

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RAFAEL BERALDO DE SOUZA

**A IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA PELO FISCO DO CRÉDITO DO
ICMS DO CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ E A APLICAÇÃO DA
SÚMULA 509 DO STJ**

São Paulo

2017

RAFAEL BERALDO DE SOUZA

**A IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA PELO FISCO DO CRÉDITO DO
ICMS DO CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ E A APLICAÇÃO DA
SÚMULA 509 DO STJ**

Trabalho de Conclusão de curso de
Especialização em Direito Tributário como parte
dos requisitos para obtenção do grau de
especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Dra. Aurora Tomazini de Carvalho

São Paulo

2017

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTE TRABALHO POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA DESDE QUE CITADA A FONTE.

SOUZA. Rafael Beraldo de.

A impossibilidade de glosa pelo fisco do crédito do ICMS do contribuinte de boa-fé e a aplicação da súmula 509 do STJ/Rafael Beraldo de Souza. São Paulo. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

53 fls.

Monografia. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Especialização em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, SP.

Área de Concentração: Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Dra. Aurora Tomazini de Carvalho.

RAFAEL BERALDO DE SOUZA

**A IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA PELO FISCO DO CRÉDITO DO
ICMS DO CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ E A APLICAÇÃO DA
SÚMULA 509 DO STJ**

Trabalho de conclusão de curso de especialização
em Direito Tributário como parte dos requisitos
para a obtenção do grau de especialista em
Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição _____ Assinatura _____

Trabalho apresentado e aprovado em _____ de _____ de _____.

Agradeço primeiramente à Deus por ter me dado saúde e serenidade para escrever este trabalho. À minha esposa Claudia, meus filhos Pedro e Arthur e a toda minha família que, com muito carinho me apoiaram, não medindo esforços para que eu concluísse mais esta etapa de minha vida.

RESUMO

Este trabalho de conclusão de especialização em Direito Tributário visa analisar as situações em que se enquadram as hipóteses de reconhecimento da “boa fé” do contribuinte que adquire mercadorias de empresas posteriormente declaradas inidôneas, autorizando-se o creditamento do ICMS. Inicia-se o trabalho com o estudo do direito como linguagem, partindo da premissa de que não há direito sem linguagem; analisa-se a (RMITocm) Regra Matriz de Incidência Tributária - do ICMS-ocm e suas hipóteses de incidência; abordará ainda o princípio da não cumulatividade do imposto e da glosa pelo fisco do crédito do ICMS destacado nos documentos posteriormente declarados inidôneos; far-se-a uma abordagem ao tema da “boa fé” do adquirente, seus elementos e provas, trazendo à baila o posicionamento atual do Fisco, de alguns Tribunais de Justiça e do Superior Tribunal de Justiça, finalizando com as conclusões.

Palavras-Chave: adquirente de boa-fé; súmula 509 do STJ;

ABSTRACT

The present conclusion work of the Tax Law specialization course aims to analyze the situations in which are framed hypotheses of "good faith" recognition of the taxpayer who acquires goods of companies declared unqualified, authorizing the ICMS credit. The work begins with the study of law as language, on the assumption that there is no right without language; it is analyzed (RMITocm) Tax Incidence Matrix Rule - ICMS-ocm and its hypothesis of incidence; it will be also covered the principle of non-cumulative of taxes and suspension for the tax revenue of ICMS credit highlighted in documents declared later unqualified; An approach to the subject of the acquirer's "good faith", its elements and evidence will be done, bringing up for discussion the current positions of the Tax Office, some Courts of Justice and the High Court of Justice, finishing with the conclusions.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 O DIREITO COMO LINGUAGEM	8
1.1 DO NEGÓCIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	10
2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS – ocm.....	11
2.1 Regras Matrizes do ICMS – possibilidades.....	14
3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS – OCM.....	17
3.1 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E SUA NORMA DE CRÉDITO.....	17
4 GLOSA DE CRÉDITO DE ICMS PELO FISCO.....	19
5 DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS FISCAIS	21
5.1 DO PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	25
6 DA BOA FÉ DO CONTRIBUINTE DO ICMS	28
6.1 ELEMENTOS E PRESSUPOSTOS DA BOA-FÉ	32
6.2 DAS PROVAS DA BOA FÉ	34
7 SÚMULA 509 DO STJ	36
7.1 POSIÇÃO ATUAL DO FISCO	41
7.2 DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS	46
8 CONCLUSÕES	49
BIBLIOGRAFIA	52

INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho tem uma estreita ligação com o cunho arrecadatório do Estado. De um lado o Fisco, sujeito ativo da obrigação tributária, detentor de toda uma estrutura capaz de cadastrar, acompanhar e fiscalizar o contribuinte, este, que ocupa o sujeito passivo da obrigação tributária, e o responsável por entregar ao Estado o valor correspondente ao tributo devido.

No que se refere às operações que geram crédito de ICMS, muitas vezes é transferido ao contribuinte atos que cabem exclusivamente ao Estado, por exemplo: os de fiscalizar se um determinado contribuinte existe de fato ou não, situação crucial que fundamentam as declarações de inidoneidade de documentos de empresas fornecedoras, dando ensejo à glosa dos créditos que poderiam ser aproveitados pelos contribuintes do imposto, gerando por consequência vultosos autos de infração, muitas vezes responsabilizando o terceiro de “boa fé” pelo crédito não pago pelo contribuinte de direito, podendo aquele ainda ser responsabilizado por eventual crime contra orden tributária.

Por outro lado, está se consolidando o entendimento, inclusive em decisões do Fisco Paulista de que, uma vez demonstrada a “boa fé” do adquirente por meio alguns critérios serão demonstrados em momento oportuno, poderá o contribuinte creditar-se do imposto, posição que o Superior Tribunal de Justiça já defende em vários processos tributários.

No primeiro capítulo, será abordado o tema “direito como linguagem”, o qual afirma que o direito é linguagem, ou seja, somente por meio da linguagem competente é que se pode conhecer o “direito” previsto nas normas do direito positivo.

No segundo capítulo será construída a Regra Matriz de Incidência do ICMS – Operação de Circulação de Mercadoria, e suas possíveis variações e possibilidades.

O terceiro capítulo discorrerá sobre a hipótese de incidência do ICMS Mercadoria e o princípio da não cumulatividade, apresentando a norma de crédito do tributo.

A glosa de crédito pelo Fisco, a declaração de inidoneidade de documentos fiscais e a boa-fé do contribuinte serão as matérias discutivas nos capítulos seguintes, temas que virão acompanhados de discussões sobre os elementos e pressupostos da boa fé, das provas no processo administrativo que declara a inidoneidade do fornecedor e a presunção pelo fisco de ocorrência de fraude pelo contribuinte.

Na sequência e finalizando o trabalho, será apresentado o posicionamento do Tribunal administrativo Paulista e de alguns outros Estados, bem como, a posição do Superior Tribunal de Justiça sobre o instituto da boa fé do adquirente e da Súmula 509 do STJ, culminando com a conclusão.

1 O DIREITO COMO LINGUAGEM

Para iniciar o trabalho, é preciso traçar uma linha de raciocínio lógica, que tentarei demonstrar seguindo os caminhos do Construtivismo Lógico Semântico apresentado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, em que, por meio da linguagem o operador do direito consegue trazer para o mundo jurídico um acontecimento ocorrido no mundo natural. O professor ensina que falar em linguagem nos remete a um signo, este por sua vez é representado por um suporte físico que se associa a um significado e a uma significação que por meio da linguagem falada, escrita ou gestual é trazido para o mundo, no nosso caso, para o mundo do direito.

O falar em linguagem remete o pensamento, forçosamente, para o sentido de outro vocábulo: o signo. Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem o *status* lógico de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou de giz na lousa).¹

Tudo aquilo que acontece no mundo fenomênico que não é vertido, de alguma forma, em linguagem pelo homem, não faz parte do mundo jurídico. A linguagem é o instrumento de trabalho do operador do Direito. É por meio da linguagem que os eventos ocorridos no mundo fenomênico chegam para o mundo do direito, tornando-se atos e fatos jurídicos, que serão objetos do nosso trabalho.

Também é por meio da linguagem das normas do direito que se altera o mundo social e a relação inter-subjetiva das pessoas. É por meio da linguagem que se consegue extrair do texto legal a norma que será utilizada no caso concreto ou se definir a prova material que será utilizada para demonstrar um direito.

¹ CARVALHO. *Paulo de Barros*. Direito Tributário Linguagem e Método. p. 33, 34.

O papel da linguagem, portanto, é no sentido de emitir juízos de valor sobre o objeto que se pretende o conhecimento. A professora Aurora Tomazine de Carvalho ensina que:

Não existe mais um mundo “em si”, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca “em si”. Assim, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nesta concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento.²

A linguagem, portanto, é o caminho pelo qual o estudioso traz para o mundo do direito a ocorrência de um evento que aconteceu no mundo fenomênico. Sem a linguagem – escrita – falada – gestual, não é possível se conhecer de um ato, ou seja, sem a linguagem tal ato não passará de mero acontecimento.

Argos Campos Ribeiro Simões³ ensina que *“a realidade como dado bruto (mundo do ser) é inatingível, pois a barreira intransponível da linguagem age na identificação de um objeto como um filtro cultural redutor de suas reais características naturais., e complementa que a realidade como dado bruto do mundo-do-ser, com toda sua riqueza de detalhes, resta inatingível.*

Tem-se, portanto, que o direito é linguagem. Necessário se faz a aplicação da linguagem competente, desde o momento em que é utilizada para tomar conhecimento de um evento natural ocorrido no mundo fenomênico e trazê-lo para o mundo jurídico, como também para decifrar os signos, palavras, frases e normas descritas nos livros – códigos – doutrinas – jurisprudências – aplicáveis ao mundo concreto.

É por meio da linguagem que o direito é construído, entendido e aplicado. Um determinado evento apenas existirá para o direito positivo, ou seja, somente conseguirá status de fato jurídico tributário se vertido em linguagem, fizer relação com a fonte

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico - São Paulo. Noeses, 2013. p 15.

³ SIMÕES, Argos Campos Riveiro. ICMS IMPORTAÇÃO. Ed. Noeses. p. 5.

material tributária, ou seja, com a norma tributária. É por meio da linguagem que se chega ao negócio jurídico tributário.

1.1 DO NEGÓCIO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Este trabalho não versa somente sobre o fato jurídico tributário oriundo do fato resultante da versão social em linguagem competente do direito, mas, também do fato jurídico tributário como enunciado prescritivo constantes das normas do direito positivo.

O negócio jurídico, resultado da operação financeira realizada entre fornecedor e comprador, será diretamente afetado em caso de declaração de inidoneidade do estabelecimento que forneceu os documentos fiscais, estes serão atingidos irremediavelmente, que uma vez declarados inidôneos, perderão sua validade, não podendo ser utilizados para o creditamento do ICMS.

A operação mercantil (evento no mundo fenomênico) regularmente vertida em linguagem será, para o direito, um fato jurídico que por sua vez dará ensejo ao negócio jurídico.

Operação é negócio jurídico, AIRES FERNANDINO BARRETO ensina:

O termo operações, à luz de um ponto de vista estritamente jurídico, significa atos regulados pelo Direito capaz de produzir efeitos jurídicos, ou seja, negócios jurídicos.⁴

Importante dizer inicialmente que o ato praticado por alguém somente será considerado jurídico se regularmente vertido em linguagem competente. Do ato de vontade praticado pelas partes representado pelo contrato de compra e venda uma vez realizado dentro dos limites do que determina a legislação, emitindo-se Nota Fiscal que demonstra fielmente o negócio realizado, então vertido em linguagem, nascerá o negócio jurídico.

⁴ BARRETO, Aires Fernandino. *Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90*. Repertório IOB de Jrisprudência – 2ª quinzena de maio de 1990. nº 10. p. 152.

Portanto, o negócio jurídico tributário nada mais é do que o negócio jurídico realizado entre o sujeito ativo da obrigação tributária, que detem o direito de cobrar o tributo, representado pelo Estado Fisco e pelo sujeito passivo, aquele que tem a obrigação de entregar ao sujeito ativo o valor correspondente ao tributo devido, representado pelo contribuinte.

2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS – ocm

A Ilustre professora Dra. Aurora Tomazine de Carvalho⁵ em sua obra Curso de Teoria Geral do Direito, citou Paulo de Barros Carvalho que inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, disse que: *ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a regra matriz de incidência tributária, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito).*

Mais a frente a autora define “regra matriz de incidência” como sendo as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta.⁶

Nosso trabalho estudará a regra matriz de incidência do ICMS – Mercadorias, ou seja, a norma padrão de incidência aplicada nos casos das operações relativas à circulação de mercadorias prevista na Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996.

O enunciado da hipótese, ou antecedente da Regra Matriz de Incidência tributária, segundo Paulo de Barros Carvalho, é formado por três critérios identificadores do fato: (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal, que configuram informações mínimas e necessárias para a identificação de um fato jurídico tributário.

⁵ CARVALHO. Aurora Tomazine. *Curso de Teoria Geral do Direito*. ed. Noeses. p. 377 e 378 .

⁶ _____. *Curso de Teoria Geral do Direito*. ed. Noeses. p. 381 e 382.

O critério material é a expressão – o verbo - que delimita o acontecimento que será promovido a fato jurídico. No caso do ICMS – Mercadorias - é representada pelo verbo “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

O critério espacial, nas palavras de Aurora Tomazine de Carvalho, é a expressão ou enunciado da hipótese de incidência, que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial pode ser dividido em: (i) pontual – quando faz menção à determinado local para a ocorrência de fato; (ii) regional – quando alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; (iii) territorial – bem generico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o ato da vigência territorial da lei, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.⁷

Portanto, o critério espacial pode ser definido como sendo o território estadual (local), onde haja ocorrido o fato jurígeno – a operação referente à circulação de mercadoria;

O critério temporal é definido pelas informações contidas na hipótese de incidência que permite identificar o momento exato em que ocorreu o evento que será promovido, pela linguagem competente, ao fato jurídico, ou seja, é o momento da transferência da titularidade da mercadoria - circulação da mercadoria. Deve ser considerado ainda, o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, conforme segue.

Argos Campos Ribeiro Simões defende em sua obra - ICMS – IMPORTAÇÃO – Proposta de Reclassificação e suas Aplicações – que “*os aspectos, ou critérios, temporais relacionados ao ICMS – ocm não estão enunciados expressamente na CF/88. Normas Gerais veiculadas por lei complementar devem fazê-lo, conforme artigo 146, III, a, da CF/88, definição de fatos geradores, em sua versão hipotético-abstrata. Para que o*

⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 255 a 256.

*aspecto temporal seja considerado constitucional, deve ser mantida a relação direta com a ação ou a qualificação material já definida pela Lei Maior. Se a materialidade constitucional é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, temos que o momento relevante ao sucesso dessa hipótese deve ser o momento em que tais operações se realizam.”*⁸

Para este estudioso, apoiado nos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino que afirmam “(...) aquele que – tendo sido parte na operação - transferiu a outrem direitos de dono, *promoveu circulação* (ao ‘realizar’ a operação)”⁹, entendo que o momento da transferência da disponibilidade (transferência ou aquisição dos direitos de dono, não necessariamente da propriedade, mas da faculdade de disponibilização da mercadoria transacionada) deve ser o exato instante da realização da operação relativa à circulação de mercadoria.¹⁰

Importante dizer que, para a legislação do ICMS, não é necessária a movimentação física da mercadoria para se caracterizar a “circulação”. Paulo de Barros Carvalho argumenta que: “... a circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo.”¹¹

Dessa forma, a circulação e a entrada da mercadoria no estabelecimento pode ser real ou apenas simbólica, como se verifica pelos exemplos das normas do RICMS de Tocantins (Decreto n. 462/97) em seu art. 118, como também pela Lei Complementar n. 87/96 em seu art. 20, abaixo descrito:

Art. 118. Os estabelecimentos, excetuados os produtores agropecuários, emitirão nota fiscal modelo 1 ou 1-A:
I - sempre que promoverem a saída de mercadorias;
II - na transmissão da propriedade de mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;
III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do art. 133 deste regulamento.

⁸ SIMÕES. Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO*. Ed. Noeses. p. 97,98.

⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO Cleber. ICM e circulação jurídica. *Revista de direito administrativo*, n. 144. p. 227-233, abr./jun. 1981^a. p. 230.

¹⁰ SIMÕES. Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO*. ed. Noeses. p. 98.

¹¹ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6^a ed., Noeses, p. 754.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, **real ou simbólica**, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (grifo nosso)

Por todo acima exposto, acompanho o entendimento que o critério temporal da regra matriz do ICMS ocm é o momento da transferência de propriedade, independentemente da mercadoria ter se movimentado fisicamente ou não.

2.1 Regras Matrizes do ICMS – possibilidades

A Constituição Federal prevê em seu art. 155, II a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações e prestações tenham início no exterior.

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;

No mesmo sentido, o artigo 1º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, assim prevê:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Verifica-se que, são várias as regras matrizes de incidência do ICMS, partindo de operações relativas à circulação de mercadorias até sobre serviços prestados que tenham início no exterior.

A Constituição Federal em seus artigos 147 e 154, II ainda prevê a possibilidade de a União instituir o ICMS no território Federal e em casos excepcionais de guerra externa ou na sua iminência:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Verifica-se que a sigla ICMS abraça diversas hipóteses de incidência, o que pode ser demonstrado pelas variadas regras matrizes que podem ser construídas pelos enunciados acima.

Paulo de Barros Carvalho¹² ensina que há três regras matrizes de incidência do ICMS, o que segundo ele, importa em dizer que existem três hipóteses de incidência e três consequências, sendo elas:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal identificados as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

O professor Dr. Roque Antonio Carrazza¹³ defende uma posição diferente do professor Paulo, vislumbrando a possibilidade de construir cinco regras matrizes do ICMS, e acrescenta duas às indicadas por Carvalho, sendo elas: a) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e b) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais;

Já para Marcelo Viana Salomão¹⁴, duas são as regras matrizes do ICMS, sendo elas: a) sobre operações relativas à circulação de mercadorias e b) sobre prestações de serviços envolvendo comunicações e transporte interestadual e intermunicipal.

Dentre as diversas correntes acima descritas, sigo aquela proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, pela existência de três possibilidades de regra matriz

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo; Noeses, 2015. p. 753.

¹³ CARRAZZA, Antonio Roque. *ICMS*. 15 ED. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37.

¹⁴ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. Ed. São Paulo; Atlas, 2001. p. 49.

de incidência do ICMS não sendo este, contudo, o foco do presente trabalho, apenas uma análise preliminar da matéria que envolve nosso objeto principal que é o creditamento do ICMS, este que será construído por outra regra matriz, que mais adiante será demonstrado.

3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS – OCM

A hipótese de incidência do ICMS-ocm, objeto do nosso estudo, como visto acima, pode ser construída como sendo: “realizar operações relativas à circulação de mercadorias”, previsto no artigo 1º LC 87/96, considerando que a dita “circulação” pode ser física ou simbólica, como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho: “*A circulação e a entrada no estabelecimento poder ser real ou apenas simbólica.*”¹⁵

Nosso estudo versa, sobretudo, às operações realizadas entre os fornecedores de mercadorias (vendedores) e o contribuinte do ICMS (comprador), referente às situações em que os documentos fiscais (Notas Fiscais) são declarados inidôneos, portanto, parte-se do princípio de que existiu um negócio jurídico entre um fornecedor e um comprador, ambos, contribuintes do ICMS-ocm, que este negócio foi acompanhado de documentos fiscais que posteriormente foram declarados inidôneos.

3.1 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E SUA NORMA DE CRÉDITO

Tendo ligação direta com o objeto do nosso trabalho, o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I e II da CF, trata da incidência do imposto estadual quando as operações relativas à circulação de mercadorias prevê a compensação dos valores cobrados nas operações anteriores e, portanto, o creditamento deste valor (cobrado anteriormente) destacado nas Notas Fiscais de entrada de mercadorias, na contabilidade da empresa adquirente.

Art. 155 – (...)
§2º -

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário Linguagem e Método*. 6ª ed. Noeses 2015; p. 754.

I – O ICMS será **não cumulativo, compensando-se** o que **for devido** em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o **montante cobrado** nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo DF.

II – a **isenção ou a não incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. (Grifo nosso)

O ICMS proveniente do princípio da não cumulatividade que vem destacado nas Notas Fiscais de entrada de mercadorias é creditado pelo adquirente em seu livro fiscal, e será utilizado para compensar com o ICMS à pagar, proveniente da venda das mercadorias, fazendo, assim, valer tal princípio.

Geraldo Ataliba enfatiza que o princípio da não cumulatividade tem suas raízes apenas na Constituição Federal e não em normas infraconstitucionais, salientando que “(...) a não cumulatividade se realiza pela compensação de créditos e débitos de ICMS”¹⁶, e que o direito ao crédito seria próprio, apenas (...) de quem pratica operação mercantil”¹⁷, ou seja, comprovada a operação mercantil ou a operação que deu ensejo ao creditamento do ICMS, operar-se-á o princípio da não cumulatividade.

O professor Argos Campos Ribeiro Simões sobre a matéria argumenta que: “(...) aquele que não pratica operação mercantil não tem direito ao crédito. Quem não tem débito, não tem coisa alguma para compensar. Se nada há a compensar, não existe direito ao creditamento a ser realizado”¹⁸

Para construir a norma individual e concreta do crédito do ICMS deve-se partir da descrição em linguagem competente do registro da entrada de mercadoria em estabelecimento nos livros fiscais próprios, visto que, acompanhado dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que a natureza jurídica do crédito é de moeda escritural¹⁹, crédito este que será compensado com os débitos do imposto.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição, *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 57. p. 100.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição, *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 57. p. 101.

¹⁸ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. ICMS Impostação, ed. Noeses; 2014. p. 171.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. Ed. São Paulo: 2009. p. 248.

Ocorre que, há casos em que as Notas Fiscais de compra de mercadorias são declaradas inidôneas pelo Fisco, e referidos créditos são glosados, passando o contribuinte de credor para devedor do Fisco que, pode lavrar Autos de Infração para apuração de eventual débito tributário, o que será analisado em tópico próprio.

4 GLOSA DE CRÉDITO DE ICMS PELO FISCO

A glosa do crédito de ICMS ocorre quando o Fisco, encontrando alguma irregularidade na emissão do documento fiscal que acompanhou a mercadoria e, sob o argumento de que o documento é inidôneo, inadmite o creditamento do imposto para fins de compensação futura.

A lei 87/96, em seu artigo 23 deixa claro que, para que o contribuinte tenha direito ao crédito, é necessário que a documentação seja idônea:

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.

Paulo de Barros Carvalho salienta que: “(...) É, portanto, requisito para o aproveitamento do crédito que esteja ele vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato que dá ensejo à apuração do crédito.”²⁰ Resta saber, contudo, quais seriam os requisitos necessários para demonstrar se um documento é idôneo ou não.

A Legislação paulista – Lei 6.374/89, especialmente em seu artigo 22-A, o requisito essencial para que o contribuinte possa aproveitar os créditos destacados nos documentos fiscais, sendo este a comprovação da regularidade dos documentos fiscais:

Art. 22-A. Sempre que um contribuinte, por si só ou seus prepostos, ajustar a realização de operação 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

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*, ed. Noeses; 2015, p. 760.

artigo 36, e também a exigir o mesmo procedimento da outra parte, quer esta figura como remetente da mercadoria ou prestador de serviço, quer como destinatário ou tomador, respectivamente.

Vê-se, contudo, que é obrigação do contribuinte, nos termos da lei, quando realizar um negócio jurídico que tem incidência do ICMS, deve por exemplo: (i) consultar a regularidade da inscrição do fornecedor junto aos órgãos públicos e; (ii) nos termos do art. 36, § 1º, **item 3**, da lei 6.374/89, aferir se os documentos fiscais emitidos atende os requisitos legais;

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; (iii) o contribuinte deve observar se o documento fiscal representa fielmente a mercadoria objeto do negócio jurídico; e (iv) comprovar a efetiva entrada física ou simbólica da mercadoria no estabelecimento adquirente. Tais requisitos são essenciais para demonstrar a boa-fé do contribuinte, o que possibilitará o creditamento do imposto, caso contrário, será glosado pelo Fisco.

Por um lado, é certo que a lei determina que para o crédito de ICMS seja aproveitado, é necessário que os documentos fiscais sejam idôneos e também impõe ao contribuinte pesquisar a legitimidade do fornecedor da mercadoria.

Mas, como saber se o fornecedor é realmente idôneo; se o estabelecimento existe; se ele recolhe aos cofres públicos regularmente o ICMS devido? São questões que, muitas vezes o contribuinte – comprador – não consegue responder, pois, tem à sua disposição poucas informações às vezes, insuficiente para demonstrar sua boa-fé, gerando prejuízos com a glosa dos créditos de ICMS, por alegação de inidoneidade fiscal do fornecedor.

Por outro lado, a glosa do crédito do ICMS somente poderá ser efetivada após a realização pelo Agente Fiscal de Rendas, de um procedimento administrativo que apure a inidoneidade do documento fiscal que deu ingresso ao crédito do imposto no estabelecimento do comprador, devendo ser respeitado o direito de defesa do contribuinte, sob pena de nulidade.

Para possibilitar o creditamento do ICMS por parte do contribuinte, o Fisco exige documentação que demonstre a efetiva realização do negócio objeto das Notas Fiscais declaradas inidôneas, tais como: consulta da regularidade da empresa fornecedora no (SINTEGRA) Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços, Nota Fiscal regularmente emitida com os dados corretos das mercadorias e contribuinte e autorizadas pelo Fisco; comprovante de quitação da mercadoria; comprovante de transporte, se este foi realizado sob as expensas do destinatário; regularidade da escrita fiscal referente à entrada da mercadoria dentre outros;

Ocorre que, nem sempre a documentação apresentada pelo contribuinte é considerada suficiente para o Fisco reconhecer a regularidade do negócio e cancelar a glosa dos créditos, o que causa problemas para o contribuinte.

Nas palavras de Renata Cassia de Santana, se analisado o fato da glosa de crédito do ICMS como norma individual e concreta aquela que prevê a glosa dos créditos de ICMS nos casos de inidoneidade fiscal, a RMIT = “(...) *dado o fato de A, ter adquirido mercadoria sem provar sua boa-fé na certificação de regularidade fiscal de B, serão estornados em favor do Estado beneficiário os créditos de ICMS na importância de X.*”²¹

5 DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS FISCAIS

É por meio de um procedimento administrativo fiscal em que o Fisco dá início à fiscalização do fornecedor da mercadoria, analisando sua situação cadastral junto à Secretaria da Fazenda do Estado, da Receita Federal do Brasil, das Juntas Comerciais e cumprimento de deveres instrumentais, como, entregar GIA-ICMS e recolhimento do imposto.

Salienta que, o embasamento legal está disposto nos artigos 30 e 31 do Regulamento do ICMS/SP, e seu procedimento está disciplinado pela Portaria CAT 95/2006.

²¹ SANTANA, Renata Cassia de. *Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS*, ed. Noeses; 2014, p. 193.

Artigo 30 - A inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS será enquadrada como nula, a partir da data de sua concessão ou de sua alteração, quando, mediante processo administrativo, for constatada a (Lei 6.374/89, art. 21, na redação da Lei 12.294/06, art. 1º, IV):

Em suas diligências, o Fiscal também pode visitar o endereço indicado pelo fornecedor, buscar informações junto a vizinhança local, contador cadastrado, locador do imóvel, no intuito de localizar o emissor do documento fiscal que, uma vez não localizado, poderá ser considerado inexistente ao final do procedimento.

Não sendo encontrado o estabelecimento do fornecedor, o Fiscal emitirá uma “Declaração de Não Localização de Contribuinte”, que será utilizada para embasar o processo de constatação de inatividade e de nulidade da eficácia da inscrição estadual do contribuinte prevista nos artigos 11 e 39 da Portaria CAT 95/2006.

Artigo 11 – A constatação de inatividade pelo Fisco será formalizada por meio de “Declaração de Não Localização de Estabelecimento”, que deverá conter, no mínimo:

I – a data provável da cessação da atividade;

II – a indicação se a atividade foi realmente iniciada ou não após a concessão da inscrição.

§ 1º - Sem prejuízo de outros elementos de comprovação, deverão ser juntados os documentos comprobatórios à “Declaração de Não Localização de Contribuinte”.

§ 2º - Caso seja constatada, antes de ser considerada inapta a inscrição, ainda que por meios indiciários, que a inatividade do contribuinte de algum modo se vincula a práticas fraudulentas tais como a simulação de estabelecimento ou de quadro societário ou com a indevida emissão de documentos fiscais, será aplicada ao caso, entre outras medidas determinadas pela administração tributária, a disciplina constante no Capítulo II.

§ 3º - O procedimento de que trata este artigo não será concluído enquanto não decorrido o prazo previsto no artigo 25 do RICMS.

O procedimento de declaração de inidoneidade fiscal pode culminar com o cancelamento da inscrição estadual do contribuinte, tornando inidôneos todos os documentos fiscais emitidos pelo mesmo, não importando para o Fisco, se a empresa tenha efetivamente existido e sido gerida de forma regular ou não até a suspensão de suas atividades. Quero dizer que, mesmo que a empresa tenha existido de fato, funcionado normalmente e, por exemplo, encerrado suas atividades em determinada data, para o Fisco

nada importa, não encontrando o estabelecimento no local cadastrado, elege, por presunção, uma data provável como sendo aquela a do ilícito.

Nesse caso, o contribuinte que comprou mercadoria de empresa em situação regular à época da operação financeira, poderá ser penalizado com a glosa de seus créditos de ICMS, e também poderá responder por crime contra ordem tributária.

O que acontece muitas vezes, em que pese estar regularmente cadastrada e com documentação fiscal autorizada pelo Fisco, a empresa fornecedora da mercadoria não está estabelecida no local indicado no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou porque não informou novo endereço, ou porque encerrou suas atividades, situações que considera-se sob o enfoque de que a empresa realmente existiu.

Há, entretanto, os casos de fraude, em que empresas que nunca existiram de fato viralizam o mercado com notas frias sem nenhuma validade. Nesses casos, está correto o rigor do Fisco em glosar o crédito do ICMS dos contribuintes que, de uma forma ou de outra, contribuíram com a fraude.

Importante dizer que o Fisco ainda considera a declaração de inidoneidade um ato de natureza constitutiva e não declaratória, motivo pelo qual, entende que seus efeitos podem retroagir à época da emissão dos documentos fiscais, pois, tal declaração apenas constitui um ilícito pré-existente, infringindo, a nosso ver, o princípio constitucional da irretroatividade e o da segurança jurídica.

Entretanto, a jurisprudência não é neste sentido.

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 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. 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). (grifo nosso)

O professor Roque Antônio Carraza em seu curso de direito constitucional tributário sobre o tema ensina:

(...) a segurança jurídica vem reforçada pelo princípio da irretroatividade das leis, que, em nosso País, tem assento na própria Constituição (tanto quanto o próprio princípio da legalidade). De fato, o art. 5º, XXXVI, da Carta magna, ao estabelecer que “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”, implicitamente exige que ela retroaja. Por outro lado, o art. 150, III, “a”, do mesmo Diploma Excelso, expressamente impede que a lei que cria ou aumenta tributos alcance fatos ocorridos antes do início da vigência. (...) a segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade.²²

Os efeitos da declaração de inidoneidade não podem retroagir a evento passado, ou seja, não pode inabilitar as Notas Fiscais emitidas pelo fornecedor em período anterior à declaração de inidoneidade, data esta que deve ser definida pelo dia de sua publicação no Diário Oficial do Estado, conforme determina o art. 17, da Portaria CAT n. 95/2006, *in verbis*:

Artigo 17 - A instauração do Procedimento Administrativo de Cassação (PAC) ou do Procedimento Administrativo de

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. Ed. São Paulo: Malheiros 2009. p. 358.

Constatação de Nulidade de Inscrição (PCN) será publicada no Diário Oficial do Estado, contendo, no mínimo:

- I - nome ou denominação social do estabelecimento;
- II – número de inscrição estadual e no CNPJ;
- III – endereço constante do Cadastro de Contribuintes;
- IV – motivo determinante da medida.

Artigo 18 – Finalizado o procedimento e comprovada a irregularidade, o Delegado Regional Tributário expedirá ato de:

- I - cassação da eficácia da inscrição, tratando-se de Procedimento Administrativo de Cassação (PAC);
- II – enquadramento da inscrição como nula, tratando-se de Procedimento Administrativo de Constatação de Nulidade de Inscrição (PCN).

Parágrafo único - Por determinação do Delegado Regional Tributário:

- 1 – os atos previstos neste artigo serão publicados, mediante edital, no Diário Oficial do Estado; (grifo nosso).

Caminhando em sentido contrário ao do Fisco, a jurisprudência já definiu que a natureza jurídica do ato administrativo que declarou inidôneo o estabelecimento é declaratória, e seus efeitos são *ex nunc*, não podendo retroagir à época da emissão dos documentos fiscais emitidos antes da referida declaração, com isso, o contribuinte de boa fé poderá manter sua escrita fiscal com a regular anotação de entrada da mercadoria adquirida, lançando os créditos de ICMS nos livros fiscais, e posteriormente creditar-se do mesmo.

5.1 DO PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

A Constituição Federal do Brasil em seu art. 37 determina que os Estados devam obedecer, dentre outros, o princípio da publicidade, inclusive, o Estado de São Paulo, da mesma forma previu tal princípio na Portaria CAT 95 conforme citado acima. O que ocorre é que o Fisco, embasado, via de regra, em regulamentos como o disposto no item “15” do roteiro 2.10 do Ofício Circular DEAT Série “MTF” N. 01/2005, e sob o enfoque de que a decisão que declarou a inidoneidade é constitutiva, tem fundamentado a desnecessidade da publicação em diário oficial da referida decisão, o que vai de encontro ao posicionamento jurisprudencial e regras constitucionais.

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:

Também de acordo com os artigos 6º da LICC e art. 5º, XXXVI da CF, a declaração de inidoneidade não pode atingir fatos e negócios passados devendo ser respeitado o negócio jurídico perfeito e a coisa julgada, motivo pelo qual, a declaração de inidoneidade da empresa fornecedora, se ficar constatado que foi realizada de forma legal e lícita pelo Fisco, deve ter seus efeitos *ex nunc*, ou seja, do dia de sua declaração para frente não sendo possível atribuir inidoneidade aos documentos fiscais anteriormente emitidos.

Como descrito acima, a portaria CAT 95/2006 no item “1” do parágrafo único do artigo 18 prevê que a decisão nos casos de processos administrativos para constatação de nulidade de inscrição (PCN) deverá ser publicada no Diário Oficial do Estado, de forma que, sua supressão poderá dar ensejo à improcedência do Auto de Infração, como foi o caso julgado pela Delegacia Tributária de Julgamento de Campinas – Unidade de Julgamento de Jundiaí nos autos do AIIM n. 4.086.400-5 de 01 de fevereiro de 2017 pela Julgadora Fiscal Rachel Santana Schroeder, conforme segue:

18. Da análise dos dispositivos supracitados, conclui-se que a publicação no Diário Oficial do Estado é procedimento obrigatório e essencial para conferir validade ao ato administrativo de constatação de nulidade da inscrição estadual. A presunção de legitimidade do ato administrativo não libera a Administração Pública de cumprir os requisitos de validade constantes na legislação.

19. A nulidade da inscrição estadual e, por consequência, a inidoneidade dos documentos é a motivação para lavratura do presente auto de infração.

20. O procedimento de Constatação de Nulidade desenvolvido está constituído de farto conjunto probatório e não merece ser questionado, porém há ausência do último ato da autoridade para determinar a nulidade da inscrição estadual do contribuinte: publicação no Diário Oficial. A ausência deste ato não pode ser suprida pelo órgão julgador.

21. Diante da inexistência de Publicação no Diário Oficial do Estado de São Paulo, julgo o AIIM improcedente.

Salienta que a decisão acima é uma tendência de mudança minoritária do posicionamento dos órgãos de julgamento Estaduais sobre a necessidade de publicar no Diário Oficial do Estado a decisão de declarou a inidoneidade do fornecedor, contudo, o Tribunal de Impostos e Taxas segue, majoritariamente, em caminho contrário, havendo ainda poucas decisões a favor do contribuinte reconhecendo sua boa-fé.

A título de exemplo tem-se a decisão de 2014, prolatada nos autos do AIIM n. 4018833 em sede de recurso ordinário em que se verifica o entendimento do Fisco sobre a desnecessidade da publicação do decreto que apurou a inidoneidade do fornecedor no Diário Oficial:

Ainda em relação à publicidade da inidoneidade, bem lembra a decisão sob análise, que “a Secretaria da Fazenda não publica no DOE os nomes das empresas por ela cassadas ou bloqueadas, e quanto ao sistema eletrônico aos quais os contribuintes têm acesso – o SINTEGRA, o Estado quando disponibiliza estes dados via eletrônica não está cumprindo com o princípio da publicidade, por que os dados ali constantes são de inteira responsabilidade dos contribuintes cadastrados. A publicação do Ato Declaratório no diário Oficial do Estado visa, tão somente, a tornar pública uma situação preexistente. O ilícito tributário não se materializa a partir dos efeitos deste edital declaratório. Tal providência de publicidade visa proteger terceiros de boa-fé, não definir o marco inicial a partir do qual a Fazenda Pública pode exigir de ofício o crédito tributário. As ações fraudulentas são descobertas pelos agentes fiscais pelos mais diversos meios e técnicas de auditoria. Condicionar o direito de agir contra o contribuinte faltoso á publicação do edital declaratório da situação irregular (cancelamento da inscrição estadual e das notas fiscais) seria postergar, de modo ilegal, a ação repressora contra as ações fraudulentas, podendo causar grandes prejuízos ao erário.”

Pela leitura do trecho do Acórdão acima descrito, fica clara a posição do Fisco de que não há qualquer ofensa aos princípios da publicidade e da irretroatividade, sob o argumento de que a inidoneidade é vício intrínseco ao documento, que não atende às condições previstas no Regulamento do ICMS, sendo que, o documento nessas condições, é inidôneo desde sua origem, que a decretação dessa inidoneidade não cria situação jurídica nova, apenas declara a já existente.

Importante salientar que, em que pese a grande maioria das decisões do Fisco Paulista ser em prejuízo do consumidor, em muitos casos o próprio Tribunal de Impostos e Taxas já tem decidido ao contrário, reconhecendo a boa-fé do contribuinte quando este demonstrou a efetividade do negócio e que tomou todas as providências necessárias quando da aquisição da mercadoria, tais como: pagamento diretamente ao fornecedor por meio de boleto bancário, comprovante de transporte, consulta do fornecedor no SINTEGRA em situação regular, dentre outras provas.

Como citado alhures, a posição do Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de que o ato administrativo que declara a inidoneidade do emitente do documento fiscal tem natureza jurídica declaratória e não constitutiva, devendo ser publicado no DOE sob pena de ofensa ao princípio constitucional da publicidade, de forma que, os efeitos da declaração sejam *ex nunc* não alcançando os documentos fiscais emitidos antes de referida declaração.

Portando, se o contribuinte demonstrar a efetividade do negócio, apresentando os documentos fiscais regularmente emitidos com autorização do Fisco, o comprovante de pagamento das mercadorias e a consulta no SINTEGRA, certamente será reconhecido como adquirente de boa-fé nos termos da Súmula 509 do STJ.

6 DA BOA FÉ DO CONTRIBUINTE DO ICMS

A demonstração e reconhecimento da boa-fé do adquirente é sobremaneira relevante para a manutenção, ou não, de um auto de infração relacionado ao creditamento indevido lastreado em documentação inidônea quando comprovada a entrada de mercadorias no estabelecimento.

Reitera-se que, o presente trabalho parte da premissa de que não houve fraude (conluio) entre o fornecedor e o adquirente e de que a documentação, declarada inábil, é legítima e que houve a entrada das mercadorias, caso contrário não haveria, a meu ver, de forma alguma, a boa fé do contribuinte.

O professor Orlando Gomes, especialista em direito das obrigações assim define “agir de boa-fé”:

Agir de boa-fé significa comportar-se como homem correto na execução da obrigação. Não é fácil caracterizar o comportamento. Ao se prescrever que as partes de uma relação obrigacional oriundas de contrato precisam proceder de boa-fé, quer dizer que lhes cumpre observar comportamento decente, que corresponda á legítima expectativa do outro contratante.²³

Tal matéria já foi objeto de apreciação por parte do Colendo Superior Tribunal de Justiça que, através da sua 1ª Seção, se posicionou de forma definitiva, ao julgar, em 14/04/2010, no âmbito dos recursos repetitivos (artigo 543-C, CPC), o Recurso Especial nº 1.148.844, com o entendimento de que é possível a utilização de créditos de ICMS, decorrentes de aquisição de mercadorias de contribuintes que foram posteriormente declarados inidôneos pelo Fisco:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE). 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 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. 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;

²³ *Obrigações*. 12. Ed. Rev. E atual. Por Humberto Theodoro Jr. Rio de Janeiro: forense, 1999. p. 89-90.

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). (Grifo nosso).

Nota-se que, de acordo com a decisão no Recurso Especial supra citado, a boa-fé do contribuinte adquirente da mercadoria é o que pode determinar se o mesmo terá direito ou não ao crédito do ICMS. Uma vez comprovada sua boa-fé, o adquirente se exime de qualquer responsabilização pela inidoneidade das notas emitidas pelo seu fornecedor, principalmente quando essa inidoneidade é declarada posteriormente à realização do negócio comercial.

Afirmar que a obrigação de fiscalizar o contribuinte é do Estado está incontroverso. O poder de polícia, aliado ao dever de fiscalizar, cabe à administração pública, não podendo transferi-lo aos contribuintes, que não têm meios suficientes para averiguarem a idoneidade de todas as empresas com as quais praticam atos de comércio.

O Ministro Luiz Fux, nos autos do Acórdão em REsp 1148444/MG julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010, assim poderou:

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.²⁴

Complementa Renata Cassia de Santana que somente o Fisco, em razão do seu poder de polícia e das informações obtidas por meio do cumprimento dos diversos deveres instrumentais, pode ir além, não só apurando a regularidade fiscal de todos os envolvidos, mas também, atestando a idoneidade documental deles.²⁵

O Estado detém em seu poder todas as condições necessárias para avaliar a idoneidade de uma empresa quando do pedido da inscrição estadual, ou seja, se a fiscalização fosse efetiva, poderia impedir a entrada no mercado de muitas empresas irregulares de fato.

²⁴ REsp 1148444/MG julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010.

²⁵ CASSANTA. Renata Cassia. *Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS*. Ed Noeses, São Paulo 2004. p. 204.

Mas essa fiscalização inicial geralmente não acontece. O Estado só vai fiscalizar se determinada empresa realmente existe ou não (que são os maiores casos de declaração de inidoneidade – pela inexistência de estabelecimento), depois de longo período que essa empresa está no mercado e contratou com outros contribuintes.

O fato é que, via de regra, o procedimento que apura a inidoneidade dessa empresa geralmente é bem posterior à data de sua inscrição estadual, da mesma forma, à emissão dos documentos fiscais objeto de negociações com outros contribuintes. Sendo assim, uma vez apurada a irregularidade, o Estado entende que os efeitos da declaração devem retroagir à data da inscrição estadual, tornando-se “nulos” os documentos fiscais, objeto das operações relativas à circulação de mercadoria, o que afeta diretamente o contribuinte adquirente que não poderá aproveitar o crédito do ICMS.

Uma vez demonstrada a boa-fé do contribuinte adquirente, este não deve sofrer nenhuma penalidade fiscal ou jurídica, pois, apesar de tomar todas as providências que estava ao seu alcance para verificar a idoneidade do fornecedor, tem a sua disposição poucas e ineficientes ferramentas, como por exemplo pesquisas pelo SINTEGRA, no site da Receita Federal e Estadual.

O professor Argos Campos de Simões diverge parcialmente do entendimento do Tribunal, entendendo ser aplicável o prescrito no artigo 136 do CTN ao adquirente de *Boa-Fé*, pois, neste caso somente seriam canceladas as relações jurídicas sancionatórias nas autuações de creditamento indevido, mantendo-se o auto de infração com relação ao indevidamente escriturado a crédito pelo adquirente de boa-fé, porque, de acordo com o estudioso, deve ser preservado o princípio da não cumulatividade cuja materialidade exige que haja montante anteriormente cobrado, ou seja, efetivamente incidido.²⁶

Tem-se, portanto, que nossos tribunais estão reconhecendo o fato “boa-fé” do adquirente nas relações comerciais, considerando a comprovação de alguns requisitos, que serão demonstrados no tópico seguinte.

²⁶ A INFLUÊNCIA DA DENOMINADA BOA-FÉ SOBRE AS AUTUAÇÕES ENVOLVENDO CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS LASTREADO POR DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. Argos Campos de Simões.

6.1 ELEMENTOS E PRESSUPOSTOS DA BOA-FÉ

O princípio da boa-fé protege o contribuinte que gere seus negócios com a transparência e diligência normal de um bom administrador, com condutas objetivas praticadas dentro das expectativas do bom senso comum.

No caso do nosso trabalho, o contribuinte que zela do seu negócio praticando atos diligentes quando da realização de operações relativas à circulação de mercadorias, como pesquisar o cadastro do fornecedor no SINTEGRA, verificar se os dados constantes nos documentos fiscais emitidos pelo fornecedor conferem com a mercadoria adquirida, se houve destaque do ICMS na NF e se sua emissão foi autorizada pelo Fisco, são atos que demonstram que o contribuinte foi diligente no intuito de verificar se estava regularmente cadastrado e em atividade à época da emissão dos documentos fiscais.

Realizada a pesquisa e constatando que o emitente dos documentos fiscais estão regulares junto ao cadastro de contribuintes e que foram emitidos na forma da lei, caso posteriormente essa empresa seja declarada inidônea pelo Fisco, este não poderá penalizar o contribuinte adquirente, pois, à época da operação financeira, o contribuinte não tinha como saber se referido fornecedor se tornaria irregular no futuro.

Reitera que, comprovada a boa-fé, não deve ser atribuída ao adquirente qualquer responsabilização pela inidoneidade das notas emitidas pelo seu fornecedor, principalmente quando essa inidoneidade é declarada posteriormente à realização do negócio comercial.

Neste sentido é a decisão no Recurso Especial 1.148.444/MG:

“Consequentemente, subjaz a análise do mérito da controvérsia que se cinge à higidez do aproveitamento de crédito de ICMS, realizado pelo adquirente de boa-fé, no que pertine às operações de circulação de mercadorias cujas notas fiscais (emitidas pela empresa vendedora) tenham sido, posteriormente, declaradas inidôneas, a luz do disposto no artigo 23, caput, da Lei Complementar 87/96. Deveras, o artigo 23, da Lei Complementar 87/96, dispõe que: (...) Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadorias, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado

terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. (...) 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 ... Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.”

Por mais que o contribuinte seja diligente, são poucas as opções que ele tem à sua disposição para confirmar se o fornecedor está ativo e, portanto, apto a emitir o documento fiscal. Considerando que as pesquisas sejam positivas (contribuinte ativo) e não tendo o adquirente conhecimento da existência de um procedimento fiscal (ausência de publicação do ato administrativo) que tenha apurado a inidoneidade daquele fornecedor, o contribuinte poderá ser surpreendido por uma autuação do Fisco, que a nosso ver, fere o princípio constitucional da publicidade e da anterioridade, tendo em vista que os efeitos da referida declaração de inidoneidade de acordo com o Fisco, retroage à emissão dos documentos fiscais.

Pelo exposto, a posição do Fisco em retroagir os efeitos da declaração de inidoneidade ao período anterior à data do ato administrativo que declarou a inidoneidade do fornecedor alcançando documentos fiscais que foram emitidos é totalmente ilegal, contrariando princípios constitucionais, situação já pacificada pelo Tribunal Superior de Justiça.

O direito do adquirente de boa fé em creditar-se do ICMS é patente, visto que, quando da aquisição da mercadoria, ele (adquirente) acreditou que o fornecedor estaria regular perante o Fisco, situação que ficou evidenciada por meio das pesquisas junto ao SINTEGRA e conferência dos documentos fiscais, não podendo agora o Fisco penalizar uma empresa que foi diligente quando da contratação do negócio.

6.2 DAS PROVAS DA BOA FÉ

De acordo com o que foi demonstrado nos tópicos anteriores, o reconhecimento do fato “boa-fé” nas autuações de crédito indevido por documentação inidônea é de suma importância e relevante para manutenção ou não dos referidos autos-de-infração. Por um lado o Fisco não reconhece à dita “boa-fé” do contribuinte sob o argumento, em síntese, de que a declaração de inidoneidade tem natureza jurídica constitutiva, ou seja, que apenas constitui um ato ilícito realizado anteriormente, não tendo nenhum valor jurídico e conseqüentemente não sendo possível de creditar o ICMS destacado. Por outro lado, os Tribunais de Justiça e o Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, tem se posicionado de forma diversa, reconhecendo o fato “boa-fé” do contribuinte quando satisfeitos alguns requisitos, dentre eles a consulta no SINTEGRA, à efetividade do negócio e o pagamento da mercadoria.

Dessa forma, pergunta-se: Qual a importância da consulta do fornecedor no SINTEGRA pelo contribuinte adquirente? Qual a importância da prova de pagamento efetivamente realizado pelo contribuinte que adquiriram a mercadoria?

A consulta no SINTEGRA pelo contribuinte adquirente demonstra que foi diligente e responsável quando a realização da compra da mercadoria, pois, tal pesquisa lhe informará se o fornecedor está regularmente cadastrado e apto para fornecer o documento fiscal. Neste sentido argumenta o Ministro Luiz Fux no acórdão citado: “[...] *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...*”, assim procedendo não poderá a autoridade fiscal puni-lo pelo fato de tempos depois o emitente da nota fiscal ter seu enquadramento modificado para irregular ou inidôneo.

A prova do pagamento, em conjunto com a consulta no SINTEGRA, é de suma importância para caracterização da boa-fé, pois, demonstra que o negócio foi efetivamente realizado. Geralmente, o contribuinte tem que comprovar que o pagamento da mercadoria foi realizado mediante boleto bancário diretamente para o fornecedor, contudo, em muitos casos, o pagamento é feito à vista (em espécie) diretamente ao vendedor, em cheques ou

transferências bancárias, modalidades de pagamento que também devem ser consideradas validadas para comprovar o pagamento.

A regular escrituração dos documentos fiscais e das mercadorias também devem fazer prova da realização do negócio, em que pese a posição do fisco ser no sentido de que não importa se houve a entrada da mercadoria, uma vez considerado inidôneo, opera-se a desclassificação do documento fiscal não gerando efeitos para fins de creditamento do ICMS, pois, ausente a incidência.

Assim explica Argos Campos Ribeiro Simões, Juiz do TIT de São Paulo em seu trabalho:

[...] sem fato jurídico, sem incidência, não há imposto devido. Sem imposto devido no remetente, não há montante cobrado em anterior operação, sob a ótica do adquirente. Sem montante cobrado, não há possibilidade de crédito no adquirente; salvo disposição legal em sentido contrário.²⁷

Data máxima vênia, ousou dizer que a sugerida desclassificação jurídica do documento fiscal acarretaria outros problemas ao adquirente, como por exemplo: o registro no controle de estoque e livro caixa, visto que, admitindo-se que o imposto não pode ser creditado por que não houve “fato jurídico”, o que fazer com o estoque da mercadoria adquirida? Se a Nota Fiscal foi invalidada, a empresa não poderá dar entrada na mercadoria, nem, tampouco, fazer nota de venda.

Penso que, uma vez comprovada a boa-fé do adquirente, em que pese o documento ter sido declarado inidôneo, todos os seus efeitos para com o contribuinte de boa-fé devem permanecer, pois, caso contrário inviabilizaria sua futura comercialização; inclusive ao relacionado à escrituração fiscal com o creditamento do Imposto atendendo-se o princípio da não cumulatividade.

Portanto, uma vez demonstrado que o contribuinte agiu de forma diligente quando da realização do negócio, fazendo a pesquisa no SINTEGRA, verificando se o

²⁷ Argos Campos Ribeiro Simões, Juiz do TIT de São Paulo - A INFLUÊNCIA DA DENOMINADA BOA-FÉ SOBRE AS AUTUAÇÕES ENVOLVENDO CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS LASTREADO POR DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA.

documento fiscal foi autorizado pelo fisco e se preenche todos os requisitos legais, demonstrando o pagamento da mercadoria e comprovando a regularidade da escrita fiscal, deve ser reconhecido direito ao creditamento do Imposto, mesmo no caso em que os documentos foram, posteriormente, declarados inidôneos.

7 SÚMULA 509 DO STJ

A Súmula 509 do STJ prevê que: *“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.”*

Toda a questão gira em torno da declaração de inidoneidade fiscal, utilizada como ferramenta do Fisco para glosar crédito do ICMS de contribuinte de boa-fé, proveniente de documentos fiscais posteriormente declarados inidôneos.

Por um lado o fisco sempre defendeu a posição de que não teria direito a crédito do ICMS o contribuinte que adquiriu mercadoria de empresa irregular/inidônea, sob o argumento de que referida declaração alcançaria todos os documentos fiscais por ela emitidos.

O contribuinte, no caminho inverso, sempre se defendeu alegando que tomou todas as precauções que tinha à sua disposição, que os documentos fiscais emitidos foram autorizados pelo Fisco e que adquiriu tal mercadoria de boa-fé, defendendo o creditamento do imposto.

Depois de anos de discussão sobre a matéria, o STJ publicou a Súmula 509 que, por um lado, demonstra o entendimento do Judiciário, trazendo mais tranquilidade àquelas empresas que realmente adquiriram mercadoria de boa-fé.

Por outro lado o fisco não reconhece tal posicionamento, insistindo no argumento de que a boa ou a má-fé são irrelevantes em relação ao crédito tributário, afirmando que a responsabilidade por infrações tributárias independe de intenção, é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

Alguns pontos, contudo, devem ser considerados sobre o estudo da boa-fé. De acordo com Renata Cássia de Santana, existem alguns vícios no procedimento da declaração de inidoneidade fiscal, sendo eles: (i) a ausência de um processo específico de declaração de inidoneidade fiscal. Nesse ponto, explica a autora que “[...] não há na lei estadual ou no respectivo regulamento a previsão de um processo específico de declaração de inidoneidade fiscal, ou seja, inexistente um fundamento de validade.”²⁸, e ainda diz que, para justificar o início da fiscalização, a autoridade fiscal faz um “Pedido de Verificação Fiscal”.

Outra crítica da autora é (ii) a retroatividade dos efeitos da declaração de inidoneidade fiscal baseada em presunções²⁹. Para o fisco, a declaração de inidoneidade tem efeito retroativo, pois presume que o ilícito tenha ocorrido desde a abertura da empresa, podendo alcançar a data da emissão dos documentos fiscais que, do nosso ponto de vista, fere o princípio constitucional da irretroatividade.

A (iii) dispensa da publicidade do ato que declara a inidoneidade³⁰, é outro ponto questionado pela autora. O Fisco alega que não seria necessário a publicação da declaração de inidoneidade fiscal no D.O.E., tendo em vista que natureza jurídica do ato que declara a empresa inidônea é constitutiva e não declaratória e que apenas constitui um ilícito pré-existente.

Várias são as situações em que deve ser considerada, portanto, a boa-fé do contribuinte adquirente, pois como já demonstrado em nosso trabalho àquele que, de forma diligente e proba consulta o cadastro do contribuinte no SINTEGRA, verifica os dados existentes nos documentos fiscais e dá entrada na mercadoria nos livros fiscais de acordo com a legislação vigente, deve ser poupado da glosa do ICMS.

O precedente principal que deu ensejo à edição da Súmula 509 foi o Recurso Especial 1.148.444/MG assim ementado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO

²⁸ SANTANA, Renata Cássia. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. Ed. Noeses, São Paulo 2014, p. 154.

²⁹ _____. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. Ed. Noeses, São Paulo 2014, p. 157.

³⁰ _____. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. Ed. Noeses, São Paulo 2014, p. 166.

(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 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. 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 14-4-2010, *DJe* de 27-4-2010).

A decisão do Superior Tribunal de Justiça, de forma muito feliz, analisou por vários ângulos a situação dos contribuintes que, com a mais boa-fé, adquiriram mercadorias de empresas que posteriormente foram declaradas inidôneas pelo Fisco, protegendo-os com fulcro na lei, como se era de esperar da Justiça.

Analisou a norma processual que interpreta o ato administrativo, declarando a inidoneidade do fornecedor como sendo de natureza declaratória, ou seja, devendo obedecer ao princípio constitucional da irretroatividade e publicidade, com efeito, *ex nunc*, ao contrário da posição do Fisco, que defende que o ato administrativo tem efeito constitutivo, pois apenas declara um ilícito preexistente e que por esse motivo poderiam retroagir até o momento da emissão dos documentos fiscais.

Decidindo dessa forma, o STJ garantiu ao contribuinte comprador de boa-fé, o aproveitamento do crédito de ICMS proveniente das Operações relativas à circulação de mercadorias, uma vez demonstrado que o contribuinte foi diligente e buscou todas as informações possíveis sobre o emitente do documento fiscal à época da negociação, tais como: consulta no SINTEGRA, documento fiscal com destaque do ICMS, regular escrituração fiscal da mercadoria nos livros contábeis e comprovante de pagamento da mercadoria.

Outros precedentes foram utilizados para a publicação da referida Súmula, tais como:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO REALIZADO COM FUNDAMENTO EM NOTAS FISCAIS IRREGULARES. COMPRA E VENDA NÃO EFETUADA. BOA-FÉ DA EMPRESA CONTRIBUINTE DESCARACTERIZADA. ACÓRDÃO QUE DEFINE PELA

INEXISTÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO SOBRE A CONTROVÉRSIA. REVISÃO. SÚMULA 7 DO STJ. 1. **O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada** (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. (REsp 1.148.444/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14.4.2010, DJe 27.4.2010, rito do art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 8/2008). 2. Na hipótese em foco, o Tribunal de origem assentou que operação de compra e venda não foi efetivamente realizada, ante a fraude apurada. Diante de tal contexto, registrou que não há que se falar em boa-fé da empresa contribuinte, revelando-se, assim, ilegítimo o aproveitamento dos créditos do ICMS. 3. A revisão do acórdão depende do reexame do contexto fático-probatório apurado pela Corte Paulista, o que resulta na incidência do óbice na Súmula 7 do STJ. Nesse sentido: AgRg no Ag. 1.239.942/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ de 9/9/2011, REsp 623.335/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 10/9/2007. 4. Agravo regimental não provido.

E:

“TRIBUTÁRIO – ICMS – CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL – INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE – ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA – NECESSIDADE – VENDEDOR DE BOA-FÉ – INEXISTÊNCIA DE DOLO OU COLPA PRECEDENTES. – O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma – Recurso conhecido e provido.” (REsp 112.313/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 17.12.1999, p. 343).

E:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO ICMS. COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVA OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES MERCANTIS. ONUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. SÚMULA 07/STJ. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ(...) II – Esta Corte já se manifestou no sentido de que cabe ao contribuinte provar a efetiva realização das operações de compra e venda de mercadorias, no caso da alegação de inidoneidade das notas fiscais pelo Fisco, a fim de obter o direito ao crédito do ICMS.

Precedentes: REsp n. 556.850/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 23/05/05 e REsp n. 182.161/RS, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ de 06/09/99.” (REsp 649.530/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 13.3.2006)

Atualmente, portanto, contrariando a posição do Fisco, os Tribunais estão decidindo pelo aproveitamento do ICMS destacados nos documentos fiscais posteriormente declarados inidôneos, o que traz justiça àquelas empresas que trabalham dentro dos limites da lei e de forma diligente.

Avalia-se de forma inconcussa e irrefragável e diante da novel posição e entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, que a atitude do Fisco Estadual nesses casos afigura-se totalmente nula, mormente quando comprovada inquestionavelmente a boa-fé da empresa contribuinte que observou toda a praxe comercial para as transações tratadas com o fornecedor posteriormente declarado inidôneo.

7.1 POSIÇÃO ATUAL DO FISCO

Autos de Infração lavrados para glosar créditos do ICMS provenientes de notas fiscais emitidas por empresas, posteriormente declaradas inidôneas, são objetos de julgamentos no TIT há dezenas de anos e a posição do Fisco sempre foi no sentido de não reconhecer nem analisar a boa-fé do contribuinte, posicionamento que foi novamente analisado em 2012, em sessão monotemática da Câmara Superior no julgamento de alguns processos em que o objeto de debate foi o crédito indevido decorrente da escrituração de documentos fiscais, posteriormente declarados inidôneos.

Nessa sessão, o Tribunal analisou vários processos sobre o mesmo tema, e pacificou o entendimento de que a configuração da boa-fé decorreria da efetiva comprovação de regularidade das operações de compra e venda e de que estas tenham sido realizadas em período anterior à declaração de inidoneidade dos documentos fiscais.

Ocorre que, mesmo mudando parcialmente sua posição quanto ao tema “boa-fé”, ou seja, reconhecer a possibilidade de seu reconhecimento, o Fisco Paulista ainda, em muitos casos, não está recohecendo a validade dos documentos apresentados pelo

contribuinte, como é o caso dos comprovantes de pagamento (transferência bancária, cheques); alegando que não faz ligação com a negociação, prova apenas uma transferência monetária, e ainda está decidindo no sentido de atribuir efeitos retroativos à decisão que declarou a inidoneidade fiscal do emitente, alcançando os documentos emitidos em período anterior à declaração de inidoneidade.

Decidindo dessa forma, por um lado o Fisco diz ser possível ser reconhecida a boa-fé do contribuinte, mas, por outro lado, não reconhece os documentos por ele apresentados, atribui efeitos retroativos ao ato declaratório de inidoneidade, culminando com a manutenção do auto de infração.

Neste sentido se posicionou 8º Câmara Julgadora do TIT em decisão ao R.O. 1000307-431700-2009 prolatada em 17 de maio de 2010.

“[...] É que, tal e qual defendido pelo Fisco Paulista (e aqui me reporto às contrarrazões da Representação Fiscal), o que se questiona não é o débito do imposto realizado pelo fornecedor tido como inidôneo, mas sim os créditos apropriados pelo respectivo adquirente.

Conforme já posto alhures, é verdade que há de haver uma relação entre o débito (pelo fornecedor) e o crédito (pelo adquirente), mas apenas na hipótese de haver conluio entre as partes para a geração de créditos ou quaisquer outros benefícios que tenham o objetivo de fraudar o Erário Público.

Não é isto o que ocorre quando o contribuinte demonstra estar de boa-fé na operação e, para isto, exhibe registros fiscais e financeiros que comprovam a realização da operação mercantil. Nestes casos, a ele a operação é verdadeira para todos os fins, daí a razão de ter pago pela mercadoria e, obviamente, a recebido em seu estabelecimento.

Foi neste sentido que decidiu o STJ na supra transcrita decisão, cujo entendimento foi expresso no sentido de que quando a operação se aparentar verdadeira ao adquirente, quando houver regularidade do cadastro fiscal dos fornecedores, exibição de Notas Fiscais regulares, bem como realização de pagamento, deve ser protegida a sua boa-fé.

Em casos assim, portanto, não é lícita a pretendida vinculação entre débitos e créditos. Bem se vê, pois, que a controvérsia factual de cada caso é que determinará a manutenção, ou não, dos créditos fiscais apropriados. Sinto-me seguro em afirmar: apesar de ser certa a proteção ao contribuinte de boa-fé, também é certo que deve haver sua comprovação, mormente pela comprovação da própria operação, de seu pagamento e do recebimento das mercadorias em

seu estabelecimento. Uma vez comprovada, a boa-fé deve resistir (e de fato resiste) a qualquer investida contra os negócios jurídicos firmados à sua época.

(...)

Bem se vê, pois, que a controvérsia factual de cada caso é que determinará a manutenção, ou não, dos créditos fiscais apropriados. Sinto-me seguro em afirmar: apesar de ser certa a proteção ao contribuinte de boa-fé, também é certo que deve haver sua comprovação, mormente pela comprovação da própria operação, de seu pagamento e do recebimento das mercadorias em seu estabelecimento. Uma vez comprovada, a boa-fé deve resistir (e de fato resiste) a qualquer investida contra os negócios jurídicos firmados à sua época.”

No caso deste julgamento, a 8ª Câmara na pessoa do Juiz Relator, se posicionou no sentido de reconhecer a boa-fé do contribuinte, modificou seu entendimento alegando que os pagamentos realizados não tem respectiva identificação com os beneficiários e que não houve comprovação robusta das operações, citando como exemplo as provas de transporte.

O fato é que, mesmo tendo admitindo que a boa-fé do adquirente possa ser reconhecida nas operações mercantis, o Fisco não dá o devido valor à prova produzida pelo contribuinte, culminando muitas vezes na manutenção do AIIM.

Por outro lado, a decisão prolatada pela DTJ de Campinas – Unidade de Julgamento de Jundiaí -, em 01/02/2017 pela Juíza Rachel Santana Schroeder, no AIIM 4.086.400-5, enaltece o princípio da boa-fé do contribuinte adquirente, quando reconhece a necessidade de publicação do ato que declarou inidôneo o emitente dos documentos fiscais, segue ementa:

EMENTA – crédito indevido em virtude da escrituração de documentos fiscais de entrada de mercadorias emitidos por empresa cuja inscrição estadual fora declarada nula em virtude da inexistência do estabelecimento. Inexistência de publicação do PCN no Diário Oficial do Estado. AIIM julgado improcedente. Interposto Recurso de Ofício ao TIT.

Os argumentos da Ilustre Juíza da DTJ de Campinas são no sentido de ser necessário que o Fisco PUBLIQUE no D.O.E. o ato que declarou a inidoneidade fiscal do fornecedor, dando publicidade ao ato, de forma que, somente a partir desta data é que o

contribuinte não poderá aproveitar os créditos provenientes de documentos fiscais declarados inidôneos.

Da decisão foi interposto Recurso de Ofício e será objeto de apreciação no TIT.

Tribunais Administrativos de outros Estados também vem seguindo o posicionamento exarado na decisão do STJ, a exemplo do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal que assim vem decidindo:

EMENTA: ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO FISCAL – DOCUMENTO INIDÔNEO – DECLARAÇÃO POSTERIOR – OPERAÇÃO COMPROVADAMENTE REALIZADA – ESCRITURAÇÃO REGULAR – O adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora, relativa às notas fiscais objeto dos autos, mormente quando os documentos fiscais tiverem sido regularmente escriturados, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova dos fatos. AUTO DE INFRAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – INFRAÇÃO NÃO CONFIRMADA – COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO DAS AQUISIÇÕES DAS MERCADORIAS – REGISTROS CONTÁBEIS, CÓPIAS DE CHEQUES E DE BOLETOS BANCÁRIOS – É de se declarar a improcedência da exigência fiscal quando o contribuinte lograr êxito em demonstrar por meio dos registros contábeis, cópias de cheques e de boletos bancários que a operação de compra e venda efetivamente se realizou. Recurso Voluntário provido. (Recurso Voluntário n. 71/2008. Processo n. 040.010.034/2005, data do julgamento: 09/07/2008)

O Tribunal Administrativo de Recursos do Distrito Federal entende que o ônus da prova dos fatos é do sujeito passivo, portanto, uma vez demonstrada a operação relativa à circulação de mercadorias, o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora posteriormente declarados inidôneos.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, por sua vez, tem decidido que uma vez declarado inidôneo o estabelecimento emitente do documento fiscal, este não gera efeitos para o creditamento do imposto:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE LIVRO FISCAL/DOCUMENTO FISCAL – UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatada a utilização, sem aproveitamento de crédito de ICMS, de nota fiscal declarada ideologicamente falsa, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco para apresentação de livro e documento fiscal. Infração caracterizada nos termos do art. 96, inciso XII, c/c art. 190, ambos do RICMS/02. Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

Importante citar um arresto da fundamentação da decisão supra:

Conclui-se, portanto, que as notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, desde a sua emissão, já traziam consigo vício insanável que as tornavam inválidas para efeitos de geração de créditos do imposto e de acobertamento das operações nelas retratadas.

Cumprido esclarecer, mais uma vez, que não é o ato declaratório que torna o documento ideologicamente falso, e sim, a inobservância de preceitos legais quando da emissão do documento fiscal.

Verifica-se claramente que a referida súmula preceitua ser procedimento lícito do contribuinte o aproveitamento de créditos do ICMS decorrentes de notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, todavia, essa validação dos créditos não implica a validação dos documentos nem deles retira a mácula de inidoneidade ou falsidade em razão de constatação de irregularidades apuradas pelo Fisco.

Uma posição bem definida sobre a irrelevância da boa-fé do adquirente tinha o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará:

ACÓRDÃO N. 35 DA 2ª CAMARA PERMANENTE. RECURSO N. 142 – VOLUNTÁRIO (PROCESSO N. 4477/97 – 1ª R.F. – AINF. N. 14.140) RELATOR: CONSELHEIRO CEZAR BECHARA NADER MATTAR. REVISOR: CONSELHEIRO HELDER BOTELHO FRANCÊS. EMENTA: ICMS – Auto de Infração. O Cerceamento ao Direito de Defesa só se caracteriza quando ficar plenamente comprovado que o contribuinte foi prejudicado no exercício de sua defesa. A norma jurídica atingida, com a infração tributária, deve penalizar o infrator, independentemente deste ter agido ou não de boa-fé. O possuidor

ou detentor de mercadorias em situação irregular, com notas fiscais inidôneas, é considerado o responsável pelo pagamento do tributo incidente sobre a operação. Lei 5.530/89, art. 136, II. Recurso Voluntário Conhecido e improvido. Decisão Unânime, em 30/01/2001. DOE: 07/02/2001.

Vários são os posicionamentos dos Fiscos Estaduais sobre a matéria, alguns tendenciando pelo reconhecimento da BOA-FÉ, em que pese passar para o contribuinte a árdua tarefa de demonstrar por meio de documentos que praticou todos os atos (que o fisco considera necessários), para a caracterização da boa-fé, outros decidindo pela sua irrelevância.

Fato que, a jurisprudência vem decidindo no sentido de que, uma vez comprovado o negócio jurídico, bem como a regular escrituração do documento declarado inidôneo nos livros fiscais do adquirente e este tendo sido diligente quando da aquisição da mercadoria, realizando pesquisas junto ao SINTEGRA, por exemplo, deve sim ser lhe dado o direito de aproveitar do crédito do ICMS, com fulcro no princípio constitucional da boa-fé.

7.2 DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS

O STJ na relatoria do Excelentíssimo Senhor Doutor Ministro LUIS FUX junto à Primeira Seção de julgamento, em 14/04/2010 decidiu que: “[...]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 inidoneidade incumbe ao Fisco.”

Os (TJSP) Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo posiciona-se no sentido de que a declaração de inidoneidade tem efeito *ex nunc*, ou seja, não alcança os documentos fiscais emitidos pelo fornecedor posteriormente declarado inidôneo:

“TRIBUTÁRIO – ICMS – CREDITAMENTO – INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS – VERIFICAÇÃO. A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte. O ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação. (Resp 196.581/MG, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04/03/1999, DJ 03/05/1999). Ação anulatória Auto de infração

lavrado em razão do creditamento indevido de ICMS. Operações realizadas com empresa considerada inidônea. Sentença de improcedência. Recurso voluntário da autora. Procedência de rigor. Declaração de inidoneidade que possui eficácia ex nunc. Precedentes. A inidoneidade da inscrição só gera efeitos contra terceiros depois de publicada. Efetividade das operações mercantis que restou suficientemente demonstrada. R. sentença reformada. Recurso voluntário provido. (Apelação Cível n. 0030966-80.2009.8.26.0405 voto nº 14.138; 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo; julgado em 29/08/2011; Registro: 2011.0000164589)

E:

APELAÇÃO – TRIBUTÁRIO – ICMS – ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS – Declaração de inidoneidade posterior às operações documentadas nas notas fiscais – Súmula 509 do STJ - Demonstração da realização da operação comercial pelo pagamento do valor e recebimento das mercadorias – Ausência de prova de má-fé – Jurisprudência pacífica do STJ – Demonstração da regularidade dos lançamentos contábeis e do efetivo pagamento pela aquisição das mercadorias – Precedentes – Recursos improvidos.(TJ-SP - APL: 10542440920148260053 SP 1054244-09.2014.8.26.0053, Relator: Maurício Fiorito, Data de Julgamento: 04/08/2015, 3ª Câmara de Direito Público

O (TJ-MG) Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, também vem decidindo no sentido de que o adquirente de mercadoria, cuja nota fiscal tenha sido, posteriormente, declarada inidônea é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito de ICMS em observância ao princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da operação realizada:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DEVEDOR - ICMS - ADQUIRENTE DE BOA-FÉ - DECLARAÇÃO POSTERIOR DE INIDONEIDADE DA NOTA FISCAL - OPERAÇÃO COMPROVADA - POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO - PRECEDENTE DO STJ EM REPETITIVO - ART. 543-C DO CPC -VERBA HONORÁRIA - EQUIDADE - ART. 20, § 4º DO CPC. - Pacificado pelo c. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.148.444/MG, submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, que o adquirente de mercadoria, cuja nota fiscal tenha sido, posteriormente, declarada inidônea é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito de ICMS em observância ao princípio da

não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da operação realizada. - Nas causas em que vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios serão arbitrados segundo a apreciação equitativa do juiz, nos termos do art. 20, § 4º do CPC. (TJ-MG - AC: 10687110084252001 MG, Relator: Versiani Penna, Data de Julgamento: 10/10/2013, Câmaras Cíveis / 5ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 18/10/2013)

Há uma vasta jurisprudência nos tribunais judiciais no sentido de considerar o fato “boa-fé” dos contribuintes, nos casos de fornecedores, posteriormente declarados inidôneos, contudo, muitos tribunais administrativos, apesar de reconhecer a possibilidade, poucos reconhecem na sua plenitude, conforme declinado no tópico anterior.

8 CONCLUSÕES

De acordo com o princípio da não cumulatividade, o contribuinte que realiza operações relativas à circulação de mercadorias, tem direito de creditar-se do ICMS cobrado nas operações anteriores que será compensado com o ICMS devido ao final do período de apuração, proveniente da venda de mercadorias.

Havendo suspeita de irregularidade na emissão da Nota Fiscal, objeto da compra e venda de mercadorias, por meio de um procedimento administrativo com base apenas em instrumentos da portaria CAT 95/2006, o Fisco fiscaliza e apura a idoneidade da empresa emitente do referido documento fiscal, que pode, ao final da investigação ser declarado inidôneo.

Geralmente o processo que apura a inidoneidade do fornecedor é bem posterior à emissão dos documentos fiscais, contudo, caso o Agente Fiscal encontre alguma irregularidade na constituição da empresa fornecedora, sendo o mais comum presumir pela inexistência do estabelecimento, fará uma declaração de inidoneidade que, com efeitos retroativos, podendo até anular a inscrição estadual do fornecedor, alcançando o documento fiscal por ele emitido, o qual foi utilizado pelo comprador para creditar-se do ICMS.

A consequência disso será daquele contribuinte que, antes de realizar a compra das mercadorias, tomou todos os cuidados necessários à realização do negócio jurídico, pesquisou o fornecedor no SINTEGRA e conferiu a regularidade da emissão do documento fiscal junto ao Fisco, deu regular entrada da mercadoria nos livros de registro da empresa, pode acabar sendo penalizado com a glosa dos créditos destacados na nota fiscal, ser cobrado solidariamente do débito devido pelo contribuinte principal e ainda ser responsabilizado por crime contra ordem tributária.

De um lado o contribuinte alega que agiu de boa-fé e que as operações financeiras foram precedidas de pesquisa do fornecedor junto ao SINTEGRA, e que tomou todas as precauções necessárias no sentido de verificar a regularidade do fornecedor, cabendo ao Fisco a fiscalização efetiva do contribuinte, que a declaração de inidoneidade

foi publicada em momento posterior à emissão da nota fiscal, não podendo seus efeitos retroagir à data da emissão dos documentos fiscais.

A Fazenda, por outro lado, combate os argumentos do contribuinte alegando que a situação cadastral das empresas não tem efeitos jurídicos e que o contribuinte é quem tem que se escolher bem os fornecedores, que as notas fiscais foram emitidas por contribuinte considerado irregular, de forma que não poderão gerar efeito para o creditamento do ICMS o que autoriza sua glosa, que a declaração de inidoneidade tem natureza jurídica constitutiva, ou seja, apenas reconhece um ilícito pré-existente, não sendo necessário a publicação do ato administrativo no Diário Oficial do Estado, que a responsabilidade do contribuinte é objetiva, ou seja, independe de intenção aplicando o art. 136 do CTN, situação que seria irrelevante a alegação de boa-fé.

A matéria foi apreciada pelos Tribunais Estaduais e chegou ao Superior Tribunal de Justiça que defende o reconhecimento da boa-fé do adquirente quando este demonstra a efetividade do negócio jurídico por meio de documentos, tais como: regularidade da emissão da nota fiscal pela Fazenda; comprovante de pagamento da mercadoria; regular escrituração da entrada da mercadoria nos livros fiscais da empresa; emissão dos documentos seja anterior à publicação do ato que declara a inidoneidade do fornecedor.

O STJ entende que a natureza jurídica da declaração de inidoneidade é declaratória, portanto, deve ser publicada no Diário Oficial do Estado para dar conhecimento da nova situação do fornecedor, o que faz com que o contribuinte que adquiriu as mercadorias de empresa posteriormente declarada inidônea, possa creditar-se do ICMS destacado nos documentos fiscais, posição que culminou com a edição da Súmula 509 do STJ.

Importante salientar que o presente trabalho trata apenas dos casos em que houve realmente a realização do negócio jurídico, excluindo aqueles outros de fraude e conluio entre as empresas de forma que, uma vez demonstrada a regularidade da operação comercial, e o contribuinte ter tomado todas as precauções disponíveis, não pode ser penalizado com a glosa do crédito de ICMS pelo Fisco.

Verifica-se que há ainda muita divergência nas decisões administrativas dos Órgãos de Julgamento das Fazendas Públicas. Alguns Juízes já estão se posicionando no sentido de reconhecer o fato “boa-fé”, contudo, mediante a comprovação de vários elementos que, na maioria das vezes o contribuinte não consegue demonstrar, culminando na procedência do auto de infração.

Conclui-se, que a glosa de crédito do ICMS pelo Fisco será indevida nos casos em que o contribuinte demonstrar sua boa-fé, sob pena de ferir Princípios Constitucionais tão defendidos em nosso Sistema Jurídico como o princípio da boa-fé, o da anterioridade, o da legalidade, o da irretroatividade e o da segurança jurídica.

A aplicação da súmula 509 do STJ nos casos em que o contribuinte demonstra que agiu de boa-fé é de suma importância para o nosso País, pois não penalizará indevidamente o bom empresário que paga todos os seus impostos, gera empregos e contribui para o fortalecimento da economia nacional.

O presente trabalho está muito longe de esgotar o tema apresentado, sendo apenas um ensaio no intuito de demonstrar que o contribuinte de boa-fé não deve ser penalizado pelas ilegalidades perpetradas por empresas que, de alguma forma, tentam fraudar o fisco e que uma vez preenchidos os requisitos da boa-fé, aqueles reconhecidos pelo STJ, indevida a glosa de crédito do ICMS.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO Cleber. ICM e circulação jurídica. *Revista de direito administrativo*, n. 144, abr./jun. 1981.

_____. ICMS na Constituição, *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 57, p. 100.

BARRETO, Aires Fernandino. Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90. *Repertório IOB de Jurisprudência – 2ª quinzena de maio de 1990*, nº 10.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito Ed. Noeses.*

CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e método*, 6ª ed., Noeses.

_____. *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva. 14ª ed.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. Ed. São Paulo.

CARRAZZA, Antônio Roque. *ICMS*. 15 ED. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. Ed. São Paulo: Malheiros.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. Ed. São Paulo; Atlas, 2001.

SANTANA, Renata Cassia de. *Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS*, ed. Noeses; 2014
SIMÕES. Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO*. Ed. Noeses.

SIMÕES, Argos Campos. A INFLUÊNCIA DA DENOMINADA BOA-FÉ SOBRE AS AUTUAÇÕES ENVOLVENDO CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS LASTREADO POR DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA.

Obrigações. 12. Ed. Rev. E atual. Por Humberto Theodoro Jr. Rio de Janeiro: forense, 1999.

REsp 1148444/MG julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010.