata-se, em verdade, de diretriz que se coloca como base do tráfego jurídico, norteando todas as relações em que estiver presente uma especial vinculação jurídica, inclusive aquelas de direito público.²⁰⁷

Feitas tais considerações, pode-se dizer que na busca por um conceito de *boa-fé*, de início, a multiplicidade de sentidos dessa expressão poderia indicar uma dificuldade na atribuição de conceito único, em razão da sua dependência

²⁰⁴ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

[...]

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; [...].”

²⁰⁵ “Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

[...]

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; [...].”

²⁰⁶ “Artigo 61 - Invalidado o ato ou contrato, a administração tomará as providências necessárias para desfazer os efeitos produzidos, salvo quanto a terceiros de boa fé, determinando a apuração de eventuais responsabilidades.”

²⁰⁷ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

casuística. Entretanto, conforme o panorama da boa-fé no Direito Privado, podemos considerá-la como um modelo jurídico, prescritivo, na regulação de condutas particulares.

Indo além das relações particulares no âmbito do Direito Privado, tem-se um conteúdo mínimo para a boa-fé objetiva, dotado de prescritividade, razão pela qual podemos considerá-la como um verdadeiro instituto jurídico, o qual faz referência a uma conduta de probidade, correção e lealdade, cujo significado pode ser complementado de acordo com as particularidades de um caso concreto a ser analisado.

Diante disso, a boa-fé objetiva encontra aplicabilidade também nas relações de Direito Público, especialmente considerando a confiança dos administrados na Administração Pública e a expectativa de direitos.

Assim, tem-se um panorama conceitual do conteúdo da boa-fé. Diante da presença da boa-fé objetiva no ordenamento jurídico, cumpre verificar a sua natureza normativa, se de regra, princípio ou como uma cláusula geral.

4.2.1 Boa-fé como princípio ou regra?

Partindo-se da premissa de que tanto os princípios quanto as regras são espécies normativas, sendo portanto componentes do ordenamento jurídico, cumpre diferenciar esses tipos normativos para verificar em qual espécie de norma se enquadra a boa-fé. A diferenciação da boa-fé como regra ou princípio deve ser entendida como uma distinção intranormativa.

Acerca dessa diferenciação, Ronald Dworkin considera as regras como aplicáveis de maneira “tudo ou nada”. Isto é, ao determinar uma decisão, ou a regra é válida e produz consequências jurídicas, ou não é válida. O conflito entre regras pressupõe a invalidade de uma delas, devendo ser excluída a regra inválida do ordenamento jurídico.²⁰⁸

Para Robert Alexy, as regras são compreendidas como determinações, que não admitem aplicação em diferentes graus. Confirmam-se trechos de Luís Afonso Heck sobre a doutrina de Alexy:

²⁰⁸ HECK, Luís Afonso. Regras, princípios jurídicos e sua estrutura no pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 57.

[...] segundo Alexy – regras são normas que sempre ou somente podem ser cumpridas ou não podem ser cumpridas. Se uma regra vale, então é ordenado fazer exatamente aquilo que ela solicita, nem mais e nem menos. Regras contêm, com isso, determinações no espaço do possível fática e juridicamente. Nisso não é importante se o modo de atuação, ao qual a regra se refere, pode ser realizado ou não em graus diferentes.²⁰⁹

Entretanto, de maneira contrária a Dworkin, para Robert Alexy, o conflito entre regras não necessariamente pressupõe a invalidade de uma delas. É possível que regras conflitantes coexistam se houver uma cláusula de exceção. Por outro lado, caso não seja possível estabelecer uma cláusula de exceção, uma das regras contraditórias deverá ser extirpada do ordenamento jurídico. Em suas palavras:

Em um determinado caso, se se constata a aplicabilidade de duas regras com consequências jurídicas concretas contraditórias entre si, e essa contradição não pode ser eliminada por meio da introdução de uma cláusula de exceção, então, pelo menos uma das regras deve ser declarada inválida.²¹⁰

Desse modo, as regras devem ser compreendidas como mandamentos definitivos, cujo conteúdo e extensão são perfeitamente determinados. Em relação à teoria de Dworkin, sobre a aplicação “tudo ou nada” das regras, Alexy apresenta a cláusula de exceção como uma possibilidade de coexistência de regras conflitantes. As cláusulas de exceção não podem ser previamente enumeradas, pois dependem das circunstâncias caso a caso.²¹¹

Tem-se, portanto, uma diferença doutrinária entre Dworkin e Alexy. Para este, as regras não necessariamente devem ser aplicadas de maneira “tudo ou nada”, pois admite a existência de cláusulas de exceção.

Os princípios, por sua vez, não podem ser concebidos como determinações, pois sugerem, e não determinam, uma decisão. Seu conteúdo traz fundamentos a favor de uma ou outra decisão, mas o princípio em si mesmo não exige uma determinação específica.

Os princípios garantem a primazia de uma decisão em detrimento de outra. Possuem uma dimensão de peso, a qual não pode ser encontrada nas regras.

²⁰⁹ HECK, Luís Afonso. Regras, princípios jurídicos e sua estrutura no pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 65.

²¹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 92.

²¹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 105.

Outra característica dos princípios é o seu conteúdo, que é dotado de alto grau de generalidade. Contudo, quando os princípios se relacionam com fatos e regras determinadas, deixam de ser genéricos, passando a constituir um sistema diferenciado de regras.

Para Robert Alexy, os princípios se diferenciam das regras de maneira qualitativa. Ordenam que algo seja realizado, na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. As regras, como visto, ou têm suas determinações satisfeitas, ou não.²¹²

Diante disso, pode-se compreender os princípios como verdadeiros mandamentos de otimização. Diante de um caso específico, os princípios sugerem uma decisão a ser tomada. O mandamento contido no princípio para tal determinação deve ser realizado na medida do possível, e não de uma forma “tudo ou nada”.

Por se tratar de previsões com conteúdo genérico, dotadas de dimensão de peso, o ordenamento jurídico admite a colisão entre princípios. Dois princípios contraditórios podem conviver harmonicamente, pois são aplicados como razões para a decisão de um caso concreto, o que se faz por meio do sopesamento, assim compreendido como a proporcionalidade em sentido estrito. Alexy, ao tratar dos direitos fundamentais, considera o sopesamento como inerente ao conceito de *princípio*. Em suas palavras:

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades jurídicas. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.²¹³

²¹² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 90.

²¹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 117-118.

Diante dessa característica, sendo mandamentos de otimização, os princípios devem ser considerados como fundamentos para as regras. As regras, por sua vez, seriam determinações por exigência dos princípios. Todavia, os princípios não deixam de ser normas, assim como as regras, mas se distinguem destas últimas por sua estrutura normativa.

Para Robert Alexy, as regras seriam razões definitivas, com exceção daquelas compostas por cláusulas de exceção. Por outro lado, os princípios seriam razões *prima facie*, servindo como razões para normas e, indiretamente para ações, pois podem se apresentar como razões decisivas, servindo como fundamento de uma regra, a qual, por sua vez, representa uma razão definitiva. Para este autor, os princípios nunca serão razões definitivas em si mesmos.²¹⁴

Em síntese, pode-se dizer que o princípio possui uma dupla função. Consiste em espécie normativa qualitativamente superior, que fundamenta as demais normas, tais como as regras. Indiretamente também, o princípio acaba por fundamentar as decisões que decorram da aplicação daquelas regras por ele fundamentadas.

Diante disso, as regras são mais fortes que os princípios, pois constituem mandamentos definitivos, com conteúdo e extensão determinados. Para que um princípio supere uma regra, deve-se superar os princípios formais. Quanto mais fortes os princípios formais para a edição de regras, maior será a importância delas em relação aos princípios. Confira-se:

Um princípio cede lugar quando, em um determinado caso, é conferido um peso maior a um outro princípio antagônico. Já uma regra não é superada pura e simplesmente quando se atribui, no caso concreto, um peso maior ao princípio contrário ao princípio que sustenta a regra. É necessário que sejam superados também aqueles princípios que estabelecem que as regras que tenham sido criadas pelas autoridades legitimadas para tanto devem ser seguidas e que não se deve relativizar sem motivos uma prática estabelecida. Tais princípios devem ser denominados “princípios formais”. Em um ordenamento jurídico, quanto mais peso se atribui aos princípios formais, tanto mais forte será o caráter *prima facie* de suas regras. Somente quando se deixa de atribuir algum peso a esse tipo de princípios – o que teria como consequência o fim da validade das

²¹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108.

regras enquanto regras – é que regras e princípios passam a ter o mesmo caráter *prima facie*.²¹⁵

Ademais, os princípios são impregnados de elementos axiológicos, o que leva muitas vezes a confundi-los com valores. Entretanto, há uma diferença fundamental entre a colisão de princípios e a colisão de valores. Entre os princípios, prevalece aquilo que é devido, e no campo dos valores prevalece o que é melhor. Trata-se de uma diferenciação entre o campo deontológico e o axiológico.

Contudo, os princípios possuem um conteúdo axiológico mais fácil de ser identificado do que nas regras.

Por fim, pode-se verificar dois tipos de contradição normativa. Em relação às regras tem-se um problema de pertencimento e/ou validade. O conflito de regras, caso não haja uma cláusula de exceção, pressupõe a invalidade de uma das regras conflitantes. Por outro lado, deve ser admitida a colisão de princípios no ordenamento jurídico. Dois princípios colidentes poderão conviver harmonicamente, devendo ser aplicados a um caso concreto por meio do sopesamento.

Ainda acerca do conceito de *princípio* e sua diferenciação em relação às regras, Humberto Ávila apresenta os princípios como normas que prescrevem fins a serem atingidos e que fundamentam a aplicação da Constituição Federal.²¹⁶ Para ele, os princípios não seriam apenas normas dotadas de conteúdo axiológico, mas sim normas que estabelecem espécies precisas de comportamento.

Resumindo o conceito de *princípios* e *regras* apresentado por Ávila, tem-se as regras como normas imediatamente descritivas, com uma pretensão de decidibilidade. Os princípios, por sua vez, seriam normas imediatamente finalísticas, com uma pretensão de complementaridade e parcialidade. A aplicação dos princípios, diferentemente das regras, depende de uma relação entre coisas a serem promovidas e os efeitos da conduta necessária para promovê-las.²¹⁷

Desse modo, tem-se como principal distinção entre princípios e regras o fato de que os princípios não determinam imediatamente um comportamento a ser seguido, e sim um fim colimado, assim entendido como um conteúdo desejado. As

²¹⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 105.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 43.

²¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

regras, por sua vez, determinam imediatamente a conduta, o comportamento a ser realizado, e não o fim buscado por esse comportamento.

Sobre a posição dos princípios no ordenamento jurídico, não se trata apenas de diretrizes de conduta ou fins a serem perseguidos. Os princípios devem ser entendidos como normas efetivamente positivadas, que revelam comportamentos obrigatórios. Essa característica é outro traço distintivo dos princípios em relação aos valores, na medida em que estes apenas caracterizam qualitativamente uma determinada conduta. Os princípios, por outro lado, impõem a conduta. Nas palavras de Humberto Ávila:

[...] a positivação de princípios implica a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização, salvo se o ordenamento jurídico predeterminar o meio por regras de competência. As considerações antes feitas, demonstram que os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais. Eles são, ao mesmo tempo, mais do que isso e algo diferente disso. Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem um dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários. Essa perspectiva de análise evidencia que os princípios implicam comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva. Mais ainda, essa investigação permite verificar que os princípios, embora indeterminados, não o são absolutamente. Pode até haver incerteza quanto ao conteúdo do comportamento a ser adotado, mas não há quanto à sua espécie: o que for necessário para promover o fim é devido.²¹⁸

Diante das características e conceitos apresentados, verifica-se a presença tanto de regras quanto de princípios no sistema jurídico. O sistema necessariamente precisa ser composto de ambas as espécies normativas, pois as regras representam guias claros de comportamento, enquanto os princípios constituem válvulas de abertura para amoldar uma solução a um caso concreto.

Feitas tais considerações, passa-se a verificar a espécie normativa da boa-fé perante o ordenamento jurídico, se constitui uma regra ou um princípio.

Para tanto, enumeramos as características que diferenciam os princípios das regras. Os princípios (i) descrevem um estado ideal de coisas, (ii) são aplicados de maneira relacional entre os efeitos da conduta e o estado de coisas a ser promovido, (iii) constituem razões para a solução de problemas, (iv) possuem linguagem vaga e (v) conteúdo valorativo.

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 103-104.

Diante dessas características, consideramos a boa-fé como uma espécie de princípio, consubstanciado no mandamento de as partes agirem com retidão. O estado ideal de coisas que se pretende atingir pelo princípio da boa-fé é a lealdade, a seriedade e o zelo. A conduta a ser adotada para atingir essa finalidade abrange diversos comportamentos que sejam capazes de alcançar esse fim, dependendo das características do caso concreto a ser solucionado.

Nesse sentido, Humberto Ávila apresenta a boa-fé como elemento relacionado ao princípio da moralidade. Confira-se:

[...] o princípio da moralidade exige a realização ou preservação de um estado ideal de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé, sinceridade e motivação. Para a realização desse estado ideal de coisas são necessários determinados comportamentos. Para efetivação de um estado de lealdade e boa-fé é preciso cumprir aquilo que foi prometido. Para realizar um estado de seriedade é essencial agir por motivos sérios. Para tornar real uma situação de zelo é fundamental colaborar com o administrado e informá-lo de seus direitos e da forma como protegê-los. Para concretizar um estado em que predomine a sinceridade é indispensável falar a verdade. Para garantir a motivação é necessário expressar por que se age. Enfim, sem esses comportamentos não se contribui para a existência do estado de coisas posto como ideal pela norma, e, por consequência, não se atinge o fim. Não se concretiza, portanto, o princípio.²¹⁹

Embora estritamente relacionada ao princípio da moralidade, entendemos que a boa-fé configura um princípio autônomo, o próprio princípio da boa-fé. Trata-se de espécie normativa de natureza principiológica, que estabelece guia de conduta para se atingir como finalidade um comportamento probo, dotado de retidão e lealdade. Como forma de corroborar tal entendimento, confirmam-se as lições de Flávio Rubinstein:

Parece correto afirmar que a boa-fé objetiva apresenta as particularidades caracterizadoras dos princípios. De fato, tal noção jurídica é estabelecida para regular situações indetermináveis, e não apenas certos atos ou fatos previstos na norma. Seu conteúdo, ademais, é composto por standards que remetem a padrões de comportamento segundo critérios de retidão e lisura, de modo que no caso concreto deve ser considerado e sopesado o conjunto de interesses e valores presentes.

Como resultado, a norma de boa-fé objetiva deve ser aplicada com base na ponderação do referido conteúdo, devendo-se em cada

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 103.

situação concreta examinar se é ou não justificada tal aplicação e, em caso afirmativo, de que modo isso deve ser feito.²²⁰

Vê-se que o princípio da boa-fé deverá ser aplicado de acordo com o caso concreto posto em análise, mas não deixa de estabelecer uma prescrição normativa com finalidade perfeitamente determinada. O comportamento diligente, probo e leal, estabelece um fim colimado, e a forma da conduta para tanto ficará sujeita às peculiaridades de um caso específico.

No âmbito do Direito Privado, Judith Martins-Costa considera a boa-fé ao mesmo tempo como princípio e cláusula geral, assim entendida esta última como um *standard* comportamental.²²¹

O *standard* comportamental a que se refere essa Autora, consiste em um conjunto de elementos caracterizadores da conduta de boa-fé, os quais conforme exposto acima, podem representar a lealdade, probidade, diligência, dentre outros.

Embora seja possível considerar a boa-fé como um *standard* comportamental, a nosso ver ela deverá ser alçada à categoria de norma jurídica, elencada como espécie de princípio. Isso porque, o conteúdo da boa-fé é dotado de prescritividade, ou seja, as condutas são impostas, sob pena de sanção, e estabelecem uma forma determinada para se alcançar o fim colimado, o que caracteriza tipicamente essa espécie normativa.

Diante disso, cumpre reafirmar a natureza da boa-fé como verdadeiro princípio, dotado de prescritividade e força normativa. Sua aplicação dependerá das circunstâncias do caso concreto a ser analisado. Assim, passamos a tratar da boa-fé especificamente no Direito Tributário.

4.3 Boa-fé no direito tributário

Após explorar o conteúdo da boa-fé, situando-a como espécie normativa de natureza principiológica, cumpre apresentar a sua aplicação no Direito Tributário. Para tanto, inicialmente relacionaremos a boa-fé a alguns princípios constitucionais de grande importância e intimamente relacionados com o Direito Tributário. São eles: o princípio da confiança legítima, da segurança jurídica e da moralidade administrativa.

²²⁰ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 44-45.

²²¹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado: critérios para a sua aplicação**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 171.

O princípio da confiança legítima representa um mecanismo dos administrados frente às alterações de paradigma da Administração Pública. Seu conteúdo revela um limite à revisão dos atos administrativos de modo a preservar a confiança e a estabilidade das relações entre órgãos administrativos e administrados. Para Flávio Rubinstein, “A proteção da confiança legítima (i) impõe ao Estado limitações na liberdade de modificar suas condutas e seus atos que propiciem vantagens aos particulares ou (ii) atribui consequências patrimoniais para estas alterações”²²².

Esse princípio é formado pelo próprio conteúdo da boa-fé. Isso porque a proteção da confiança garante que os administrados dotados de conduta proba, diligente e leal, sejam protegidos em face de mudanças legislativas ou administrativas. A proteção da confiança deve ser concebida como uma manifestação concreta da boa-fé objetiva.

Nesse sentido é o entendimento de Roque Carrazza, para quem a boa-fé está intimamente relacionada ao *venire contra factum proprium*. Confira:

IX- Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no direito tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum proprium).

No âmbito do direito tributário a proibição de venire contra factum proprium tem sido utilizada para impedir que o Estado (lato sensu) burle a boa-fé das pessoas, assumindo, de modo repentino e sem razão plausível, condutas contrárias às que, até então, tomava.

Assim, quando a reiteração de comportamentos do Poder Público cria uma expectativa de confiança legítima de que, diante de uma dada situação, ele se conduzirá de um certo modo, não lhe é dado alterar, com efeitos retroativos, sua orientação para obter vantagens sobre os contribuintes, burlando-lhes a boa-fé.²²³

Além disso, a boa-fé está intimamente relacionada com o princípio da segurança jurídica.

A esse respeito, a segurança jurídica possui especial importância no âmbito tributário. Isso porque a atividade tributária onera direitos fundamentais dos contribuintes, tais como o direito à propriedade, liberdade, igualdade, dentre outros.

²²² RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 74.

²²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 460.

A segurança jurídica tem como finalidade garantir a estabilidade e a previsibilidade da ação estatal para que o contribuinte possa se precaver da atuação administrativa, de modo a preservar o seu patrimônio e liberdade. Confirmam-se as lições de Humberto Ávila a esse respeito:

[A segurança jurídica] é um instrumento de realização de outros fins: de um lado, dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, porque sem estabilidade e sem calculabilidade da atuação estatal, o indivíduo não tem como exercer o direito de autodeterminação livre da sua vida digna; de outro lado, das finalidades estatais, tendo em vista que o exercício da ação e do planejamento estatal, a médio e longo prazos (arts. 70 e ss.), pressupõe uma permanência das regras válidas. Essa permanência, porém, não é em benefício do Estado, mas em benefício do particular, que pode, de um lado, controlar a atividade estatal e, de outro, planejar as suas atividades. Esse caráter instrumental é ainda mais visível no âmbito do Direito Tributário, porquanto o Sistema Tributário Nacional, ancorado na CF/88, os princípios e as regras relacionados à segurança jurídica, instituídos como “garantias” e como “limitações ao poder de tributar”, assumem feição protetiva em favor do contribuinte e não em favor do Estado.²²⁴

Faz-se necessário um controle mínimo sobre o futuro para que o contribuinte possa se planejar, haja vista que a incerteza sobre as consequências normativas de uma ação poderá levar a uma inação. Especialmente no âmbito tributário, o contribuinte organiza suas atividades de acordo com uma expectativa prévia da carga tributária incidente. Essa previsibilidade deve ser garantida até como forma de preservação da atividade empresarial.

O princípio da segurança jurídica, portanto, deve ser concebido em favor do contribuinte, para protegê-lo das arbitrariedades administrativas referentes a exigências tributárias.

Por versar sobre a estabilidade e previsibilidade, a segurança jurídica é tida como um subprincípio do Estado de Direito mas, ao mesmo tempo, como um sobreprincípio em matéria tributária. Nesta última hipótese, o sobreprincípio da segurança jurídica representa a integração das demais regras e princípios voltados à proteção do contribuinte. Confira-se:

O sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, pois, resulta da integração harmônica de diversos princípios e regras constitucionais asseguradores de direitos e garantias fundamentais, numa visão axiológica convergente dos princípios explícitos da estrita legalidade (artigo 150, I), da irretroatividade da lei tributária (artigo 150, III, “a”) e da anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”), bem como

²²⁴ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 283-284.

de todos os demais princípios implícitos e/ou explícitos que compõem, na feliz expressão do mestre francês Louis Trotabas, o “Estatuto do Contribuinte”, ou, no dizer tropicalizado, o “Código de Defesa do Contribuinte” (competência tributária; tributação isonômica; não confisco; direito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório; reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária; imunidades; capacidade contributiva; tipicidade; dignidade do contribuinte; confiança do contribuinte; justiça tributária; praticidade da arrecadação; razoabilidade e proporcionalidade das leis tributárias; transparência fiscal; previsibilidade, calculabilidade e mensurabilidade da ação estatal; etc.).²²⁵

No contexto da segurança jurídica, a boa-fé se revela como um mecanismo para garantir certeza e previsibilidade às relações jurídicas de Direito Tributário. Só uma conduta leal e proba poderá promover a certeza e a estabilidade necessárias à pacificação social.

Por fim, a boa-fé no Direito Tributário se relaciona também à moralidade administrativa, prevista no artigo 37 da Constituição Federal.²²⁶ Este dispositivo se volta à atuação da Administração Pública, estabelecendo também ao ente governamental o dever de uma conduta proba, leal e honesta para com o contribuinte.

Trata-se de uma previsão implícita da boa-fé objetiva na Constituição Federal, conforme ensina Flávio Rubinstein:

Pode-se afirmar que a moralidade administrativa é um dos valores pressupostos pela boa-fé objetiva, caracterizando-se como um veículo deste princípio aplicável às relações entre Estado e particulares.

Assim, parece correto admitir que o art. 37 da CF/88, conquanto não preveja expressamente a boa-fé objetiva, exige-a como decorrência do princípio da moralidade administrativa.²²⁷

Diante desses princípios constitucionais, intimamente conectados com o princípio da boa-fé, a praxis jurisprudencial veio afirmando a boa-fé como um instrumento para restringir a atuação do Poder Público frente aos direitos e garantias do contribuinte, com a finalidade de atingir a certeza e a estabilidade nas relações jurídicas.

²²⁵ SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação** – da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

²²⁶ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

²²⁷ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 79.

Nesse sentido, destaca-se o dever de as autoridades administrativas avaliarem a boa-fé na conduta dos contribuintes. Essa avaliação consiste em interpretar as normas jurídicas tributárias de maneira a levar em consideração a conduta do contribuinte de lealdade e probidade para com a Administração Pública em uma determinada situação concreta. Trata-se de privilegiar a boa-fé do contribuinte perante controvérsias de natureza tributária.

Nessas circunstâncias, pode-se considerar a boa-fé também como um princípio hermenêutico, a ser aplicado na interpretação das normas jurídicas e na verificação de conformidade da conduta do contribuinte em relação a exigências tributárias. Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

A conformidade ou a desconformidade de uma conduta em face da legislação tributária, no Estado Democrático de Direito, em atenção aos princípios da segurança jurídica e da confiabilidade, deve ser examinada à luz do princípio hermenêutico da boa-fé do contribuinte. Se o ato administrativo vinculado tem a “função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular”, como bem resume Hartmut Maurer, essa qualidade estabilizadora da relação jurídica entre Administração e contribuinte propicia as bases de confiança na sua permanência quando adotado dentro de condições de legitimidade e certeza jurídica, excetuado o caso do controle hierárquico. Essa certeza na conduta futura das autoridades, quanto à preservação dos seus próprios atos, oferece-se ao cidadão como expectativa de confiança no próprio Estado Democrático de Direito.²²⁸

Frise-se que os deveres de boa-fé são exigíveis tanto em face dos contribuintes como em relação ao Fisco, como resultado da evolução das características da obrigação tributária, que atualmente demanda uma colaboração de ambos os sujeitos que compõem a relação jurídica tributária, mitigando traços do chamado autoritarismo fiscal.

Cumprе ressaltar, ainda, a previsão contida no artigo 108, incisos II e III, do CTN²²⁹, segundo os quais os princípios gerais poderão ser utilizados para integrar a legislação tributária.

²²⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 304.

²²⁹ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a equidade. [...]”

Tal dispositivo apenas reafirma o caráter normativo da boa-fé no âmbito do Direito Tributário, que se verifica em diversos aspectos da relação obrigacional entre Fisco e contribuinte.

A título exemplificativo, verifica-se a aplicação da boa-fé em diversas situações de natureza tributária. No âmbito do planejamento tributário, a boa-fé deve ser analisada nas situações em que o Fisco considera haver simulação em uma operação societária, apenas para que o contribuinte usufrua de redução da carga fiscal.

No âmbito do lançamento tributário, a boa-fé é levada em consideração em situações decorrentes de mudanças de critério jurídico pelas Autoridades Fiscais em relação a um determinado fato tributário. Nas operações comerciais, pode-se verificar a aplicabilidade da boa-fé para a imposição de responsabilidade tributária e sujeição passiva, nas situações de idoneidade de documentos fiscais, dentre outras.

O nosso estudo, conforme mencionado, ficará limitado à análise da boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas.

Nessas situações específicas envolvendo operações comerciais com empresas posteriormente declaradas inidôneas, a boa-fé se apresenta em relação à conduta do contribuinte ao estabelecer o negócio jurídico, e se refere às cautelas adotadas para a verificação da regularidade fiscal do fornecedor/cliente no momento em que celebradas as operações.

Trata-se, assim, de boa-fé nas relações particulares de natureza comercial, e da possibilidade de ser oposta ao Fisco em casos de questionamentos fiscais decorrentes da inidoneidade fiscal de terceiros, com os quais foi celebrada operação comercial.

Verifica-se, portanto, uma conexão entre relação jurídica de Direito Tributário, no âmbito do Direito Público, e relações jurídicas particulares, no âmbito cível e comercial. A análise conjunta desses regimes jurídicos se justifica no presente caso, haja vista que o Direito Tributário deve ser compreendido como um ramo sistematicamente integrado aos demais ramos do Direito.

Feitas tais considerações, passamos a tratar de alguns dispositivos específicos do CTN, e sua relação com a boa-fé objetiva no Direito Tributário.

4.3.1 O artigo 136 do CTN

Conforme se depreende da redação legal do artigo 136 do CTN, não havendo 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”.

Pois bem, em uma análise apressada, poder-se-ia compreender o artigo 136 do CTN como um obstáculo à aplicação da boa-fé no Direito Tributário. Entretanto, e conforme exposto até o momento, a boa-fé não pode ser compreendida como uma mera intenção do agente, no sentido de praticar uma infração tributária sem que tenha tido a intenção de efetivamente praticá-la. Tal situação, quando muito, poderia qualificar uma espécie de boa-fé subjetiva, mas de nenhuma forma a boa-fé em seu caráter objetivo, que constitui a temática central da presente dissertação.

A esse respeito, a boa-fé subjetiva deve ser compreendida como um estado psicológico referente ao comportamento adotado pelo sujeito. Nas palavras de Flávio Rubinstein:

A boa-fé subjetiva expressa, portanto, uma atitude puramente passiva e estática, que compreende um desconhecimento ou uma crença errônea em relação à adequação de determinada situação valorada pelo direito; tal faceta atuaria como um pressuposto para a atribuição de direitos subjetivos, como a posse e a boa-fé.²³⁰

Por outro lado, a boa-fé objetiva se caracteriza como um modelo de conduta fundamentado normativamente, exterior ao sujeito, portanto, e que o vincula a determinados deveres concretos.

Conforme exposto e voltamos a ressaltar, a boa-fé objetiva deve ser concebida como um verdadeiro instituto jurídico, dotado de prescritividade, que impõe um padrão comportamental para a adoção de uma conduta leal, proba e correta. Vimos se tratar de verdadeira norma jurídica, de natureza principiológica.

Em relação às operações com empresas inidôneas, a boa-fé se apresenta como um modelo de conduta a ser seguido pelos contribuintes, como forma de desonerá-los de questionamentos fiscais decorrentes de irregularidades de terceiros com os quais tais operações foram celebradas.

O modelo de conduta, por óbvio, deverá conter comportamentos que evidenciem a diligência, o zelo e a retidão do contribuinte no momento de celebrar

²³⁰ RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série doutrina tributária. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 41.

as operações, bem como a impossibilidade de se conhecer a irregularidade dos terceiros no momento da transação comercial.

A adoção desses comportamentos, como modelo de conduta de boa-fé, deverá ser devidamente comprovada, conforme será detalhado no capítulo seguinte.

Não basta, portanto, que o contribuinte demonstre não ter tido a intenção de lesar o Fisco. É necessária a efetiva comprovação de que adotou conduta eivada de boa-fé.

Assim, entendemos que o artigo 136 do CTN não representa óbice à aplicação da boa-fé no Direito Tributário.

Acerca da aplicação desse dispositivo nas operações com empresas inidôneas, apesar de manifestar entendimento contrário à posição defendida na presente dissertação, Argos Simões explica que o artigo 136 do CTN exclui o dolo como requisito para a infração tributária, bastando a existência de culpa.²³¹

No entendimento desse Autor, a conduta decorrente de negligência, imprudência ou imperícia seria suficiente para caracterizar a responsabilidade pela infração tributária, mas, uma vez comprovada a boa-fé do contribuinte, a sanção aplicada poderia ser afastada.

Diante disso, a nosso ver o artigo 136 do CTN não deverá impedir a aplicação da boa-fé objetiva no Direito Tributário. A boa-fé no presente caso não representa mera intenção do contribuinte, e sim uma conduta baseada no *standard* comportamental da boa-fé, cujo conteúdo é dotado de prescrição normativa, vinculante e impositiva.

A mera intenção do agente, quando muito, estaria relacionada com a boa-fé subjetiva e com elementos psicológicos e morais do contribuinte, os quais se encontram à margem da dogmática jurídica e, portanto, não são analisados na presente dissertação.

Resta demonstrada, assim, a aplicabilidade da boa-fé no Direito Tributário, mesmo diante do disposto no artigo 136 do CTN.

4.3.2 O artigo 112 do CTN

²³¹ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. In: SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 123.

Ultrapassado o artigo 136 do CTN, como suposto óbice à aplicação da boa-fé no Direito Tributário, cumpre apresentar o artigo 112, como dispositivo legal que corrobora e fundamenta a boa-fé no Direito Tributário.

A esse respeito, dispõe o CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Tal dispositivo prevê interpretação favorável ao contribuinte nos casos ali elencados. É considerado verdadeiro princípio a ser aplicado em favor dos contribuintes em caso de dúvidas referentes à infração tributária, chamado *in dubio pro contribuinte*.

Como visto acima, a boa-fé no Direito Tributário se fundamenta em diversos outros princípios, tais como a proteção da confiança, a segurança jurídica e a moralidade administrativa. A própria boa-fé, em si mesmo, poderá ser considerada um princípio geral de Direito.

Demonstramos, também, a boa-fé como um princípio hermenêutico, a ser utilizada nos casos concretos em favor dos contribuintes para a interpretação e integração de normas tributárias.

O artigo 112 do CTN, portanto, se relaciona com a função hermenêutica da boa-fé, na medida em que impõe interpretação favorável aos contribuintes nos casos em que especifica.

Explica-se: o contribuinte de boa-fé, por força do artigo 112 do CTN, deverá ser privilegiado nos casos concretos em que houver dúvidas acerca da infração. A própria conduta de boa-fé deverá ensejar a presunção de inocência do contribuinte diante dos casos correspondentes às hipóteses de dúvida previstas no dispositivo legal.

Isso porque a boa-fé revela um modelo de conduta proba, leal e diligente. O contribuinte que assim age merece uma proteção jurídica perante a atividade tributária, como forma de assegurar segurança jurídica e estabilidade.

Acerca do artigo 112 do CTN, embora seja considerado como um dispositivo autorizativo de analogia e interpretações benéficas ao contribuinte em

caso de dúvidas, é importante ressaltar a sua aplicação apenas nos casos especificamente previstos neste dispositivo legal. Isso em decorrência da tipicidade fechada que circunda o Direito Tributário. Confira-se:

O Código Tributário Nacional, nesse seu art. 112 supra mencionado, regra a colmatação de lacuna, adotando o *in dubio pro contribuinte*, porém *numerus clausus*, fazendo-o como exceção, significando que, fora desse rol, a regra é *in dubio pro fisco*.

Estabelece esse dispositivo, sob comento, a colmatação, pela via da analogia benéfica, de lacuna deixada pela lei tributária que consista em ausência de norma expressa para definir a ilicitude de um fato.

O aplicador da norma tributária, somente, está autorizado a interpretar de maneira mais favorável ao acusado, se essa ausência, enfim, for quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A *tipicidade cerrada* no que toca à exigência do tributo limita a analogia para caracterização da infração onde o legislador não a definiu, mas, também, onde se tiver de utilizar a benéfica.²³²

Não obstante, tendo em vista que a boa-fé deverá ser aplicada aos casos concretos, o artigo 112 do CTN poderá fundamentar a sua aplicação nas hipóteses ali relacionadas.

Por tal razão, pode-se dizer que esse dispositivo legal também corrobora a aplicação da boa-fé no Direito Tributário.

A legislação tributária deverá ser interpretada de forma favorável ao contribuinte de boa-fé, quando houver dúvidas acerca da infração, como forma de privilegiar uma conduta proba e diligente. A interpretação favorável nas circunstâncias em que se apresenta a boa-fé, se justifica também como forma de garantir os direitos constitucionais dos contribuintes, especialmente em relação à segurança jurídica e moralidade administrativa.

Apresentada a relevância da boa-fé no Direito brasileiro, seu conceito e natureza normativa, bem como sua aplicação genérica nas relações particulares e, mais especificamente no Direito Tributário, cumpre traçar o panorama específico da boa-fé nas operações com empresas inidôneas.

²³² BRITO, Edvaldo. Analogia gravosa e analogia benéfica na interpretação das normas tributárias. In: SOUZA, Priscila de. **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 341-363.

5 A BOA-FÉ NAS OPERAÇÕES COM EMPRESAS INIDÔNEAS

Neste capítulo final, abordaremos a boa-fé especificamente nas operações com empresas inidôneas. Para tanto, serão detalhados os critérios objetivos para a demonstração da boa-fé nessas operações, bem como a forma para sua devida comprovação.

Por fim, apresentaremos a orientação jurisprudencial sobre o tema, no âmbito judicial e administrativo.

5.1 Critérios objetivos para a constatação da boa-fé

Ao longo da presente dissertação apresentamos as características gerais do ICMS, bem como suas especificidades nas operações comerciais com empresas inidôneas. Mencionamos a importância da boa-fé nessas operações, especialmente diante de questionamentos fiscais.

Diante disso, no capítulo anterior tratamos do panorama geral da boa-fé, apresentando o seu conceito, natureza normativa e a sua aplicação no Direito Tributário.

No presente capítulo, por sua vez, pretende-se detalhar as particularidades da boa-fé especificamente em relação aos questionamentos fiscais de ICMS, decorrentes da realização de operações comerciais com empresas inidôneas. Cumpre ressaltar que este é o tema central do presente trabalho: o ICMS e a boa-fé nas operações com empresas inidôneas.

Dada a característica multifacetária da boa-fé, cuja aplicação é casuística, dependendo das características dos casos concretos, elegemos duas situações como pano de fundo para o presente trabalho: a primeira refere-se à aquisição de mercadorias de fornecedor posteriormente declarado inidôneo; a segunda diz respeito às vendas interestaduais, com cláusula FOB, a destinatário inidôneo.

Conforme exposto no capítulo anterior, a boa-fé constitui verdadeiro instituto jurídico, dotado de normatividade, cuja natureza é de princípio constitucional.

O princípio da boa-fé surge como um mandamento de agir com retidão, no intuito de alcançar o estado de lealdade, seriedade, zelo e confiabilidade. No Direito Tributário, o princípio da boa-fé se relaciona com a proteção da confiança (*venire contra factum proprio*), com a segurança jurídica e a moralidade

administrativa, podendo ser considerado ainda um princípio geral integrativo da legislação tributária e, ao mesmo tempo, um princípio hermenêutico favorável aos contribuintes, aplicável a casos concretos.

Ainda, a jurisprudência desenvolveu a boa-fé no Direito Tributário como um instrumento para refrear o exercício da tributação, em prol dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Nos casos eleitos como pano de fundo, a operação comercial ocorre, mas posteriormente o Fisco vem a declarar a inidoneidade fiscal das empresas vendedoras/adquirentes. Em razão dessa inidoneidade, a exigência de ICMS é imputada a contribuintes de boa-fé, que apenas realizaram operações comerciais com as empresas tidas por inidôneas.

Essas situações geram exigências fiscais de ICMS referentes à glosa de créditos do imposto nas aquisições de fornecedores inidôneos, bem como ao recolhimento do ICMS incidente sobre operações internas, sendo desqualificada a natureza interestadual da operação comercial, motivada pela inidoneidade do adquirente/cliente.

São casos em que o Fisco busca responsabilizar os contribuintes de boa-fé que realizaram operações com empresas inidôneas, sem que tivessem conhecimento dessa inidoneidade fiscal na época em que ocorreram as operações.

Trata-se, portanto, de relações comerciais contraídas por particulares, que geram consequências tributárias relacionadas ao ICMS, imposto que incide, por excelência, nas operações mercantis.

Essas operações comerciais deflagram, por sua vez, relações particulares de natureza mercantil, reguladas sobretudo pela *práxis* comercial.

Desse modo, a boa-fé a ser analisada nesses casos deve ser verificada na conduta do contribuinte ao celebrar a operação comercial com a empresa posteriormente declarada inidônea. Uma vez demonstrada regularmente essa boa-fé na relação comercial, haverá a possibilidade de desconstituir a exigência fiscal.

Sendo assim, não se trata apenas da aplicação da boa-fé no Direito Tributário. Deve-se demonstrar a boa-fé na relação particular de natureza mercantil, de modo a possibilitar a sua oposição à exigência fiscal, como elemento para desconstituir o crédito tributário de ICMS.

Nesse sentido, a boa-fé nas relações particulares, sobretudo nas de natureza mercantil, se refere à diligência, zelo e probidade da conduta adotada pelo contribuinte ao transacionar com terceiros.

A possibilidade de essa boa-fé ser utilizada no âmbito do Direito Tributário, como forma de desconstituir uma exigência fiscal de ICMS decorrente da inidoneidade fiscal de terceiros, deve ser justificada em razão dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, tais como a proteção da confiança e a segurança jurídica.

Ora, se o contribuinte de boa-fé realiza operação comercial com diligência e precaução, adotando todas as providências que estão a seu alcance para verificar a regularidade fiscal de seu fornecedor ou cliente, esse contribuinte acaba por confiar na regularidade da operação.

Uma autuação posterior, decorrente de declaração de inidoneidade formalizada após as operações, representa violação à segurança jurídica, pois surpreende aquele contribuinte probo e regular, prejudicado unicamente pela inidoneidade fiscal de um terceiro, com o qual apenas transacionou. Frise-se que nessas situações a regularidade do contribuinte de boa-fé sequer é questionada. As autuações tendem a ser motivadas unicamente pela inidoneidade fiscal do terceiro com o qual foi celebrada a operação de compra e venda mercantil.

Diante disso, como forma de afastar esses questionamentos e autuações de ICMS, faz-se necessária a efetiva demonstração da boa-fé nas relações particulares de natureza comercial.

Essa boa-fé consiste na diligência e probidade da conduta do contribuinte, de modo a evidenciar a sua confiança na regularidade da operação à época da transação, e a impossibilidade de se conhecer a inidoneidade fiscal antes de declaração oficial pelas Autoridades Administrativas competentes.

Cumprе detalhar no que consiste essa boa-fé a ser verificada na relação comercial, capaz de afastar autuações de creditamento indevido e de responsabilidade pelo ICMS difal nas operações interestaduais celebradas com cláusula FOB.

Não se trata, conforme visto, da intenção do contribuinte de não lesar o Fisco, mas sim do formato objetivo da boa-fé, mediante a sua devida comprovação.

Entendemos que a boa-fé, no presente caso, resulta da demonstração (i) do dever de diligência do contribuinte ao celebrar a operação comercial, bem

como (ii) da comprovação da veracidade da operação comercial. Tais elementos são imprescindíveis para atestar a inocência do contribuinte e a impossibilidade de sofrer consequências da irregularidade fiscal de terceiros.

Em síntese, a boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas tem dois elementos constitutivos, quais sejam: (i) o dever de diligência e (ii) a veracidade das operações. Ambos, devidamente comprovados, devem ser suficientes para caracterizar a boa-fé do contribuinte.

Não obstante, e de modo contrário, Fabiana Del Padre Tomé defende a necessidade de a Autoridade Administrativa comprovar o dolo do contribuinte que apenas realizou operação comercial com uma empresa inidônea. Para ela, ao contribuinte caberia apenas “manter a regular escrituração fiscal, assim como os documentos objeto de registro contábil, como os contratos de compra e as respectivas notas fiscais”²³³. Frise-se que se trata de entendimento no âmbito das aquisições de fornecedor inidôneo, referente às autuações fiscais de glosa de créditos de ICMS.

Entretanto, entendemos que a boa-fé no Direito Tributário deve ser aplicada em sua modalidade objetiva, razão pela qual a demonstração da diligência do contribuinte ao realizar uma operação comercial, a nosso ver, é fundamental para a constituição da boa-fé.

Caberia ao contribuinte, e não ao Fisco, demonstrar que adotou conduta de probidade, zelo e diligência ao realizar a operação comercial, bem como que essa operação de fato existiu. Tais elementos constituem a própria boa-fé capaz de eximi-lo das cobranças decorrentes de inidoneidade fiscal de fornecedores ou clientes.

Uma vez demonstrada pelo contribuinte, a correta avaliação da boa-fé nas operações comerciais constitui, por sua vez, dever da Administração Pública, em cumprimento ao princípio da segurança jurídica. Cabe ao contribuinte, portanto, demonstrar a sua boa-fé, mas à Administração é conferida a efetiva análise dessa boa-fé no caso concreto, como elemento para a desconstituição de exigências fiscais decorrentes da inidoneidade de terceiros.

²³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 463.

Nesse sentido, tanto os auditores fiscais quanto os julgadores, administrativos e/ou judiciais, deverão avaliar se a conduta do contribuinte está de acordo com os parâmetros de boa-fé e diligência. A falta da análise da boa-fé nesses casos representa cerceamento de defesa e insegurança jurídica. Cumpre transcrever as lições do mestre Heleno Torres a esse respeito:

Diante do exposto, deve-se concluir que a autoridade administrativa, na aplicação dos tributos ou na solução de conflitos, i.e., quando decide e argumenta, deve atuar com observância da boa-fé nos seus atos, mas também tem o dever de avaliar a boa-fé na conduta dos contribuintes, em cumprimento a princípios fundamentais, como proporcionalidade, segurança jurídica e eficiência. Negar o exame da boa-fé nos atos dos contribuintes, e tanto mais nos casos que a lei atribui a estes o dever de aplicação (interpretação) da legislação tributária, equivaleria a subtrair destes idêntico direito de decidibilidade em padrões semelhantes de seleção de possibilidades na aplicação da legislação tributária, provado o manifesto interesse em dar cumprimento à legalidade.²³⁴

Feitas tais considerações acerca dos elementos constitutivos da boa-fé objetiva nas operações com empresas inidôneas, cumpre detalhar as suas características e o formato para a comprovação, de maneira suficiente a afastar questionamentos fiscais de ICMS. Passamos a expor, individualmente, o dever de diligência e a veracidade das operações como elementos constitutivos da boa-fé nas relações mercantis

5.1.1 O dever de diligência

Inicialmente, entendemos que a diligência do contribuinte pressupõe a demonstração de regularidade da operação comercial, com o cumprimento de todos os deveres instrumentais.

Para Fabiana Del Padre Tomé, o contribuinte estaria adstrito apenas ao cumprimento dos deveres instrumentais impostos por lei. Essa autora admite como prova da boa-fé nas aquisições de fornecedores inidôneos tão somente o documento fiscal de aquisição, com destaque do ICMS incidente na operação anterior, devidamente escriturado, além da consulta ao SINTEGRA como forma de demonstrar o zelo adotado na celebração do negócio jurídico. Confira-se:

²³⁴ TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. In: SOUZA, Priscila de (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. v. 7. São Paulo: Noeses, 2010, p. 81.

Acontece que essa “documentação comprobatória” não pode ser indiscriminadamente exigida pela autoridade administrativa. Somente os documentos prescritos em lei são obrigações do contribuinte desempenhar e manter. Desse modo, o adquirente que escriturar a aquisição em seu livro de entrada, obtendo o documento fiscal com destaque do ICMS devido na operação anterior e zelando pela regularidade da situação fiscal do vendedor mediante consulta ao SINTEGRA, pratica os atos necessários para fazer jus ao aproveitamento dos respectivos créditos. Com isso, certifica a veracidade da compra e venda, evidenciando, também, sua boa-fé.²³⁵

Entretanto, a prática e a jurisprudência têm evidenciado cada vez mais a importância de se demonstrar a conduta da boa-fé por outros elementos comprobatórios de zelo e critério na prática comercial, os quais não devem se restringir ao cumprimento de deveres instrumentais.

Isso porque, conforme mencionado, trata-se de boa-fé a ser verificada nas relações particulares, capaz de evidenciar a aparência de regularidade da operação comercial.

Nesse sentido, Christine Mendonça e Paulo Campilongo, ao tratar da boa-fé nas aquisições de mercadorias de fornecedores inidôneos, comparam a boa-fé do adquirente à teoria da aparência no Direito e esclarecem:

As três clássicas escolas sobre a Teoria da Aparência podem ser assim resumidas: (i) a escola alemã se fundamenta no princípio geral da publicidade e nos exemplos que a sua falta acarreta; (ii) a escola francesa está baseada na máxima ‘Error Communis Facit Jus’, ou seja, o erro comum, coletivo ou escusável faz o direito, já que qualquer homem de média diligência nele incorreria; (iii) a escola italiana vincula a aparência de direito ao princípio da proteção aos terceiros de boa-fé, escudada numa situação de fato objetivamente idônea a fazer incidir em erro qualquer pessoa.²³⁶

Para esses autores, a boa-fé pode ser vislumbrada nas situações em que, no momento da operação comercial, os documentos fiscais, e mesmo a condição do vendedor, estiverem aparentemente idôneos, fornecendo ao adquirente elementos para evidenciar a regularidade do negócio jurídico e, portanto, o direito ao crédito do imposto na entrada dos bens em seu estabelecimento.

²³⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: SOUZA, Priscila de (coord.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015, p. 470.

²³⁶ CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. MENDONÇA, Christine. Crédito escritural do ICMS e nota fiscal inidônea. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 59-71, 2012 p. 66.

O mesmo entendimento se aplica às vendas interestaduais a cliente posteriormente declarado inidôneo. Trata-se de verificar a aparência de regularidade da operação comercial e da própria situação fiscal do adquirente.

Desse modo, o dever de diligência será demonstrado quando o negócio jurídico puder ser considerado aparentemente regular. Além disso, a diligência do contribuinte será verificada pela demonstração de que, na época das operações, foram adotadas todas as precauções a seu alcance para a verificação da regularidade do fornecedor ou cliente, de modo que não haveria meios de se conhecer a inidoneidade fiscal posteriormente declarada.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que o dever de diligência do contribuinte não poderá ser desproporcional a ponto de se exigir condutas que fujam ao padrão comum na celebração de negócios jurídicos. A exigência de uma investigação profunda sobre a regularidade fiscal de terceiro com o qual se transaciona foge à esfera do dever do contribuinte e cabe privativamente à atividade fiscalizatória. Somente o Fisco tem a prerrogativa de fiscalizar e declarar a inidoneidade fiscal, nos termos dos artigos 194 e seguintes do CTN.

Dessa forma, pode-se dizer que devem ser aceitos como elementos de prova da diligência, todos aqueles que estiverem ao alcance do contribuinte, passíveis de demonstrar o seu cuidado e zelo ao realizar uma operação mercantil.

Destacamos como espécies de documentos comprobatórios do dever de diligência: fichas cadastrais, SINTEGRA, comprovante de regularidade do CNPJ perante a Receita Federal, cópia do contrato social da empresa, dentre outros, capazes de sugerir que a empresa existia de fato na época, e que não havia indícios de irregularidade.

A lista de documentos não é taxativa. Quanto mais robusto for o material probatório, mais facilmente será reconhecida a boa-fé.

Não haveria óbice em admitir inclusive prova testemunhal e/ou pericial, desde que o objeto dessas provas seja a demonstração de diligência e cuidado na condução do negócio jurídico.

Ao tratar especificamente das operações interestaduais, com cláusula FOB, Isabela Bonfá lista algumas precauções que devem ser adotadas pelo contribuinte vendedor de modo a se resguardar desses questionamentos fiscais:

- verificação constante da regularidade do destinatário das mercadorias vendidas perante a Secretaria de Fazenda do Estado de sua jurisdição;
- solicitação de declaração do adquirente ou do transportador da mercadoria quanto à sua efetiva saída do território paulista e entrada no estabelecimento do adquirente situado em outro Estado ou cópia do conhecimento de transporte da mercadoria relação esta estabelecida por força contratual determinando a aplicação de penalidade financeira pelo descumprimento de tal obrigação;
- celebração de contrato entre as partes no sentido de que, se houver desvio no destino das mercadorias, que o ônus financeiro de qualquer exigência fiscal em decorrência de tal fato será assumida pelo adquirente. Assim, a empresa vendedora, se condenada ao pagamento de eventuais contingências, poderá ingressar com ação de Regresso na esfera cível em face do adquirente.²³⁷

Feitas tais considerações acerca dos elementos para a demonstração do dever de diligência, essencial à comprovação da boa-fé nas operações comerciais, passamos a tratar da veracidade das operações, também fundamental para que se reconheça a boa-fé nas operações com empresas inidôneas.

5.1.2 A veracidade da operação

Conforme mencionado, a boa-fé no presente caso deve ser demonstrada no âmbito das relações de natureza mercantil, sobre as quais incide o ICMS. Constitui elemento da boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas, a veracidade da operação realizada, ou seja, a demonstração de que a operação de fato aconteceu.

Isso porque a boa-fé consiste em atuação criteriosa pelo contribuinte ao celebrar uma operação comercial dotada de aparente regularidade. A impossibilidade de o contribuinte de boa-fé conhecer a inidoneidade fiscal de seu fornecedor ou cliente deve ser comprovada pelo exercício do dever de diligência. Por sua vez, a aparência de regularidade da operação comercial deve ser demonstrada pela comprovação da veracidade da operação comercial.

Ao demonstrar que a operação de fato ocorreu, o contribuinte revela que a sua conduta foi desprovida de dolo ou simulação, o que deverá afastar autuações e questionamentos fiscais decorrentes exclusivamente das irregularidades de terceiros.

²³⁷ JESUS, Isabela Bonfá de. ICMS – Responsabilidade nas vendas interestaduais realizadas sob a Cláusula FOB. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011, p. 258.

Reforça a inocência do contribuinte a demonstração de que não houve qualquer simulação ou fraude no negócio jurídico aventado, mas tão somente a celebração de uma operação mercantil verídica. Desse modo, a irregularidade do terceiro, verificada posteriormente à operação, não poderá desqualificar os efeitos tributários de uma operação mercantil regular, na qual a mercadoria foi vendida e o respectivo preço foi pago.

A veracidade da operação é elemento imprescindível à comprovação da boa-fé, também em razão da importância desse fato para o surgimento da obrigação tributária.

A esse respeito, cumpre rememorar o critério material do ICMS nas operações com empresas inidôneas. Conforme consta no capítulo 2, o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias tem como materialidade a circulação jurídica de bens, assim entendida como a transferência de titularidade. Trata-se de compra e venda mercantil, que representa a realização de um negócio jurídico, aperfeiçoado pela tradição, ou seja, entrega da coisa ao adquirente, mediante o pagamento de contraprestação.

Sobre as aquisições de fornecedor inidôneo, a operação mercantil gera como consequência um direito a créditos de ICMS, em benefício do adquirente, por força do princípio da não cumulatividade.

Quanto às vendas interestaduais, com cláusula FOB, a destinatário inidôneo, a alienação de mercadorias a contribuinte localizado em outro Estado da federação tem como consequência a obrigação tributária de recolher o ICMS ao Estado de origem, sob a alíquota interestadual. Ao adquirente, quando da entrada da mercadoria no Estado de destino, caberá o recolhimento do ICMS difal.

Não obstante, o surgimento da obrigação tributária pressupõe a incidência tributária. Ou seja, os fatos descritos acima, uma vez convertidos em linguagem competente, deverão gerar um fato jurídico tributário e, por consequência, uma obrigação tributária, a qual deve ser compreendida como uma relação jurídica, de natureza pecuniária, formada entre sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte).

No presente caso, a obrigação tributária decorrente da aquisição de mercadorias consiste no dever de o vendedor recolher o ICMS aos cofres públicos e, em contrapartida, surge o direito de o adquirente se apropriar dos créditos de ICMS incidentes sobre essa operação, por força da não cumulatividade do imposto. Nas

vendas interestaduais, a obrigação tributária consiste no dever de o vendedor recolher o ICMS à alíquota interestadual, em benefício ao Estado de origem, cabendo ao destinatário o recolhimento do diferencial.

Diante disso, tem-se que as obrigações tributárias se aperfeiçoam não apenas com a ocorrência fática das respectivas hipóteses descritas na regra-matriz de incidência, mas com a sua conversão em linguagem competente e, conseqüentemente, transmutação do fato social em fato jurídico tributário.

No presente caso, a linguagem competente, que possibilita gerar a obrigação tributária, é representada pela emissão dos respectivos documentos fiscais, escrituração fiscal e cumprimento dos demais deveres instrumentais nas operações comerciais.

Sendo irrelevante o contexto fático da comercialização para fins de incidência do ICMS, entendemos que a veracidade da operação comercial cinge-se, inicialmente, à correta emissão dos documentos fiscais, à respectiva escrituração, bem como ao pagamento e recebimento do preço e do produto. Os documentos comprobatórios de tais atos seriam suficientes, em princípio, para demonstrar a transferência de titularidade do bem e, assim, comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto.

Não obstante, e diante da importância em demonstrar a ocorrência do negócio jurídico de fato, haja vista a boa-fé a ser verificada no âmbito da relação particular de natureza mercantil, entendemos que se faz importante apresentar todos os elementos de prova capazes de evidenciar a veracidade da operação, em especial a comprovação do pagamento.

A correta emissão dos documentos fiscais, respectiva escrituração e cumprimento dos deveres instrumentais, aliados ao pagamento do preço do produto, possibilitam demonstrar a efetiva transferência de titularidade do bem e, assim, comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto e conseqüente obrigação tributária.

Não se faz necessária, a nosso ver, a comprovação da efetiva entrada física do bem no estabelecimento do adquirente, uma vez que tal fato não é relevante para a constituição da obrigação tributária.

Especialmente nas vendas interestaduais com cláusula FOB, a mercadoria é transportada pelo adquirente até o Estado de destino, de modo que a responsabilidade do vendedor fica restrita à disponibilização dos produtos em seu

próprio estabelecimento, para retirada pelo próprio adquirente. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a “fiscalização” do efetivo destino somente seria atribuível ao Fisco, em razão do poder de polícia. Em suas palavras:

Em síntese, tratando-se de operações praticadas sob a cláusula FOB, as obrigações da pessoa jurídica fornecedora cessam com a entrega das mercadorias ao transportador, não podendo ser responsabilizada por atos da adquirente, destinatária das coisas. Nem poderia ser diferente, já que o vendedor não dispõe do ‘poder de polícia’ para fiscalizar todos os demais contribuintes a cada operação jurídica que efetuem.²³⁸

Em análise científica da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, retirou-se dos julgados deste Tribunal os elementos principais para a análise da boa-fé nas operações de aquisições de fornecedor inidôneo. Confira-se:

Em linhas gerais, a partir do entendimento assentado na Câmara Superior, a boa-fé restaria demonstrada por documentos que comprovem a efetividade das operações (como, por exemplo, conhecimentos de transportes, comprovantes de pagamento das operações às empresas declaradas inidôneas, registros fiscais da entrada das mercadorias), bem como por meio da demonstração de que o contribuinte se cercou da cautela necessária para verificar a regularidade do fornecedor no momento da realização da aquisição das mercadorias (verificação do SINTEGRA à época da operação e cadastro ativo no CNPJ, por exemplo)²³⁹.

No mesmo sentido, nas vendas interestaduais a clientes inidôneos, destaca-se a importância da demonstração da boa-fé, mediante a comprovação do dever de diligência e veracidade da operação:

A demonstração da boa-fé, portanto, acaba restando relacionada (i) à comprovação de que a regularidade do contribuinte, com o qual foi firmado o negócio, foi verificada à época das operações; (ii) à demonstração da veracidade da compra e venda (mediante apresentação de contrato assinado pelas partes, pedido de compra, notas fiscais de saída, conhecimentos de transporte, escrituração em livros fiscais próprios, dentre outros); e (iii) ao pagamento do preço.²⁴⁰

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. 3. São Paulo: Noeses, 2016, p. 97.

²³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso (coord.). **Repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP**. v. 2. São Paulo: Max Limonad, 2018, p. 28.

²⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso (coord.). **Repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP**. v. 2. São Paulo: Max Limonad, 2018, p. 1470.

Como se pode verificar, admite-se como comprovantes da veracidade da operação com fornecedores inidôneos os comprovantes de pagamento, conhecimentos de transporte e registros fiscais de entrada, ou seja, elementos que possibilitam demonstrar que a operação jurídica de circulação de mercadorias, de fato, ocorreu.

Acerca da importância dos comprovantes de pagamento para a demonstração da veracidade da operação, destacamos esse elemento como imprescindível à demonstração da veracidade da operação.

Conforme mencionado, a circulação jurídica da mercadoria, e consequente transferência de sua titularidade, constitui pressuposto da materialidade do ICMS. Por tal razão, os comprovantes de pagamento são os documentos, por excelência, para a comprovação dessa transferência de titularidade e consequente circulação jurídica da mercadoria, o que possibilita a comprovação de ocorrência, de fato, das operações.

Ressaltamos que tais comprovantes deverão conferir aparência de regularidade à operação. Recibos de pagamento em espécie ou depósitos bancários diretamente no caixa, sem a correta indicação do remetente e/ou favorecido, poderão desqualificar os documentos como comprobatórios da boa-fé.

Ademais, todo e qualquer documento que possa demonstrar que a operação de fato ocorreu, a nosso ver, deve ser analisado à luz da boa-fé. Entretanto, não se pode exigir um controle exacerbado, fora daquilo que pode ser comumente exigido nas operações mercantis. A comprovação da veracidade da operação, no âmbito da boa-fé, deve estar de acordo com as práticas usuais das operações comerciais.

Disso resulta a importância de as empresas desenvolverem métodos de controle das operações e verificação da regularidade de seus fornecedores e clientes. Quaisquer documentos, ainda que gerenciais, podem ser opostos ao Fisco para a demonstração da boa-fé e da impossibilidade de responsabilização por irregularidades de fornecedores ou clientes.

Diante disso, temos que a comprovação da veracidade da operação comercial tem por intuito afirmar a boa-fé do contribuinte, de modo a afastar eventual alegação de simulação ou conluio com o terceiro infrator.

Feitas tais considerações sobre os elementos e critérios objetivos da boa-fé nas operações com empresas inidôneas, passamos a demonstrar a importância da prova da boa-fé e o formato para a sua comprovação.

5.2 A prova da boa-fé

A boa-fé no Direito Tributário, conforme visto, deve ser compreendida em sua acepção objetiva. Especificamente nas operações com empresas inidôneas, a boa-fé é constituída por elementos capazes de demonstrar a diligência do contribuinte e a veracidade da operação.

Nessas operações, portanto, a boa-fé deve ser suficiente para afastar questionamentos fiscais contra terceiros que apenas realizaram transação comercial com fornecedores ou clientes inidôneos, sem que à época tivessem conhecimento dessa inidoneidade fiscal.

Entretanto, por ser compreendida como boa-fé objetiva, faz-se necessária a sua devida comprovação. Não basta ao contribuinte demonstrar que não possuía intenção, ou interesse, de lesar o Fisco. É imprescindível que a boa-fé a ser verificada na operação comercial que ocasionou a autuação, seja devidamente comprovada, conforme os elementos detalhados acima.

A boa-fé objetiva nas operações com empresas inidôneas, portanto possui dois elementos imprescindíveis a serem demonstrados pelos contribuintes, quais sejam: o dever de diligência e a veracidade da operação. Tal demonstração deve se dar mediante a devida comprovação, ou seja, pela prova da boa-fé.

Pois bem, concluímos no presente trabalho que o contribuinte de boa-fé deverá demonstrar o caráter de suas ações ao celebrar a operação comercial, comprovando uma conduta diligente, proba e leal, bem como que as operações, de fato, ocorreram e que são, portanto, verídicas. A prova da boa-fé a ser produzida pelo contribuinte deve ser tal, que evidencie a presença desses elementos como forma de afastar questionamentos ou autuações fiscais.

A esse respeito, cumpre inicialmente traçar algumas considerações acerca da prova no Direito Tributário, para que possamos chegar à sua aplicação nas situações específicas das operações comerciais com empresas inidôneas.

As provas devem ser compreendidas no ambiente processual em que são produzidas. O próprio objeto processual consiste nos fatos apresentados pelas partes e sua adequação ao direito objetivo. A solução do processo é obtida por meio

do exame dos fatos apresentados pelas partes, e tais fatos devem ser necessariamente demonstrados. Daí a importância da prova no âmbito processual.

Humberto Theodoro Junior defende a existência de um duplo sentido ao conceito de *provas*: um conceito objetivo, que define a prova como “o instrumento ou o meio hábil, para demonstrar a existência de um fato”, e um conceito subjetivo, segundo o qual a prova é entendida como “a certeza (estado psíquico) originada quanto ao fato, em virtude da produção do instrumento probatório”, sendo, portanto, a “convicção formada no espírito do julgador em torno do fato demonstrado”²⁴¹.

Ao explorar as acepções do vocábulo *prova*, Fabiana Del Padre Tomé enumera diversas possibilidades significativas do termo, afirmando haver uma “plurivocidade de sentidos”²⁴². Esclarece ainda que a prova pode ser concebida como “algo finalizado”, sendo “a demonstração da verdade de um fato”, ou como uma ação, sendo os “meios indispensáveis para determinar a exatidão dos fatos alegados”. Considera que a prova poderá significar um fenômeno psicológico: “o estado de espírito produzido no julgador por aqueles elementos de juízo, ou seja, a convicção, a certeza sobre a existência dos fatos sobre os quais recairá seu pronunciamento”²⁴³.

Portanto, a prova se relaciona intimamente com os fatos. Não haverá provas sem fatos, e não haverá fatos sem provas. Por mais que sejam alegados fatos no curso do processo, as partes precisam comprovar as suas alegações, de modo que possam servir como elementos influenciadores à formação da convicção do julgador.

Corroborando esse raciocínio, Paulo de Barros Carvalho considera a prova como elemento imprescindível para relatar os eventos ocorridos no plano social, de modo a transmutá-los em fatos jurídicos, ou seja, fatos relevantes para o Direito. Os fatos sociais apenas deverão ser levados em consideração no âmbito jurídico se forem convertidos em fatos jurídicos, pela linguagem competente, o que, na visão do autor, se dá pelas provas. Em suas palavras:

Ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá

²⁴¹ JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito processual Civil**. v. 1, 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 411.

²⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 65.

²⁴³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 67.

acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos disciplinadores da conduta. Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social.²⁴⁴

Diante disso, pode-se dizer que as provas têm como função atestar os fatos e relatá-los na respectiva linguagem processual. São fundamentais as provas para a demonstração de um direito e para formar a convicção de juízes e julgadores.

A devida produção de provas no curso do processo tributário deve ser garantida pelos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

O princípio do devido processo legal, disposto no inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal,²⁴⁵ impõe que seja seguido o trâmite processual próprio para a solução dos conflitos postos à disposição da autoridade julgadora (administrativa ou judicial).

Roque Carrazza considera o princípio do devido processo legal como consectário da segurança jurídica, na medida em que estabelece a tutela jurisdicional como uma garantia fundamental do contribuinte em face das Autoridades Fiscais.²⁴⁶ Isso porque ao contribuinte deve ser concedida a oportunidade de comprovar o seu direito frente a questionamentos e autuações fiscais.

Fabiana Del Padre Tomé, por sua vez, trata do princípio do devido processo legal como um princípio garantidor do direito de as partes produzirem provas durante o curso processual. Confira-se:

Implica, por conseguinte, a necessidade de propiciar aos litigantes a produção de provas, sempre que úteis para a demonstração da veracidade do fato relevante para o deslinde da causa, observados, obviamente, os requisitos de forma, tempo e espaço prescritos em lei.²⁴⁷

Dessa forma, pela aplicação do devido processo legal, a oportunidade para produzir provas deve ser conferida ao contribuinte em todas as esferas processuais.

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 946.

²⁴⁵ “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]”

²⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 462.

²⁴⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222.

No Direito Tributário, em especial, a produção de provas se mostra essencial para garantir a ampla defesa do contribuinte, e possibilitar o esclarecimento e a demonstração dos fatos que impactam lançamentos e relações jurídicas tributárias.

Para Roque Carrazza, o direito à ampla defesa está atrelado ao devido processo legal. Segundo esse autor, no Direito Tributário, a importância desses princípios processuais decorre dos efeitos da tributação, que atingem o direito de propriedade dos indivíduos, prestigiado constitucionalmente.²⁴⁸

No presente caso, portanto, é direito do contribuinte produzir as provas que estiverem a seu alcance, como forma de demonstrar sua boa-fé, de maneira objetiva.

Tais provas devem ter como finalidade evidenciar os elementos de diligência e veracidade, ou seja, que o contribuinte de boa-fé agiu diligentemente ao realizar a operação comercial com empresa posteriormente declarada inidônea, e que essa operação ocorreu verdadeiramente.

Mais do que um direito, entendemos que a produção dessas provas constitui verdadeiro ônus do contribuinte. Isso porque a realização de operações comerciais com empresas inidôneas, poderá deflagrar questionamentos fiscais em face de contribuinte idôneo, apenas em razão de ter participado de negócio jurídico contraído com empresa inidônea.

Tendo em vista que o questionamento fiscal decorre dessa relação comercial celebrada com a empresa inidônea, em razão dos efeitos tributários verificados na esfera jurídica do terceiro de boa-fé, cabe a este contribuinte demonstrar que permaneceu alheio a qualquer irregularidade.

Esta é a comprovação da boa-fé que deve ser vislumbrada como resultado de um dever de conduta dos contribuintes.

As operações comerciais devem ser celebradas sobre os pilares da boa-fé, de maneira que seja possível ao contribuinte comprová-la em face de questionamentos fiscais decorrentes da conduta de seus clientes e/ou fornecedores.

Destacamos que as provas podem ser produzidas por todos os meios em direito admitidos e deverão ser aceitas como comprobatórias da boa-fé, desde que

²⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 465.

possibilitem a demonstração dos elementos detalhados acima: diligência e veracidade da operação.

Citamos, como exemplo, documentos internos e trocas de e-mails que demonstrem a veracidade da operação comercial. Registros e cadastros internos de fornecedores e clientes, com as consultas prévias de regularidade fiscal e documentos societários de constituição das pessoas jurídicas, ou documentos pessoais de seus sócios.

Em relação ao dever de diligência, destacamos as consultas prévias ao SINTEGRA, que como demonstrado acima, constitui repositório oficial da idoneidade fiscal de pessoas jurídicas. Além disso, entendemos prudente a consulta à situação do CNPJ da empresa perante a Receita Federal, bem como o exame dos documentos societários e de constituição da pessoa jurídica adquirente/alienante. Além disso, documentos que demonstrem a consulta ao endereço da empresa, seja em websites ou mapas digitais, que indiquem a existência de fato da estrutura empresarial no endereço informado.

Quanto à veracidade das operações, além dos comprovantes de pagamento, entendemos que os pedidos de compra ou registros internos que controlem a saída e entrada de mercadorias, poderão ser apresentados como elementos comprobatórios. Trocas de e-mails com representantes das pessoas jurídicas também poderão fortalecer o arcabouço probatório sobre a existência de fato da operação.

Em síntese, todo e qualquer documento capaz de fornecer elementos para demonstrar o dever de diligência e a veracidade da operação deverá ser admitido como prova da boa-fé. Não somente prova documental, mas até mesmo uma eventual perícia, e ainda prova testemunhal, deverão ser apreciadas sob pena de cerceamento de defesa.

Feitas tais considerações sobre a prova da boa-fé, cumpre tratar da orientação jurisprudencial sobre o tema, de modo a verificar o posicionamento dos tribunais, no âmbito administrativo e judicial.

5.3 Orientação jurisprudencial

A análise da jurisprudência é essencial à completude do presente trabalho. São diversas as controvérsias tributárias que envolvem operações com

empresas inidôneas, sobretudo em relação à exigência de ICMS em face de terceiros de boa-fé.

Como resultado do julgamento de casos concretos, o entendimento jurisprudencial tem se desenvolvido no sentido de reconhecer a prevalência da boa-fé, mediante a sua devida comprovação, e de acordo com critérios objetivos, os quais, conforme explicado acima, devem demonstrar o dever de diligência do contribuinte e a veracidade da operação comercial.

Diante disso, analisaremos, inicialmente, a jurisprudência do STJ, especialmente o julgado em sede de recurso repetitivo que fixou interpretação favorável aos contribuintes em relação à boa-fé. Esse julgado deu origem à Súmula nº 509.

Não obstante, as discussões referentes à boa-fé dos contribuintes em operações com empresas inidôneas, no âmbito das exigências e questionamentos fiscais envolvendo o ICMS, estão longe de ser pacificadas.

Embora o STJ tenha entendido ser aplicável a boa-fé nessas situações, mediante a devida comprovação de seus elementos essenciais, os casos concretos envolvem peculiaridades fáticas a serem verificadas de acordo com as características de cada operação comercial, o que acaba por restringir a aplicação do precedente.

A prevalência da boa-fé, portanto, fica sujeita à análise das provas a serem produzidas no curso do processo e ao convencimento do juiz ou julgador sobre a suficiência da boa-fé para desconstituir a respectiva exigência fiscal. Portanto, as decisões variam de acordo com o caso analisado.

As divergências jurisprudenciais decorrem da subjetividade que permeia o conceito de *boa-fé*. Embora possua força normativa, sendo dotada de prescritividade, a boa-fé se revela como um conceito abstrato cuja aplicação fica à mercê da casuística.

Assim, as provas produzidas pelo contribuinte podem se mostrar ora insuficientes, ora adequadas à comprovação da boa-fé na operação comercial, dependendo do grau de convencimento do julgador.

Tanto é assim que, no âmbito da jurisprudência administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT SP), o entendimento majoritário tende a ser desfavorável aos contribuintes, conforme será detalhado adiante, muito embora seja possível encontrar decisões favoráveis neste Tribunal.

Cumpra ressaltar que, no presente trabalho, a boa-fé está sendo analisada sob duas situações, eleitas como pando de fundo: (i) o direito ao crédito de ICMS sobre aquisições de fornecedor inidôneo, por força da não cumulatividade do imposto, e (ii) as vendas a destinatários inidôneos, em relação à cobrança do ICMS incidente sobre operações internas, imputada em face do vendedor, mesmo nas operações realizadas com cláusula FOB.

Ambas as situações foram detalhadas no presente trabalho, mas de forma geral foi possível concluir que a boa-fé deverá prevalecer nas operações comerciais com empresas inidôneas, como elemento para afastar questionamentos fiscais decorrentes de irregularidades verificadas em relação a terceiros, fornecedores ou clientes, com os quais o contribuinte de boa-fé apenas realiza operação mercantil.

Sob esse prisma, passamos a analisar especificamente a jurisprudência do STJ e, a seguir, do TIT-SP. O intuito não é esgotar os julgados sobre o tema, mas apenas fornecer diretrizes gerais sobre o entendimento jurisprudencial, de modo a ilustrar pragmaticamente a conclusão do trabalho.

Elegemos o Tribunal Administrativo do Estado de São Paulo (TIT-SP), em razão da importância econômica desse Estado em âmbito nacional, sobretudo em relação às operações de circulação de bens e produtos.

5.3.1 A jurisprudência do STJ

O STJ analisou a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS nas aquisições de mercadorias provenientes de fornecedor inidôneo, sob a sistemática do artigo 543-C do antigo CPC (Recurso Repetitivo nº 1.148.444/MG²⁴⁹). Tal julgamento deu origem à Súmula nº 509 do STJ.²⁵⁰

²⁴⁹ "PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

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

Analisando a situação específica referente à compra de mercadorias de fornecedor inidôneo, o STJ fixou as diretrizes para legitimar o aproveitamento dos créditos, com base na boa-fé do adquirente.

Decidiu-se que a responsabilidade do adquirente de boa-fé cinge-se na exigência dos documentos de regularidade do vendedor, bem como que a veracidade da operação comercial deverá ser comprovada. Ainda, foi fixado o entendimento de que a declaração de inidoneidade fiscal só deverá produzir efeitos a partir de sua publicação.

O julgamento foi submetido à sistemática de recursos repetitivos, tendo sido sumulado pelo STJ no ano de 2014.

Embora trate especificamente do direito ao crédito de ICMS nas aquisições provenientes de fornecedor inidôneo, entendemos que o precedente deverá ser aplicado aos demais casos de exigências fiscais de ICMS, decorrentes de operações com empresas inidôneas em geral.

A nosso ver, o Recurso Repetitivo nº 1.148.444/MG e a Súmula nº 509 do STJ representam o reconhecimento da boa-fé como elemento suficiente para afastar

Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual 'salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato' (norma aplicável, in casu, ao alienante).

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

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

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

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

(REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)"

²⁵⁰ É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

a sujeição passiva ou responsabilidade tributária, quando o contribuinte agir diligentemente ao celebrar uma operação comercial.

Trata-se de verdadeira proteção ao contribuinte de boa-fé, que comprovadamente não possuía meios de conhecer as irregularidades de terceiros cuja inidoneidade tenha sido declarada apenas posteriormente à data das operações.

Ao concluir pelo direito do contribuinte de boa-fé de se aproveitar dos créditos de ICMS nas aquisições de fornecedores inidôneos, o STJ acabou por reconhecer ser possível ao contribuinte opor a sua boa-fé em face do Fisco Estadual. Impôs, além disso, a necessidade de verificar a conduta adotada pelo contribuinte na operação comercial como forma de desonerá-lo de exigências fiscais decorrentes da irregularidade de seu fornecedor ou cliente.

Entretanto, este precedente tem sido aplicado especificamente aos casos referentes ao creditamento de ICMS, de maneira restrita. Mesmo com o entendimento favorável, e já sumulado, do STJ, ainda podemos verificar divergências de entendimento entre juízes e tribunais de justiça estaduais.

Tal situação decorre da subjetividade demonstrada acima, que permeia a análise da boa-fé nos casos concretos e em razão das provas a serem produzidas no curso do processo, haja vista os impactos no convencimento do julgador. A título ilustrativo, mencionamos alguns acórdãos divergentes do entendimento do STJ em casos de aquisições de fornecedor inidôneo, com base nas provas apresentadas nos autos. Confira-se:

Apelação. Ação anulatória de débito fiscal. ICMS. Pretensão de anulação do AIIM por creditamento indevido de ICMS. Não cabimento. Empresas fornecedoras declaradas inidôneas pelo Fisco Estadual. Necessidade de demonstração da veracidade das operações mercantis.

Súmula nº 509 do C. STJ. Falta de comprovação dos pagamentos efetuados e da entrega das mercadorias.

Boa-fé da empresa adquirente não caracterizada. Presunção de legitimidade das autuações não afastada.

Sentença mantida. Recurso não provido (TJSP, Apelação nº 1003383-05.2018.8.26.0077, 3ª Câmara de Direito Público, Relatora Paola Lorena, Publicado em 9.4.2020)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. SUPERVENIÊNCIA DE NORMA NOVA NO CURSO DA AÇÃO. REVOGAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE ESTORNO DOS CRÉDITOS DE ICMS APROVEITADOS

INDEVIDAMENTE. OMISSÃO QUE DEIXOU DE SER INFRAÇÃO FISCAL. EXIGIBILIDADE PORÉM DO IMPOSTO EM SI. RETROAÇÃO BENÉFICA LIMITADA NO CASO À NORMA ESTRITAMENTE PUNITIVA. EXEGESE DO ART. 106, II, ALÍNEAS A E B, DO CTN. PRESUNÇÃO RELATIVA DE FRAUDE. APLICAÇÃO DA RESSALVA FINAL DO ART. 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA AFASTADA. “[...] para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo (REsp. nº 556.850/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 23/05/2005) [...] (TJSC, AC nº 2009.074824-8, de Jaraguá do Sul, Rel. Des. Vanderlei Romer, Primeira Câmara de Direito Público, j. 02/03/2010). (TJSC, AC nº 2012. 039809-8, da Capital, Rel. Des. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, j. 09/12/2014) [...]” (AC n. 0005190-67.2013.8.24.0058, de São Bento do Sul, rel. Des. Luiz Fernando Boller, j. 5-9-2017). CANCELAMENTO DE INSCRIÇÃO ESTADUAL DE FORNECEDORAS DA CONTRIBUINTE. PUBLICAÇÃO DE EDITAL NOTICIANDO A INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS EM DETERMINADO PERÍODO. DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS RESPECTIVOS NEGÓCIOS. AUSÊNCIA DE PROVAS DA REALIZAÇÃO DAS COMPRAS E VENDAS A QUE ELAS SE REFEREM. CREDITAMENTO INDEVIDO. “O edital que determina o estorno de crédito destacado de documentação fiscal de estabelecimentos cujas inscrições foram declaradas nulas pelo órgão responsável do Estado não fere o princípio da irretroatividade das leis, porquanto a idoneidade daquela constitui pressuposto para o crédito a ser compensado com o débito do imposto. Inteligência do art. 51, da Lei n. 7.547/89” (AC n. 1999.000335-3, de Canoinhas, rel. Des. Volnei Carlin, j. 18-6-2001). “O Edital Declaratório tem o condão de conferir publicidade a situação irregular anteriormente estabelecida, já que, evidentemente, a inidoneidade de notas fiscais nasce com a própria emissão desses documentos e não apenas depois de publicado o ato declaratório [...]” (AC n. 2014.077744-1, de Tijucas, rel. Des. Pedro Manoel Abreu, j. 25-11-2014). “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda” (Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça). INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS. ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE PUNIR A EMPRESA POR ATOS PRETÉRITOS À DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE. TESE INAPLICÁVEL. OMISSÃO DA CONTRIBUINTE EM TOMAR AS ATITUDES QUE ERAM EXIGÍVEIS DEPOIS, NÃO ANTES, DA PUBLICAÇÃO DOS EDITAIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ARBITRAMENTO POR APRECIACÃO EQUITATIVA. MATÉRIA DE FUNDO CONHECIDA E PACIFICADA. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO. VALOR ESTIPULADO CONDIZENTE. RECURSOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SUPERVENIENTE REVOGAÇÃO DA TIPIFICAÇÃO DA OMISSÃO PUNÍVEL. AFASTAMENTO APENAS DA MULTA FISCAL. ARGUIÇÃO DE FATO NOVO ACOLHIDA. MANUTENÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DOS ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE (TJSC, Apelação

Cível n. 0008435-74.2011.8.24.0020, de Criciúma, rel. Des. Jorge Luiz de Borba, Primeira Câmara de Direito Público, j. 02-04-2019).

Em relação às vendas interestaduais a destinatários inidôneos, em 2018 a Primeira Seção do STJ, ao decidir os Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.657.359/SP, não só enfrentou o argumento da boa-fé, como afirmou que o vendedor não pode se responsabilizar pelo desvio no destino da mercadoria, se não houver a comprovação de sua participação em fraude ou simulação operada pelo comprador. Os ministros afirmaram ainda ser imprescindível a análise da boa-fé nessas situações. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ.

VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE.

1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.

3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo.

4. Embargos de divergência providos.

(EREsp 1657359/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2018, DJe 19/03/2018).

Diante disso, o julgamento do STJ reconheceu a impossibilidade de o vendedor se responsabilizar por desvio no destino das mercadorias, decorrente exclusivamente da inidoneidade fiscal de seu cliente. No caso específico da ementa transcrita, os autos foram remetidos de volta à segunda instância para a realização de novo julgamento no qual fosse levada em consideração a boa-fé do contribuinte vendedor, já que tal análise não havia sido feita no caso concreto.

A nosso ver, tal julgamento afirma a tese exposta no presente trabalho de que o contribuinte de boa-fé não deverá ser prejudicado por irregularidades praticadas por seus fornecedores ou clientes, desde que a boa-fé seja devidamente comprovada.

Embora o acórdão não possua efeitos vinculantes e não represente solução uniforme em sede de recursos repetitivos, pode-se dizer que indica posição favorável do STJ sobre o privilégio da boa-fé frente aos questionamentos fiscais nas operações interestaduais com cláusula FOB, quando destinadas a clientes inidôneos.

Não obstante, também em relação às vendas interestaduais a destinatários inidôneos, a jurisprudência dos tribunais estaduais é divergente, em razão das peculiaridades e provas de cada caso concreto. Confirmam-se alguns julgados desfavoráveis sobre o tema:

APELAÇÃO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – OPERAÇÃO INTERESTADUAL - CLÁUSULA FOB - JUROS – LEI 13.918/09 - Operação interestadual fraudulenta - Ausência de demonstração de saída da mercadoria do Estado de São Paulo - Cabe ao contribuinte comprovar a saída do território estadual (art. 36, § 4º, RICMS) – Ausência de boa-fé - Fiscalização que verificou a ocorrência de irregularidades - Vendedora da mercadoria é contribuinte - Sujeito passivo da obrigação tributária (Art. 121 CTN e Art. 4º da LC 87/96) - Cláusula FOB não pode ser oposta à Fazenda Pública por ser mera avença particular - Multa que superou o valor da obrigação principal – Redução ao patamar de 100% da obrigação principal – Juros - A Lei estadual 13.918/09 foi declarada inconstitucional pela Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000 - A realização de novo cálculo basta para o prosseguimento da Execução Fiscal – Recursos oficial e voluntário parcialmente providos (TJSP, 4ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 0007639-71.2013.8.26.0242, Publicado em 5.3.2020, Relatora Ana Liarte).

Apelação Cível Embargos à Execução Fiscal Sentença que julgou parcialmente procedentes os embargos para limitar a multa punitiva a 100% do valor principal e declarar ilegal a cobrança de taxa de juros diferente da SELIC - Execução Fiscal relativa a débitos tributários referentes a ICMS Alim por falta de comprovação de remessa de mercadorias para outro Estado de Federação - Operações interestaduais que na verdade seriam dentro do próprio Estado, com alíquota superior a ser recolhida Recorre a Embargante, alegando boa-fé ao contratar com terceiros e jurisprudência deste TJSP a seu favor Boa-fé que não elide a responsabilidade da empresa contratante no caso de inidoneidade da contratada (art. 136, Código Tributário Nacional) Cláusulas de venda que somente se aplicam entre as partes Aplicação do art. 123 do CTN - Sentença mantida (TJSP, 7ª Câmara de Direito Público, Apelação nº 0008131-

96.2010.8.26.0459, Publicado em 9.12.2019, Relator Eduardo Gouvêa).

Diante do exposto, tem-se jurisprudência favorável do STJ, já sumulada, que aplica a boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas, considerando-a como elemento suficiente para afastar questionamentos fiscais de ICMS.

Entendemos que tal entendimento deverá ser aplicado a ambas as situações tratadas na presente dissertação, seja em relação ao direito ao crédito de ICMS em operações com fornecedor inidôneo, como em relação à cobrança de ICMS em vendas interestaduais para destinatários inidôneos.

Contudo, o tema está longe de ser pacificado, em razão das características particulares de cada caso concreto, especialmente em relação à comprovação da boa-fé, que depende da demonstração dos elementos que compõem a boa-fé objetiva nas operações com empresas inidôneas.

Cumpramos analisar ainda a jurisprudência administrativa, razão pela qual passamos a demonstrar o entendimento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo sobre o tema da boa-fé nas operações com empresas inidôneas.

5.3.2 A jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

Na esfera administrativa, analisando o posicionamento do TIT-SP, verificamos que o entendimento tende a ser mais desfavorável aos contribuintes.

Em sessão monotemática realizada pela Câmara Superior em 29.05.2012, foi pacificado entendimento no sentido da aplicação do precedente do STJ acerca da boa-fé, de modo a garantir o direito ao crédito do adquirente, nas aquisições de fornecedor inidôneo, quando comprovada a diligência e a veracidade da operação comercial.²⁵¹

Entretanto, em pesquisa realizada pelo Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT, do Núcleo de Estudos Fiscais da faculdade de Direito da

²⁵¹ SÃO PAULO (Estado). Fazenda e Planejamento. **Decisões sobre créditos indevidos oriundos da escrituração de documentos fiscais declarados inidôneos.** Créditos indevidos oriundos da escrituração de documentos fiscais declarados inidôneos. - BOA FÉ. São Paulo, 29 maio 2012. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Decis%C3%B5es-sobre-cr%C3%A9dito.aspx>. Acesso em: 20 abr. 2020.

Fundação Getulio Vargas²⁵², foram analisados trinta e nove acórdãos sobre o tema, publicados entre agosto de 2009 e maio de 2017, sendo trinta e dois das câmaras ordinárias e sete da Câmara Superior. Desse total, apenas 31% dos acórdãos foram favoráveis aos contribuintes, contra 69% desfavoráveis.

As decisões analisadas levaram em conta o conjunto probatório apresentado pelo contribuinte e a valoração das provas no tocante à demonstração do cumprimento do dever de diligência e da veracidade da operação. Os julgadores se basearam em seu livre convencimento para considerar as provas, ora suficientes, ora insuficientes à legitimação do crédito.

Diante disso, embora o STJ tenha fixado as diretrizes para a comprovação da boa-fé, o reconhecimento do direito ao crédito do adquirente de mercadoria proveniente de fornecedor inidôneo ainda depende do convencimento subjetivo do julgador. Especialmente na esfera administrativa, as decisões tendem a ser desfavoráveis aos contribuintes, no sentido de falta de comprovação do dever de diligência ou da veracidade da operação. Confira-se:

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO - DOCUMENTO INIDÔNEO
Preliminarmente, a alegação de nulidade alegada pela recorrente não encontra respaldo na legislação vigente. Comprovantes de pagamento que ora trazem como empresa cedente a suposta emitente dos documentos fiscais, ora trazem como cedentes empresa que foi extinta pelo encerramento da liquidação voluntária em data anterior (25/12/2005) à da emissão dos documentos fiscais tidos por inidôneos, ou outra empresa, ou não fazem menção ao cedente. Não comprovação da efetiva regularidade das operações pelas divergências apontadas. Recurso conhecido, negado provimento (AI nº 3.45.442-2, 9ª Câmara Julgadora, Publicado em 31.7.2012, Relatora Katia Ohara Higuti).

ICMS CRÉDITO INDEVIDO - Fornecedor Inidôneo - Documento emitido após constatação de cessação de atividades. Nas aquisições, o direito ao crédito do imposto destacado no documento fiscal relativo à operação anterior decorre da estrita observação do que prevê a legislação, não sendo suficientes apenas a entrada da mercadoria e o pagamento do preço. O conjunto probatório relativo às operações impugnadas não permite fazer operar o conceito de "boa fé" do adquirente para afastar as exigências legais quanto ao crédito. Recurso conhecido e não provido (AI nº 3.150.180-1, 13ª Câmara Julgadora, Publicado em 14.5.2012, Relatora Carmine Gianfresco).

²⁵² JOTA. **Observatório do TIT:** Direito ao crédito de ICMS. São Paulo, 30 jan. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-direito-ao-credito-de-icms-30012018>. Acesso em: 20 abr. 2020.

Por outro lado, os acórdãos favoráveis do TIT-SP constataam a suficiência das provas produzidas pelos contribuintes para atestar a sua boa-fé nas operações de aquisições de fornecedores inidôneos, reconhecendo, assim, o direito ao crédito do adquirente, conforme segue:

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL. REMETENTE INIDÔNIO. RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. - Existência nos autos de provas suficientes para comprovar (i) a regularidade das operações, (ii) o cuidado do Recorrente em tentar se precaver em relação à regularidade do fornecedor, bem como (iii) a realização de pagamentos referentes a todas as notas fiscais emitidas pelo fornecedor, as quais foram consideradas inidôneas. - Diante dos documentos para comprovar a boa-fé do Recorrente, nos termos em que definido pelo Superior Tribunal de Justiça e pela Câmara Superior deste Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, conclui-se pela improcedência do lançamento efetuado no AIIM. - Recurso Ordinário conhecido e provido, para reformar a decisão proferida pela DTJ (AI nº 4.072.779-8, 12ª Câmara Julgadora, Publicado em 1.9.2016, Relatora Lílian Zub Ferreira).

ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA. CRÉDITO. DOCUMENTO INIDONEO. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. O contribuinte de boa-fé, uma vez comprovada a compra e venda, deve ser afastada sua responsabilidade no caso de posterior declaração de inidoneidade do fornecedor. Por isso, conheço do recurso intentado pelo contribuinte e quanto ao mérito DOU-LHE PROVIMENTO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO (AI nº 4.066.934-8, 3ª Câmara Julgadora, Publicado em 3.5.2017, Relatora Michele Volponi dos Santos Markus).

Sendo minoria as decisões favoráveis no TIT-SP, tem-se que o tema está longe de ser pacificado, muito embora seja objeto de súmula e precedente em repetitivo, no âmbito judicial. Especialmente na esfera administrativa, a interpretação das provas e elementos de boa-fé se revela restritiva.

Em relação às vendas interestaduais a destinatário inidôneo realizadas com cláusula FOB, o TIT-SP tende a não aplicar o entendimento do STJ em recurso repetitivo, por alegar que se trata de situação fática diferente.

As decisões do TIT-SP sobre as vendas a destinatários inidôneos consignam que o vendedor teria emitido declaração falsa de venda interestadual, quando em verdade as mercadorias teriam permanecido no Estado de origem. Trata-se de presunção decorrente da inidoneidade fiscal do adquirente.

Especificamente em relação à cláusula FOB, o TIT-SP entende não ser oponente ao Fisco, fundamentando seu entendimento no disposto no artigo 123 do CTN.

Quanto à análise da boa-fé, as decisões desfavoráveis desqualificam a boa-fé do contribuinte, em razão da natureza objetiva da infração tributária, com fundamento no artigo 136 do CTN, bem como fazem referências genéricas à insuficiência das provas. Confira-se:

ICMS Infração relativa a documentos fiscais e impressos fiscais por emitir Notas Fiscais na saída de mercadoria, consignando declaração falsa quanto ao estabelecimento de destino, uma vez que os Destinatários indicados nos documentos fiscais, encontram-se Inaptos no Cadastro de Contribuintes do ICMS de São Paulo-CADESP Infrações que se confirmam diante das provas dos autos – Presentes os elementos essenciais do AIIM Desnecessidade de Diligência sobre regime especial ou no destinatário físico Jurisprudência da boa-fé adstrita ao aproveitamento de crédito na aquisição – Ainda que fosse aplicável, não há comprovação da boa-fé da autuada pela jurisprudência do STJ – Inexistência do adquirente de mercadorias que seria responsável pelo pagamento do imposto Imposto da operação própria da soja cobrado em função da interrupção do diferimento (inciso III do art. 428 do RICMS/00) – Multa e Juros que observam a estrita legalidade. Impossibilidade de afastar lei paulista sob a alegação de caráter confiscatório, o que equivaleria a analisar a inconstitucionalidade da norma RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO ao recurso ordinário (AI nº 4.046.985-2, 4ª Câmara Julgadora, Publicado em 1.6.2016, Relator Roberto Biava Junior).

ICMS. (item 1) Emitiu documentos fiscais do tipo nota fiscal eletrônica (NFe) na saída de mercadorias consignando declaração falsa quanto ao estabelecimento de destino. O suposto destinatário está “NÃO LOCALIZADO” com situação cadastral no CADESP “NULO” desde 03/10/2006 por “simulação do estabelecimento e/ou empresa para a qual foi obtida a inscrição estadual”; (item 2) Deixou de prestar as informações necessárias para a confirmação das operações de saída com o contribuinte destinatário. Os documentos solicitados na referida notificação bem como as provas apresentadas na fase de defesa, que poderiam em tese, socorrer a autuada e fundar seu argumento de boa-fé nas operações comerciais com a empresa destinatária, não foram apresentadas em sua totalidade, sendo, portanto, inconsistentes, incompletas e insuficientes para comprovar sua alegada boa-fé. As infrações são independentes, perfeitamente tipificadas na norma tributário-penal e sem previsão de exclusão de uma delas, por não estarem incluídas no rol das penalidades que não se aplicam cumulativamente, conforme preceito do § 3º, do art. 85, da Lei 6.374/89. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E PROVIDO PARA RESTABELECER A INFRAÇÃO DO ITEM 2. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO (AI nº 4.032.623-8, 5ª Câmara Julgadora, Publicado em 23.11.2015, Relator Roberto Biava Junior).

Por sua vez, decisões favoráveis do TIT-SP são baseadas nas provas produzidas pelo contribuinte em relação à cautela adotada e à veracidade das operações. Confira-se:

ICMS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDA DE PAPÉIS CONSIGNANDO DECLARAÇÃO FALSA QUANTO AO DESTINATÁRIO, QUE TEVE SUA INSCRIÇÃO ESTADUAL DECLARADA NULA. Entendo que restou comprovada a boa-fé da Autuada em relação a determinadas operações, dado o quadro probatório contidos nos autos. Quanto às notas fiscais para as quais não foram apresentadas provas de pagamento, mantenho a infração. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO (AI nº 4.077.577-0, 6ª Câmara Julgadora, Publicado em 24.2.2017, Relator Renato Senda).

É possível verificar que, na decisão acima, os comprovantes de pagamento das mercadorias vendidas foram imprescindíveis para afastar a autuação. Tanto que, em relação às notas fiscais para as quais não foram apresentadas as provas do pagamento, restou mantida a autuação.

Diante disso, também no âmbito jurisprudencial as provas são fundamentais para a demonstração da boa-fé, tanto nas autuações referentes à glosa de créditos de ICMS quanto na exigência do imposto à alíquota interna, em vendas realizadas a destinatário inidôneo.

Nos casos de glosa de créditos, a jurisprudência tende a ser mais favorável, em razão do recurso repetitivo e súmula do STJ. Não obstante, mesmo sendo aplicado tal precedente, o resultado favorável depende da convicção do julgador acerca das provas da boa-fé, produzidas pelo contribuinte.

Em relação às vendas a destinatário inidôneo, embora em alguns casos seja analisada a boa-fé do vendedor, o entendimento se mostra mais restritivo, dependendo da convicção do julgador em relação às características da operação e presença dos elementos de boa-fé.

Diante do posicionamento jurisprudencial sobre o tema, destacamos ainda mais a necessidade de zelo e diligência na celebração de operações comerciais. Isso porque, embora as decisões favoráveis privilegiem a boa-fé do contribuinte, a constatação dessa boa-fé dependerá da análise do caso concreto e das provas capazes de demonstrar o cumprimento do dever de diligência e da veracidade das operações.

CONCLUSÃO

É possível concluir pela aplicabilidade da boa-fé em face de questionamentos fiscais de ICMS, decorrentes da celebração de operações comerciais com empresas inidôneas.

Conforme visto em capítulo introdutório, o Direito Tributário é composto por normas jurídicas que se relacionam com prestações de natureza pecuniária. A própria relação jurídica tributária gira em torno do dever de o contribuinte pagar quantia pecuniária aos cofres públicos. Os deveres instrumentais, por sua vez, estabelecem normas de conduta voltadas à instrumentalização da arrecadação e da fiscalização tributária.

A Constituição Federal disciplina o exercício da competência tributária pelos entes estatais fornecendo as diretrizes que compõem o sistema constitucional tributário. A tributação se apresenta como uma exceção ao direito de propriedade e liberdade do contribuinte, razão pela qual a Constituição prevê direitos e garantias individuais frente à atividade estatal.

Tais direitos são assegurados por princípios constitucionais. A boa-fé, embora não esteja expressamente explícita como um princípio na Carta Magna, está atrelada a diversos princípios constitucionais favoráveis aos contribuintes, tais como o da segurança jurídica, da confiança legítima e da moralidade administrativa.

A esse respeito, a vedação de comportamento contraditório da autoridade fiscal e a proteção da confiança do contribuinte são expressões da boa-fé no Direito Tributário, a qual privilegia o sujeito que age com retidão no cumprimento de suas obrigações fiscais e é amparado por comportamentos e orientações das próprias autoridades administrativas.

Entretanto, nas operações com empresas inidôneas, a boa-fé deve ser analisada sob outra perspectiva. No âmbito das exigências fiscais de ICMS, decorrentes de operações comerciais com empresas inidôneas, deve ser analisada a presença da boa-fé na celebração do negócio e, conseqüentemente, a ilegitimidade de cobranças imputadas àqueles que não praticaram qualquer irregularidade, mas apenas celebraram operação comercial com empresas posteriormente declaradas inidôneas.

Trata-se, portanto, de se contemplar a boa-fé no âmbito das relações particulares de natureza mercantil e verificar sua aplicabilidade para desconstituir questionamentos fiscais de ICMS.

Acerca do ICMS sobre operações mercantis, sua hipótese de incidência é a circulação de mercadorias, cujo núcleo é o negócio jurídico de natureza mercantil que importe em transferência de titularidade de bens e produtos.

Como característica constitucional do ICMS, tem-se a não cumulatividade do imposto. Trata-se de direito ao aproveitamento de créditos, quando da aquisição de mercadorias, para posterior compensação com o imposto devido sobre operações próprias. O crédito do ICMS se apresenta como uma moeda de pagamento e representa uma relação de natureza financeira estabelecida entre Fisco e contribuinte. Ao contribuinte é assegurado o direito de “pagar” o ICMS devido com os créditos apurados sobre aquisições prévias.

Não se trata de conceder o direito ao crédito de ICMS sobre o imposto efetivamente recolhido na etapa anterior da circulação da mercadoria. O crédito deve ser assegurado sobre o ICMS incidente na operação anterior, conforme o imposto destacado em documento fiscal. A nota fiscal, portanto, em relação aos créditos de ICMS, se mostra como verdadeiro título de crédito em favor do contribuinte.

Não obstante, as autoridades fiscais restringem o direito ao crédito proveniente de documentação fiscal inidônea, com fundamento no artigo 23 da Lei Complementar 87/1996. Por tal razão, a inidoneidade fiscal do fornecedor de mercadorias poderá comprometer o direito ao crédito do adquirente, decorrente da não cumulatividade do imposto.

A idoneidade fiscal é uma condição ou aptidão atribuída ao contribuinte, que revela a sua característica de regularidade perante as Autoridades Fiscais. As legislações estaduais estabelecem critérios objetivos para a caracterização da inidoneidade fiscal, cuja declaração gera diversas restrições à atividade empresarial, inclusive a vedação de emissão de documentos fiscais. Em síntese, no Estado de São Paulo a inidoneidade fiscal deve ser constatada quando não estiverem presentes os requisitos de regularidade, quais sejam: a regularidade dos documentos fiscais, a autenticidade e veracidade dos dados cadastrais do contribuinte e a efetiva atividade no local indicado como endereço do estabelecimento comercial.

Ausentes tais requisitos, o Fisco deverá declarar a inidoneidade fiscal do contribuinte como consequência do exercício de sua atividade fiscalizatória.

A declaração de inidoneidade fiscal consiste em ato administrativo decorrente do exercício do poder de polícia, cujos efeitos no tempo devem ser apenas prospectivos. Assim, as consequências da inidoneidade fiscal em relação a terceiros que celebraram operações comerciais com empresas posteriormente declaradas inidôneas apenas devem se aplicar para o futuro.

Se as operações foram celebradas antes da publicação de declaração formal de inidoneidade fiscal, devem ser tidas como regulares, especialmente se for possível constatar a boa-fé do contribuinte e a impossibilidade de se conhecer a inidoneidade de seu fornecedor ou cliente no momento da operação.

Assim, a verificação do momento em que declarada a inidoneidade fiscal do contribuinte faz-se imprescindível para a análise da boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas.

Tendo em vista que o dever de fiscalização consiste em prerrogativa das autoridades administrativas, ao contribuinte cabe apenas agir com boa-fé e cumprir com os deveres instrumentais ao celebrar uma operação comercial.

Dentre esses deveres, destaca-se a consulta ao SINTEGRA. O SINTEGRA é um sistema integrado de informações fiscais, que disponibiliza dados sobre a regularidade fiscal de contribuintes estabelecidos em todos os Estados da federação. A verificação da situação fiscal da empresa com a qual se pretende transacionar é dever do contribuinte, como forma de assegurar a regularidade da operação.

Entretanto, nas operações com empresas inidôneas em que a inidoneidade fiscal é declarada em momento posterior à operação, a consulta de regularidade no SINTEGRA, de forma isolada, sem os elementos complementares demonstrativos da boa-fé, não tem sido aceita pelo Fisco como forma de eximir o contribuinte de exigências de ICMS.

A boa-fé nas relações comerciais deve ser demonstrada de maneira objetiva, como forma de atestar a regularidade da operação comercial e a impossibilidade de o contribuinte ter conhecimento da situação de inidoneidade de seu fornecedor ou cliente.

No presente caso, a boa-fé nas operações com empresas inidôneas é analisada sob duas situações, em contextos específicos. A primeira refere-se ao

direito ao crédito sobre aquisições provenientes de fornecedores posteriormente declarados inidôneos, por força da não cumulatividade; enquanto a segunda faz referência às operações de vendas interestaduais, destinadas a clientes inidôneos, o que gera, como consequência, a cobrança do ICMS em face do vendedor, como se interna fosse a operação.

Nesta segunda situação, as vendas são realizadas sob a cláusula FOB, em que o vendedor fica responsável pela retirada e transporte das mercadorias. Contudo, o Fisco tende a desconsiderar essa particularidade da cláusula FOB, com fundamento no artigo 123 do CTN.

Não obstante, a cláusula FOB deve ser analisada à luz da boa-fé. Não se trata de aplicá-la visando à isenção de responsabilidade tributária, mas de considerá-la como característica da operação, em prol do contribuinte de boa-fé. Tendo em vista que o comprador é responsável pelo transporte e coleta da mercadoria, eventual permanência dos produtos no Estado de origem só poderia ser atribuída ao adquirente, que é o real infrator. A cláusula FOB, portanto, deve ser considerada como um elemento fático, relevante para garantir a aplicação da boa-fé, como forma de afastar exigências de ICMS nessas circunstâncias.

Em relação à boa-fé, esta se apresenta, historicamente, como resultado de um comprometimento a negócios jurídicos celebrados e cumprimento dos deveres de lealdade e obediência.

Ao longo do tempo, o seu conceito foi diluído, subjugado ao plano da moral em razão da cientificação do Direito, que acabou por reduzir o campo jurídico a codificações normativas e conceitos legalistas.

Contudo, a partir da segunda metade do século XX, houve uma expansão cultural da boa-fé no Direito. Em razão da abertura do sistema jurídico para a inclusão de princípios e cláusulas gerais, o conceito de boa-fé acabou se transmutando. De um conceito moral e abstrato, a boa-fé passou a ser incluída no campo jurídico, como verdadeiro instituto, dotado de prescritividade.

Não obstante, a boa-fé se apresenta como conceito multifacetário e plural. Sua determinação depende das características do caso concreto posto em análise, razão pela qual pode ser considerada como um padrão (*standard*) comportamental.

A boa-fé de que ora se trata, verificada nas relações de natureza mercantil, foi influenciada pela origem germânica, em que se apresentava como uma confiança recíproca, em nível de comportamento coletivo, referente ao cumprimento

dos exatos deveres assumidos perante negócios pactuados de livre e espontânea vontade.

Suas funções nas relações comerciais estão diretamente ligadas com os usos e costumes que permeiam a atividade mercantil. Por se tratar de um campo influenciado pela prática e informalidade dos instrumentos jurídicos, a boa-fé nas relações comerciais se apresenta como um comportamento dotado de parâmetros usuais, visando à credibilidade, confiança e à aparência de regularidade do negócio.

Embora não deixe de ser um conceito abstrato e de difícil definição, a boa-fé deve ser definida como um instituto jurídico, dotado de prescritividade, cujo conteúdo se relaciona com a probidade, correção e comportamento leal. Sua função, contudo, dependerá de uma análise casuística.

Trata-se de verdadeira norma jurídica dotada de natureza principiológica. Nesse sentido, por suas características normativas, e uma vez demonstrada a diferenciação entre princípio e regra, a boa-fé deve ser compreendida como verdadeiro princípio cujo fim almejado é um estado de coisas composto por lealdade, seriedade e zelo.

No Direito Tributário, a boa-fé se apresenta como consectária da segurança jurídica, sendo um mecanismo para garantir a certeza e previsibilidade das relações jurídicas tributárias. Trata-se de verdadeiro instrumento para restringir a atuação do Poder Público, em primazia dos direitos e garantias dos contribuintes.

A boa-fé do contribuinte, ou seja, a adoção de uma conduta zelosa e correta, deverá preveni-lo de posteriores questionamentos fiscais, especialmente no presente caso, em relação às operações com empresas inidôneas. Aquele contribuinte que age com zelo e diligência ao realizar a operação comercial não deverá ser responsabilizado por eventuais irregularidades praticadas exclusivamente por seu fornecedor ou cliente.

O artigo 136 do CTN, que prevê a manutenção da responsabilidade tributária independentemente da intenção do agente, em nada deverá afastar a aplicação da boa-fé no Direito Tributário. Isso porque a intenção do agente relaciona-se à boa-fé subjetiva. A boa-fé objetiva, por outro lado, é que deverá ser levada em consideração no presente caso. Trata-se de imposição normativa, que prescreve um modelo de conduta, vinculando o contribuinte a determinados deveres concretos. Portanto, a boa-fé no presente caso não deve ser concebida como mera

intenção do agente, mas traduz verdadeira norma jurídica, cuja conduta deverá eximir o contribuinte de exigências tributárias.

Além disso, o artigo 112 do CTN, que demanda interpretação favorável ao contribuinte nos casos de dúvidas ali especificados, corrobora a aplicação da boa-fé no Direito Tributário, especialmente em sua função hermenêutica. Em síntese, a conduta de boa-fé deverá gerar uma presunção de inocência do contribuinte, nos casos previstos no artigo 112 do CTN.

Diante disso, é evidente a aplicabilidade da boa-fé nas operações comerciais com empresas inidôneas, como elemento para afastar questionamentos e exigências de ICMS. Não obstante, a boa-fé nesses casos deve ser demonstrada por critérios objetivos, devidamente comprovados.

A boa-fé nas operações com empresas inidôneas pressupõe dois requisitos objetivos, quais sejam (i) o dever de diligência e (ii) a veracidade da operação.

O dever de diligência é composto por elementos que demonstram uma conduta zelosa e criteriosa na prática comercial. Cabe ao contribuinte de boa-fé demonstrar que, ao realizar a operação comercial, adotou todas as precauções que estavam a seu alcance para se certificar da regularidade fiscal da empresa com a qual transacionou, de modo que o negócio jurídico possuía aparência de regularidade.

Destacamos como espécies de documentos comprobatórios do dever de diligência: fichas cadastrais, consulta ao SINTEGRA, comprovante de regularidade do CNPJ perante a Receita Federal, cópia do contrato social da empresa, dentre outros que sejam capazes de sugerir a existência da empresa à época da operação e de que não havia indícios de irregularidade fiscal.

A lista de documentos não é taxativa, devendo ser admitidos todos os meios de prova ao alcance do contribuinte. Frise-se que esses elementos devem indicar uma conduta zelosa e criteriosa e, conseqüentemente, a impossibilidade de se responsabilizar o contribuinte de boa-fé por irregularidades de terceiros.

Em relação à veracidade da operação, trata-se de demonstrar que a operação de fato ocorreu, ou seja, que o negócio foi efetivamente celebrado, sem que houvesse qualquer dolo ou simulação. Faz-se necessária a demonstração da ocorrência efetiva da operação mercantil, com a conseqüente transferência de titularidade da mercadoria, mediante o pagamento do preço do produto.

A veracidade da operação comercial deve ser demonstrada inicialmente pela correta emissão dos documentos fiscais, respectiva escrituração fiscal e o pagamento/recebimento do preço e do produto comercializado. Não obstante, devem ser admitidos todos os documentos capazes de evidenciar a ocorrência fática da operação comercial, tais como conhecimentos de transporte, ordens de compra, relatórios de entrada, dentre outros. Destaca-se, especialmente, os comprovantes de pagamento, os quais devem identificar corretamente o beneficiário.

Ademais, os elementos constitutivos da boa-fé nas operações com empresas inidôneas, devem ser devidamente comprovados por prova documental, e pelos demais meios probatórios em Direito admitidos. Poderá ser aceita, inclusive, a prova pericial e/ou testemunhal.

Por fim, em relação à jurisprudência sobre o tema, o STJ decidiu, em recurso repetitivo (nº 1.148.444/MG), pelo direito ao crédito de ICMS por parte do adquirente de boa-fé, nas aquisições provenientes de fornecedor inidôneo. Nesse julgado, decidiu-se que a declaração de inidoneidade não deverá ter efeitos retroativos, bem como que a boa-fé deverá ser demonstrada pelo cumprimento do dever de diligência e pela veracidade da operação comercial. O julgamento deu origem à Súmula nº 509 do STJ.

Embora o precedente seja específico para as aquisições de fornecedor inidôneo, em relação ao direito ao crédito decorrente da não cumulatividade do imposto, entendemos que deverá ser aplicado aos demais casos decorrentes de operações comerciais com empresas inidôneas.

Especificamente em relação às vendas interestaduais destinadas a clientes inidôneos, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial de nº 1.657.359/SP, o STJ entendeu pela impossibilidade de o contribuinte de boa-fé ser responsabilizado por desvio no destino da mercadoria, se não houver a comprovação de sua participação em fraude ou simulação operada exclusivamente pelo adquirente. Contudo, tal julgado não representa precedente vinculante ou repetitivo.

No âmbito administrativo, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo possui entendimento restritivo em relação à aplicação da boa-fé nas operações com empresas inidôneas. Embora a Câmara Superior do TIT-SP tenha decidido pela aplicação do precedente do STJ nos casos de aquisições de fornecedor inidôneo, a maioria dos acórdãos deste Tribunal se mostra desfavorável

aos contribuintes. O mesmo ocorre em relação às vendas interestaduais para destinatários inidôneos.

Em síntese, a valoração das provas pelos julgadores acaba por restringir a aplicação da boa-fé. Isso ocorre por se tratar de conceito subjetivo, que depende das características de cada caso concreto.

Diante disso, em razão da subjetividade que permeia a boa-fé nas operações com empresas inidôneas, o tema está longe de ser pacificado. A verificação da boa-fé depende das peculiaridades fáticas dos casos concretos e da convicção do julgador acerca dos elementos de prova a serem produzidos no curso do processo administrativo ou judicial.

Conclui-se, portanto, que a boa-fé deverá ser aplicada nas operações com empresas inidôneas, como elemento para a desconstituição de exigências e questionamentos fiscais de ICMS, em face de contribuintes que não praticaram qualquer irregularidade, mas apenas realizaram operação comercial com empresa posteriormente declarada inidônea.

Desse modo, para evitar cobranças de ICMS em decorrência de operações com empresas inidôneas, os contribuintes deverão se certificar de todas as cautelas possíveis ao celebrar operações comerciais, como forma de se precaverem em relação a eventual irregularidade de seus fornecedores ou clientes.

A prática de uma conduta proba, diligente e correta, capaz de suscitar a boa-fé nas relações mercantis, deverá ser levada em consideração perante questionamentos tributários, especificamente em relação ao ICMS.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência Jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e IPI – Direito de crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas à alíquota “zero”. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, p. 73-89, out.-dez. 1988.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala; MACHADO, Bruna Furtado Vieira. Declaração de inidoneidade, o aproveitamento de créditos de ICMS e ônus probatório quanto à regularidade do negócio jurídico: presunção de boa-fé e regularidade do negócio jurídico. *In*: COSTA, Alexandre Feiras; NUNES, Rafael Alves; RODRIGUES, Raphael Silva; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves (org.). **Direito Tributário Contemporâneo: em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional**. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 1-444.

BRASIL. Nota Fiscal eletrônica. Brasília, 2020. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=>. Acesso em: 25 jan. 2020.

BRITO, Edvaldo. Analogia gravosa e analogia benéfica na interpretação das normas tributárias. *In*: SOUZA, Priscila de. **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 341-363.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. MENDONÇA, Christine. Crédito escritural do ICMS e nota fiscal inidônea. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 59-71, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. *In*: Paulo de Barros Carvalho (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. v. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-11.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. v. 3. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.

COELHO, Fábio. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. v. 1, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Forense, 2015.

CORDEIRO, Menezes; ROCHA, Antonio Manuel da. **Da boa-fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 161-171, out.-dez. 1988.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DEUTSCHLAND. **Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)**. Cidade: München, 18 ago. 1896. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/___242.html. Acesso em: 7 nov. 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Atualização de Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Coordenação de Edvaldo Brito. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GUIMARÃES, Octávio Moreira. **Da boa-fé no Direito Civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1953.

HECK, Luís Afonso. Regras, princípios jurídicos e sua estrutura no pensamento de Robert Alexy. *In*: LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52-100.

JESUS, Isabela Bonfá de. ICMS – Responsabilidade nas vendas interestaduais realizadas sob a Cláusula FOB. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 249-260.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

JOTA. **Observatório do TIT**: Direito ao crédito de ICMS. São Paulo, 30 jan. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-direito-ao-credito-de-icms-30012018>. Acesso em: 20 abr. 2020.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito processual Civil**. v. 1, 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 294-310.

MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Os impactos das mudanças nos deveres instrumentais com a informatização fiscal**: constituição do crédito tributário; prescrição e decadência, e prova tributária. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

MARKY, Thomas. **Curso elementar de direito romano**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**: empresa, empresários e sociedades. 42. ed., rev., atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no Direito Privado**: critérios para a sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MCNAUGHTON, Charles William. Sistema jurídico e ciência do direito. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 41-64.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed., revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: parte geral. t. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **Manual da Não Cumulatividade do ICMS**: a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS. São Paulo: Noeses, 2018.

PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph de. **Vocabulário Jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SALUSSE, Eduardo Perez de. Lançamento do ICMS em casos de fornecedor inidôneo: efeitos da declaração de inidoneidade e a efetividade da operação mercantil. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. v. 1. São Paulo: MP, 2011. p. 157-176.

SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso (coord.). **Repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP**. v. 2. São Paulo: Max Limonad, 2018.

SÃO PAULO (Estado). Fazenda e Planejamento. **Decisões sobre créditos indevidos oriundos da escrituração de documentos fiscais declarados inidôneos**. Créditos indevidos oriundos da escrituração de documentos fiscais declarados inidôneos. - BOA FÉ. São Paulo, 29 maio 2012. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Decis%C3%B5es-sobre-cr%C3%A9dito.aspx>. Acesso em: 20 abr. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 101-126.

SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação** – da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SINTEGRA. **Cadastros estaduais**. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.sintegra.gov.br/>. Acesso em: 27 out. 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015. p. 455-471.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e argumentação na interpretação das normas tributárias. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. v. 7. São Paulo: Noeses, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Sistema de ICMS é o alçoz do nosso desenvolvimento. **Consultor Jurídico**. São Paulo: Conjur, 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-out-31/consultor-tributario-sistema-icms-algoz-nosso-desenvolvimento>. Acesso em: 25 out. 2019.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ABREU, Claudio de (org.). **Impostos em espécie: perspectiva sistemática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ABREU, Claudio de (org.); LISBOA, Julcira Maria de Mello Viana (coord.). **Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ABREU, Claudio de (org.). **Temas atuais de Direito Brasileiro e Internacional**. v. 2. São Paulo: QuintAventura Livros, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 25/26, p. 101-119, jul.-dez. 1983.

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Parte II - Princípios do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-361.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. v. 1, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. revisada. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. v. 1. São Paulo: MP, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.); JESUS, Isabela Bonfá de (org.). **Atualidades do Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Operações interestaduais com contribuintes, não contribuintes e consumidores finais e as alíquotas aplicadas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 125, p. 167-172, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Livre concorrência, neutralidade tributária e não-cumulatividade dos tributos. *In*: SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 823-842.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. 6. tiragem. London: Duckworth, 1991.

ECO, Umberto. **Como Se Faz Uma Tese**. 26. ed. São Paulo: Perspectiva, 2016.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FRANCO, Gabriela Fischer Junqueira. A liberdade do contribuinte nas operações comerciais: uma análise sob o viés da boa-fé. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 107, n. 995, p. 573-586, 2018.

GRECO, Marco Aurelio. Notas sobre o princípio da moralidade. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **Direito Tributário**, homenagem a Alcides Jorge Costa. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 375-392.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário**: teoria e prática. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de Direito**. Pós-escrito organizado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. A Comprovação da Ocorrência do Fato Gerador do ICMS e a Valoração das Provas no Processo Administrativo Tributário Paulista. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de**

Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. v. 1. São Paulo: MP, 2011. p. 177-194.

JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS – Aspectos Pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

JESUS, Isabela Bonfá de. Direito a Crédito de ICMS pelo Contribuinte Destinatário: Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade. *In*: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (org.). v. 1. **ICMS – Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 283-303.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KUGLER, Herbert Morgenstern. Da aplicação do princípio da boa-fé objetiva em questões tributárias: teoria e jurisprudência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 20, n. 105, p. 339-362, jul. 2012.

LAMY, Marcelo. **Metodologia da pesquisa jurídica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS-COSTA, Judith (org.). **A reconstrução do direito privado – reflexo dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. Não Cumulatividade do ICMS- Jurisprudência do TIT- Aspectos Gerais. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 261-262.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIGUEL, Luciano Garcia. Responsabilidade Solidária na Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas. *In*: BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 279-294.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil**. v. 3, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. Eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior. *In*: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio et. al. **Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ**. Barueri: Manole, 2008. p. 75-107.

PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios do direito tributário e financeiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PISCITELLI, Thatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito**. 4. ed. São Paulo: Migalhas, 2014.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional comentado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38. ed., revista e atualizada até a Emenda Constitucional n. 84, de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUZA, Priscila de (coord.). **Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Consultor Tributário. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 24 abr. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>. Acesso em: 25 out. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.